



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ

ΣΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΗ & ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

Ανάπτυξη & Εφαρμογή Συστήματος

Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

σε Μικρομεσαία Εμπορική & Τεχνική Επιχείρηση

A B C
in SMEs

Επιβλέποντες

Γεώργιος Βενιέρης

Σάνδρα Κοέν

Σπουδαστής

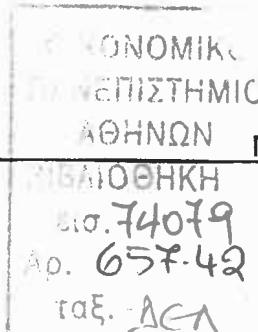
Νικόλαος Δεληγιώργης

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ



0 000000 497770

A standard linear barcode is positioned below the catalog title. The barcode consists of vertical black lines of varying widths on a white background. Below the barcode, the number "0" is followed by six zeros and the number "497770".



Περιεχόμενα

σελ.

3

Summary for English Speaking ReadersΠερίληψη

4

1. Αντικείμενο & Στόχοι της Μελέτης

5

1.1 Εισαγωγή	6
1.2 Η Εταιρία της Μελέτης	8
1.3 Στοχοθέτηση	10

2. Η Θεωρία της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

12

2.1 Η απαξίωση της παραδοσιακής θεωρίας κοστολόγησης	13
2.2 Ορισμός του ABC	15
2.3 Θεωρητική Διάκριση των Δραστηριοτήτων	18
2.4 Οι Ωφέλειες μίας Μελέτης Κοστολόγησης	21
2.5 Τα Επιπλέον Πλεονεκτήματα του ABC	22
2.6 Η Σημασία της Αδρανούς Δυναμικότητας	24
2.7 Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις και ABC	26

3. Δημιουργία του Μοντέλου Εφαρμογής

29

3.1 Το μοντέλο του συστήματος κοστολόγησης ABC	30
3.2 Η Επιχείρηση μέσα από το Οργανόγραμμα της	32
3.3 Η Επιχείρηση μέσα από το Flow Chart Λειτουργιών της	34
3.4 Κύριο Αντικείμενο Κόστους : Τα Προϊόντα της Επιχείρησης	36
3.5 Τα Λεπτά Σημεία του Καθορισμού Δραστηριοτήτων	40
3.6 Η Τελική Μορφή του Μοντέλου	45

4. Εφαρμογή του Μοντέλου για το Έμψυχο Δυναμικό

47

4.1 Καθορισμός Δραστηριοτήτων Έμψυχου Δυναμικού	48
4.2 Η Συλλογή Πρωτογενών Στοιχείων	52
4.3 Ο Ρόλος του Λογισμικού Λογιστικής	54
4.4 Καθορισμός Οδηγών 2 ^{ου} Σταδίου	55
4.5 Οδηγοί Δραστηριοτήτων Έμψυχου Δυναμικού	56

5. Εφαρμογή του Μοντέλου στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

67

5.1 Ο Λογισμός των Δαπανών του Ισοζυγίου	68
--	----

ABC
in SMEs

σελ.



Summary for English Speaking Readers

The graduation paper that lies in your hands is a case study dealing with the implementation of costing procedures in a medium sized enterprise (SME). The study is based on the methodology of Activity Based Costing (ABC) and ultimately tries to distribute in a rational and undisputable way the overhead costs associated with the operation of the company to its products.

The company in the center of the research is a hellenic organization with trading and technical support activities and the study's main objective is to offer some credible managing directions for tactical and strategic manoeuvering. In the process of the implementation, numerous technics are used to collect source data, including the computerized processing of the data base maintained by the accounting software installed. The "golden section" is always seeked between theory and practice, general and specific treatment, accuracy and speed of calculations.

In the 1st section of our essay, you can find an introduction to the main concerns of the study, a description of the company as well as its competitive environment and a record of the goals we set forth before beginning the project. In the 2nd part we attempt a more analytical approach to the theoretical side of our study, describing the characteristics of ABC in general, highlighting its strongest points and examining their commonalities with the character of SMEs. Successively, in the 3rd part we set forth the methodology for the development of the model finaly used in our project and in part 4 we advance to its application concering the human resources. Section 5 deals with the practical implementation of the remaining part of the model regarding expenses included in the general hellenic accounting plan and is supplemented by part 6 which refers to some special cases of expenses. Finaly, the 7th section presents in a brief and concise way the results of the cost evaluation procedures, while the appendix holds some additional info on the most important issues and practicalities of the essay.



Η διπλωματική εργασία που βρίσκεται στα χέρια σας ασχολείται με μία πρακτική εφαρμογή case study της μεθοδολογίας του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) στο χώρο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Η μελέτη επιχειρεί ουσιαστικά μία προσέγγιση στην κατανομή με ορθολογικό τρόπο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του οργανισμού στα προϊόντα που παρέχει.

Κεντρικό αντικείμενο αποτελεί μία ελληνική εταιρία με εμπορική και τεχνική δραστηριότητα, για την οποία επιχειρείται μέσω του συστήματος κοστολόγησης που προτείνεται να διοθούν ασφαλείς κατευθύνσεις τακτικής και στρατηγικής διοίκησης. Στη διαδικασία εφαρμογής του συστήματος χρησιμοποιούνται διάφορες τεχνικές συλλογής στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η **εκτενής μηχανογραφημένη επεξεργασία** της βάσεως δεδομένων του λογιστικού προγράμματος που υπάρχει εγκατεστημένο. Αναζητείται παντού και πάντα η χρυσή τομή ανάμεσα στη θεωρία και την πράξη, τη γενική και ειδική μεταχείριση, την ακρίβεια και την ταχύτητα υπολογισμών.

Στην πρώτη ενότητα της εργασίας ο αναγνώστης μπορεί να βρει μία εισαγωγή στους προβληματισμούς της μελέτης, μία περιγραφή της εταιρίας και των συνθηκών κάτω από τις οποίες λειτουργεί, καθώς και την καταγραφή των στόχων με τους οποίους ξεκινήσαμε τη δουλειά μας. Στο δεύτερο τμήμα επιχειρείται μία αναλυτικότερη προσέγγιση στη θεωρητική πλευρά της μελέτης, περιγράφοντας το ABC, εντοπίζοντας την ευεργετική του συμβολή από θεωρητικής άποψης και τέλος διαπιστώνοντας τα κοινά του σημεία με το χαρακτήρα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Στη συνέχεια, στο τμήμα 3 περιγράφεται η μεθοδολογία ανάπτυξης του θεωρητικού μοντέλου πάνω στο οποίο βασίστηκε η κοστολογική μελέτη και στο τμήμα 4 προχωρεί η εφαρμογή του για το μέρος που αφορά το έμψυχο δυναμικό της επιχείρησης. Η ενότητα 5 αναφέρεται στην πρακτική υλοποίηση του μοντέλου όσο αφορά το δεύτερο μέρος δαπανών που περιλαμβάνονται στο ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και συμπληρώνεται από το τμήμα 6 το οποίο ασχολείται με κάποιες περιπτώσεις δαπανών ειδικού ενδιαφέροντος. Τέλος, η ενότητα 7 παρουσιάζει όσο το δυνατό συνοπτικά και κατανοητά τα αποτελέσματα της εφαρμογής, ενώ στο παράρτημα περιλαμβάνονται επιπλέον λεπτομέρειες για τις σημαντικότερες πτυχές του πρακτικού μέρους της μελέτης.

Κεφάλαιο

1

Αντικείμενο
&
Στόχοι της Μελέτης

A
B
C
in SMEs

Πριν από δύο δεκαετίες περίπου, σε μία στιγμή που η τεχνολογική και πληροφοριακή επανάσταση βρίσκονταν στο απόγειο τους, προκαλούμενη από το ταχέως μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον, έκανε την εμφάνιση της στο χώρο της διοικητικής λογιστικής μία νέα πρόταση σχετική με θέματα κοστολόγησης. Αποκαλούταν «κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων» (Activity Based Costing – ABC) και κατ' αρχήν φάνηκε πως απλά αποτελούσε μία προσπάθεια εξορθολογισμού της κατανομής των γενικών – βιομηχανικών εξόδων στα προϊόντα. Οι ριζοσπαστικές αλλαγές που πραγματοποιούνταν στις διαδικασίες παραγωγής και στις απαιτήσεις των αγορών είχαν ωθήσει τα γενικά έξοδα της πλειοψηφίας των επιχειρήσεων να καταλάβουν κυρίαρχη θέση στις λογιστικές καταστάσεις. Οι μέχρι τότε συμβατικές προσεγγίσεις που βασίζονταν στην κατανομή τους με βάση τα άλλοτε κραταιά αναλογικά έξοδα του εργατικού δυναμικού ήταν πλέον άχρηστες και παραπλανητικές. Το νέο σύστημα πρότεινε μία ριζοσπαστική προσέγγιση που σκόπευε να διαλύσει τις παρεξηγήσεις και διχογνωμίες ανάμεσα στα στελέχη σχετικά με την κερδοφορία διαφορετικών μιγμάτων προϊόντων και πελατών.

Με την πορεία του χρόνου και καθώς η μία μετά την άλλη οι μεγάλες εταιρίες προχωρούσαν στην υιοθέτηση του ABC, άρχισε να διαφαίνεται ότι το νέο αυτό σύστημα ήταν κάτι παραπάνω από μία διαφορετική οπτική στην κοστολογική δομή. Ήταν ένα μονοπάτι, ένας οδηγός για διοικητικούς ελιγμούς και αποφάσεις που θα οδηγούσαν σε άμεσα υλοποιήσιμη βελτίωση της κερδοφορίας. Έτσι, το ABC δεν άργησε να πάρει την πλήρη μορφή του, κάτω από την ονομασία Activity Based Management (ABM). Θα ήταν παράλειψη να μην αναφέρουμε τους κύριους εισηγητές της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, τον Robin Cooper και τον Robert Kaplan που πραγματικά πίστεψαν στο νέο αυτό κοστολογικό σύστημα από την πρώτη στιγμή. Μαζί το ανέδειξαν στα αρχικά του βήματα αλλά και το υποστήριξαν όταν δέχθηκε έντονη κριτική λόγω κάποιων περιπτώσεων εφαρμογών του που οδηγήθηκαν σε αποτυχία εξαιτίας υψηλού κόστους και μεγάλης περιπλοκότητας.

Ενώ τα πρώτα χρόνια (Jones & Dugdale, 2002) της εισαγωγής του το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων βρήκε απήχηση σε μεγάλες επιχειρήσεις, στη συνέχεια, και ιδιαίτερα τα τελευταία δέκα χρόνια, πολλοί ερευνητές ξεκίνησαν να υποστηρίζουν την καταλληλότητα του ακόμα και για μικρομεσαίες εταιρίες. Αντίθετα με την αρχική εντύπωση που είχε δοθεί ότι επρόκειτο για ένα περίπλοκο και δαπανηρό εγχείρημα, αποδείχτηκε σιγά σιγά ότι το ABC ίσως ταίριαζε



ακόμα περισσότερο σε οργανισμούς μικρότερου μεγέθους. Μάλιστα, τελευταίες ερευνητικές προσπάθειες επεκτείνουν τα όρια του ABC σε μεγάλες και μικρές επιχειρήσεις προωθώντας τα στο χώρο του Business Process Management (Shimizu & Sahara, 2000 / Tatsiopoulos, Panayiotou & Ponis, 2002) και αποδεικνύοντας την εξαιρετική ισχύ και αναμφισβήτητη αξία του σε ευρύτερες εφαρμογές του επιχειρηματικού κόσμου. Όντας λοιπόν πεπεισμένοι για την θεωρητική ορθότητα και ικανότητα του ABC να προσαρμοστεί στις ιδιαιτερότητες μίας μικρομεσαίας εταιρίας, αποφασίσουμε να αναλάβουμε το εγχείρημα της μελέτης εφαρμογής του σε μία πραγματική περίπτωση.

Το πεδίο της εργασίας μας αποτέλεσε μία εμπορική και τεχνική εταιρία με έδρα την Αθήνα και αντικείμενο τον κλιματισμό. Η δραστηριότητα της συγκεκριμένης επιχείρησης βρίσκεται κατά κύριο στο χώρο της χονδρικής πώλησης μηχανημάτων και εξαρτημάτων που καλύπτουν ένα πολύ μεγάλο εύρος ειδών. Η διαφοροποίηση των προϊόντων είναι μεγάλη σε όλους τους τομείς, της αξίας, των φυσικών χαρακτηριστικών, της εμπορικότητας και βέβαια των απαιτήσεων σε υποστηρικτικές δραστηριότητες. Αυτή ακριβώς η τελευταία παρατήρηση ήταν εκείνη που μας έδωσε το ισχυρότερο κίνητρο να υλοποιήσουμε την κοστολογική μελέτη μας, ελπίζοντας πως θα ανακύψουν σημαντικά στοιχεία ικανά να ανατρέψουν κατεστημένες αντιλήψεις και τακτικές. Σημαντικός επίσης παράγοντας επιλογής της συγκεκριμένης επιχείρησης για τη μελέτη μας αποτέλεσε και η πλειάδα δραστηριοτήτων που αναπτύσσει προκειμένου να ενισχύσει την κύρια εμπορική της φύση. Μεταφορά, τεχνική υποστήριξη, διαφήμιση, αποθήκευση, κατάστρωση οικονομικών και τεχνικών προσφορών πλαισιώνουν τις εισαγωγές και πωλήσεις και συνθέτουν ένα σύνολο άξιο διερεύνησης.

Η αγορά μέσα στην οποία δραστηριοποιείται η εταιρία χαρακτηρίζεται την τελευταία πενταετία από τον εντονότατο ανταγωνισμό που προσελκύσθηκε από τα μεγάλα μέχρι τότε περιθώρια κέρδους και τη ραγδαία μεγέθυνση των αναγκών. Δυστυχώς, όπως συμβαίνει τις περισσότερες φορές σε τέτοιες περιπτώσεις, τα σημαντικά άλλοτε περιθώρια εξανεμίστηκαν μέσα σε λίγα χρόνια, με αποτέλεσμα πολλές εταιρίες του κάδου να οδηγηθούν σε αδιέξοδο, αδυνατώντας να αποσβέσουν τις επενδύσεις σε ανθρώπινο δυναμικό και διαφήμιση που είχαν πραγματοποιήσει. Ο κατακλυσμός της αγοράς από εμπορεύματα που κατασκευάζονταν με χαμηλά εργατικά αλλά και συχνά με χαμηλή ποιότητα σε χώρες τις Άπω Ανατολής πραγματικά «γκρέμισε» σε εξαιρετικά λίγο χρόνο τις δυνατότητες άνθισης της αγοράς. Σήμερα πια, οι εναπομείναντες παίκτες ανήκουν είτε στην κατηγορία των «κολοσσών» με την υποστήριξη πολυεθνικών εταιριών, είτε στην κατηγορία των μικρομεσαίων που ποντάρουν στα χαμηλά έξοδα τους και στην αμεσότητα επαφής με τον πελάτη για να διατηρήσουν τη θέση τους.

Στη δεύτερη κατηγορία ανήκει η εταιρία της μελέτης μας, που απασχολεί προσωπικό εικοσιενός ατόμων. Για το έτος 2002 που εξετάστηκε, ο κύκλος εργασιών της πλησίασε τα τρία εκατομμύρια ευρώ με τα αντιμετωπιζόμενα σαν γενικά έξοδα της να καταλαμβάνουν ένα ποσοστό τριάντα τις εκατό. Τα μικτά κέρδη της βρέθηκαν



στα επίπεδα του τρία τις εκατό, υποβοηθούμενα και από κάποιες μη οργανικές της δραστηριότητες. Η οικονομική κατάσταση αυτή δεν ήταν πολύ διαφορετική και για τα προηγούμενα χρόνια με αποτέλεσμα να παρουσιάζεται μία τάση «διαιώνισης» παρά τις κάποιες προσπάθειες εσωτερικής αναδιοργάνωσης της εταιρίας. Η κρυφή ελπίδα τόσο της διοίκησης όσο και ημών είναι ότι μία αξιόπιστη κοστολογική μελέτη θα μπορούσε να αποτελέσει το σημείο έναρξης κάποιων διορθωτικών κινήσεων, που χωρίς να την αποξενώσουν από τους πελάτες της θα της δώσουν τη δυνατότητα για άμεση βελτίωση της λειτουργίας και κερδοφορίας της. Ο πίνακας 1.1 που ακολουθεί εμφανίζει μία εικόνα των οικονομικών της αποτελεσμάτων τα τελευταία δύο χρόνια.

Πίνακας 1.1

	2001	2002
Κύκλος Εργασιών	2.195.483 €	2.787.610 €
Κόστος Πωληθέντων	68%	66%
Λειτουργικά & Χρηματοοικονομικά Έξοδα	32%	31%
Κέρδη προ Φόρων	0%	3%



Όσο αφορά τη λειτουργικότητα και ουσιαστικότητα του εγχειρήματος, σημαντική προτεραιότητα και απαράβατος κανόνας που καθόρισε τις σκέψεις και τις επιλογές μας ήταν η ικανότητα εξαγωγής αξιόπιστων αποτελεσμάτων που να είναι ικανά να δώσουν κατευθύνσεις για τακτικές και στρατηγικές κινήσεις διοίκησης. Έτσι, η ανάπτυξη της μεθοδολογίας κοστολόγησης που υλοποιήθηκε έγινε διατηρώντας πάντοτε στο μυαλό μας πως η εργασία μας δεν αποτελούσε έναν αυτοσκοπό αλλά το μέσο για την επίτευξη ενός απώτερου στόχου για την εταιρία, που δεν είναι βέβαια άλλος από τη βελτίωση της κερδοφορίας της μέσω της γνώσης της δομής του κόστους. Επίσης, σε κανένα σημείο της εργασίας μας δεν έγινε συμβιβασμός με κάποια επιλογή που, τουλάχιστον εν γνώσει μας, θα έθετε σε σοβαρό κίνδυνο την ορθότητα των αποτελεσμάτων προς χάρη της ευκολότερης και ταχύτερης διεκπεραίωσης της μελέτης.

Ο σκοπός μας καθ' όλη τη διάρκεια της μελέτης μας ήταν διττός. Κατά πρώτον μας ενδιέφερε να ερευνήσουμε το χώρο της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων σε πρακτικό επίπεδο και μάλιστα στο χώρο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων που κατά γενική ομολογία αποτελούν τον πυρήνα της ελληνικής επιχειρηματικότητας. Εάλαμε να εξετάσουμε και να αντιμετωπίσουμε όλες τις δυσκολίες που πιθανόν να ανακύψουν στην υλοποίηση μίας τέτοιας κοστολογικής μελέτης και που είναι αδύνατο βέβαια να καλυφθούν από τη γενική θεωρητική βιβλιογραφία. Κατά δεύτερον, στόχος μας ήταν να βοηθήσουμε την επιχείρηση που θα μας τιμούσε με την εμπιστοσύνη των οικονομικών της στοιχείων, να βελτιώσει την κερδοφορία της μέσω των αποτελεσμάτων της μελέτης μας.

Επίσης, παρότι η μελέτη μας είχε στατικό χαρακτήρα και στηρίχθηκε σε απολογιστικά στοιχεία, επιδίωξη και συνεχής σκέψη μας ήταν να αποτελεί μία εύκολα επαναλήψιμη διαδικασία με σαφώς καθορισμένα βήματα που θα καταστήσουν δυνατή την επανάληψη της εφαρμογής της με σχετικά μικρό κόπο. Βέβαια, σε πολλές περιπτώσεις που απαιτούσαν ειδική μεταχείριση, η πλήρης τυποποίηση της διαδικασίας δεν ήταν δυνατή, οπότε αρκεστήκαμε στην καταγραφή των κινήσεων και επιλογών μας. Ακόμα, προκειμένου να απαιτούνται όσο το δυνατό λιγότεροι υπολογισμοί σε ενδεχόμενη νέα εφαρμογή της μεθόδου, φροντίσαμε να χρησιμοποιήσουμε εκτεταμένα τα λογισμικά Microsoft Excel και Microsoft Access (Jennings, 1999) και των δυνατοτήτων που προσφέρουν για σύνδεση δεδομένων και αυτοματοποίηση πράξεων.



Θα θέλαμε τέλος να επισημάνουμε το σχετικά μεγάλο κενό που παρουσιάζεται στην διεθνή και πολύ δε περισσότερο στην ελληνική βιβλιογραφία αλλά και πρακτική για παρόμοιες εφαρμογές ABC σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Για αυτό το λόγο, αλλά και επειδή η εταιρία με την οποία ασχοληθήκαμε περιλαμβάνει πλήθος ειδών δραστηριοτήτων – εμπορικές, τεχνικές, αποθηκευτικές και εξυπηρέτησης πελατών – κρίνουμε πως η εργασία μας διερεύνησε ένα αρκετά αξιόλογο γνωστικό πεδίο, ικανοποιητικό τόσο σε επίπεδο ερευνητικό όσο και πρακτικό.

Κεφάλαιο

2

*Η Θεωρία της
Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων*

A
B
C
in SMEs





2.1

Η απαξίωση της παραδοσιακής θεωρίας κοστολόγησης

Η γέννηση και ουσιαστικά η αιτία ύπαρξης του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων βρίσκεται πίσω από την εγκατάλειψη των παλαιών μεθόδων (Brimson, 1991) παραγωγής, οικονομικής διαχείρισης και προώθησης και την αντικατάσταση τους με νέες, καταλληλότερες και αποτελεσματικότερες για τα σύγχρονα επιχειρησιακά δεδομένα. Η σταδιακή εισαγωγή υψηλής τεχνολογίας στην παραγωγή για την αυτοματοποίηση και απλοποίηση της, η εκρηκτική εξέλιξη της πληροφοριακής τεχνολογίας καθώς και η εκ βάθρων αναθεώρηση των βασικών αρχών marketing, αποτέλεσαν καθοριστικές εξελίξεις. Δημιουργώντας ένα περιβάλλον μεγάλης έντασης γενικών εξόδων, οδήγησαν σε πλήρη απαξίωση του παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης.

Ο επιμερισμός των γενικών εξόδων με «κλείδες» που σχετίζονται αποκλειστικά και μόνο με τον όγκο παραγωγής και τα άμεσα εργατικά έχει πλέον ως αποτέλεσμα τη διαστρέβλωση του κόστους των προϊόντων αλλά και τη λήψη λανθασμένων διοικητικών αποφάσεων. Τα χαρακτηριστικότερα παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων έγιναν πρώτα ορατά σε βιομηχανικές επιχειρήσεις που έχαναν σταδιακά την κερδοφορία τους. Η αιτία εντοπίστηκε στη συστηματική τακτική τους να υποκοστολογούν περίπλοκα προϊόντα σε μικρούς όγκους παραγωγής και αντίθετα να υπερκοστολογούν απλά που παράγονταν σε μεγάλες ποσότητες. Τα προβλήματα αυτά μεγεθύνθηκαν από την απελευθέρωση του ανταγωνισμού σε παγκόσμιο επίπεδο και τον πολλαπλασιασμό των προσφερόμενων προϊόντων, ενώ επεκτάθηκαν και σε εταιρίες που δεν είχαν αυστηρά βιομηχανικό χαρακτήρα. Η ένταση και ταχύτητα των εξελίξεων ήταν τέτοια που επέβαλε πλέον την αναζήτηση για ένα νέο σύστημα με σημαντικά διαφορετική θεωρητική βάση.

Σε «φιλοσοφικό» επίπεδο, τα κίνητρα για την υιοθέτηση ενός συστήματος κοστολόγησης ABC σε σχέση με ένα αντίστοιχο βασισμένο σε παραδοσιακές αρχές, είναι δυνατό να συνοψισθούν στα εξής δύο (Hicks, 1992):

- Με βάση τα σημερινά δεδομένα κοστολογικής δομής των επιχειρήσεων που αναφέραμε νωρίτερα, ένα σύστημα παραδοσιακής κοστολόγησης θα οδηγήσει σχεδόν με απόλυτη βεβαιότητα σε εντελώς λανθασμένα και παραπλανητικά αποτελέσματα. Από την άλλη πλευρά, το ABC αναμένεται χωρίς καμία αμφιβολία να πλησιάσει πολύ περισσότερο στην πραγματική εικόνα κόστους, αλλά λόγω μεγαλύτερης περιπλοκότητας και δυσκολίας στην



υλοποίηση πιθανόν να δώσει την εικόνα ενός λιγότερου ακριβούς και κατηγορηματικού στα συμπεράσματα του συστήματος. Παρόλα αυτά, είναι χωρίς αμφιβολία προτιμότερο για μία εταιρία να στηρίξει τις αποφάσεις τις στα «περίπου σωστά» δεδομένα του ABC, απ' ότι στα «σίγουρα λανθασμένα» των παραδοσιακών συστημάτων επιμερισμού.

- Με δεδομένη την προηγούμενη παρατήρηση περί ορθότητας και φαινόμενης ακρίβειας, είναι δυνατό να προεκτείνουμε τα συμπεράσματα μας στις επιπτώσεις της υιοθέτησης των δύο διαφορετικών συστημάτων κοστολόγησης. Πιο συγκεκριμένα, η αποδοχή μίας παραπλανητικής κοστολογικής βάσης είναι σχεδόν σίγουρο πως θα εμποδίσει την εταιρία να «μεγαλουργήσει» ή ακόμα χειρότερα θα την οδηγήσει στην καταστροφή. Αντίθετα, μία ορθή κοστολογική αντίληψη παρότι δεν εγγυάται από μόνη της την επιτυχία, σίγουρα παρέχει τα εχέγγυα για μία πιο ισορροπημένη, ασφαλή και ευοίωνη επιχειρησιακή πορεία.





2.2

Ορισμός του ABC

Το καλύτερο σημείο εκκίνησης για την κατανόηση και τον εντοπισμό των βασικών εννοιών που διέπουν το ABC είναι χωρίς αμφιβολία ένας ορισμός του, ο οποίος ουσιαστικά αποδίδεται από τον τρόπο με τον οποίο περιγράφει τη λειτουργία μίας επιχείρησης (Hicks, 1999) :

«Η επιχείρηση προκειμένου να προσφέρει στους πελάτες της κάποιο προϊόν ή υπηρεσία προστιθέμενης αξίας, επιτελεί μία σειρά δραστηριοτήτων, κάθε μία από τις οποίες αναλώνει ένα μέρος οικονομικών πόρων. Το ABC φροντίζει ώστε αυτό το κόστος κάθε δραστηριότητας να αποδίδεται μόνον αλλά και στο βαθμό που αναλογεί, στα προϊόντα εκείνα που απαιτούν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την ολοκλήρωση τους»

Ας δούμε όμως με από πιο κοντά τις σημαντικότερες έννοιες που αναφέρονται στον παραπάνω ορισμό, εξηγώντας τις με συντομία :

- Οι πόροι

Το πρώτο σημείο κλειδί (Compton, 1996) του ορισμού αποτελούν οι πόροι της επιχείρησης, τα οικονομικά στοιχεία δηλαδή που καθιστούν δυνατή τη λειτουργία της με την ταυτόχρονη ανάλωσή τους. Χαρακτηριστικά παραδείγματα πόρων είναι τα έξοδα διαφήμισης, οι δαπάνες τηλεπικοινωνιών κ.λ.π.

- Οι δραστηριότητες

Δεύτερο σημαντικό στοιχείο του θεωρητικού πλαισίου αποτελούν οι δραστηριότητες, οι επιμέρους δηλαδή διαδικασίες που όλες μαζί συνθέτουν το έργο της εταιρίας. Τέτοιου είδους διαδικασίες θα μπορούσαν να καλύπτουν ένα μεγάλο εύρος διαφορετικότητας, περιλαμβάνοντας για παράδειγμα από την αποθήκευση προϊόντων μέχρι τη σύνταξη οικονομικών και τεχνικών προσφορών προς τους πελάτες. Τα όρια του εύρους μία δραστηριότητας συνήθως τίθενται από ένα σαφώς καθορισμένο αλλά και επαρκώς αυτοτελή σκοπό.

- Τα αντικείμενα κόστους

Τρίτο βασικό μέγεθος ενός μοντέλου κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι τα λεγόμενα αντικείμενα κόστους. Τα αντικείμενα κόστους αντιπροσωπεύουν τον απώτερο σκοπό δραστηριοποίησης της επιχείρησης, παίρνοντας συχνότερα τη μορφή των τελικών προϊόντων, υπηρεσιών ή πελατών της εταιρίας.

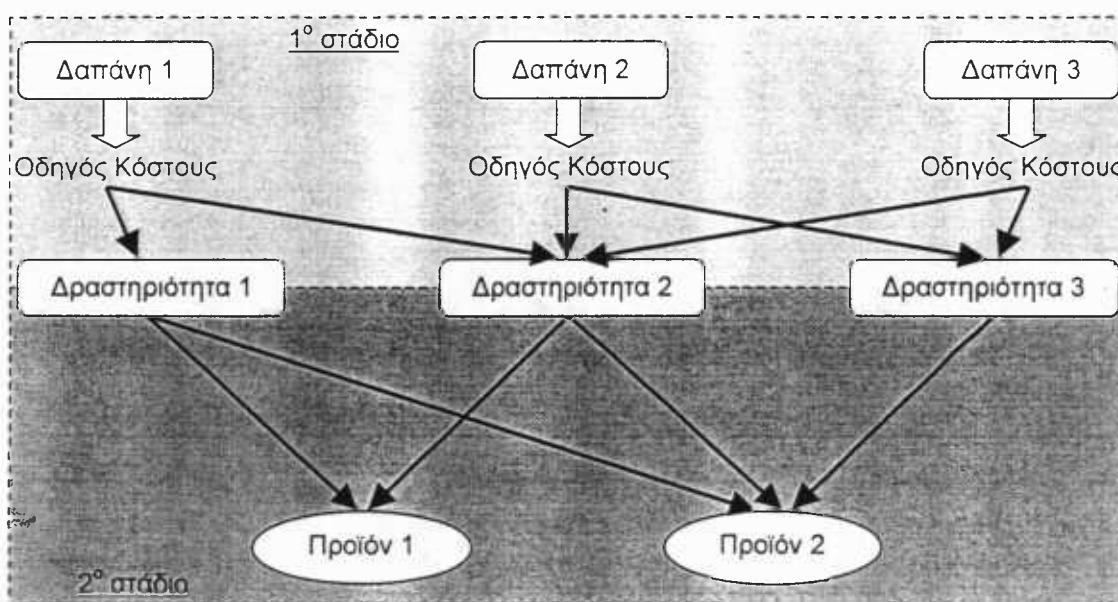


Οι οδηγοί κόστους

Ο τελευταίος σημαντικός παράγοντας του ABC σύμφωνα με τη θεωρία είναι ο αποκαλούμενος οδηγός κόστους. Το μέγεθος αυτό, σε διάφορες παραλλαγές, είναι υπεύθυνο για την ποσοτική αντιστοίχηση σε 1^η φάση των πόρων σε δραστηριότητες και σε 2^η φάση των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους. Οι οδηγοί αυτοί για να διαδραματίσουν επιτυχημένα το ρόλο του «συνδετικού κρίκου» που κατέχουν, είναι απαραίτητο να εκφράζουν αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ των μεγεθών ή διαδικασιών που συνδέουν. Στο σημείο αυτό εντοπίζεται και μία από τις βασικότερες διαφορές της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων από τις παραδοσιακές μεθόδους επιμερισμού του κόστους.

Το σχήμα 2.1 που ακολουθεί (Roztocki, 1999) αποτυπώνει σε γενικές γραμμές τη φιλοσοφία που διέπει το ABC. Ο διαχωρισμός σε πρώτη και δεύτερη φάση αντιστοίχησης με τους αντίστοιχους οδηγούς κόστους είναι χαρακτηριστικός, αν και δεν αποτελεί απαράβατο κανόνα στην πραγματικότητα ενός case study. Δεν είναι λίγες οι φορές που έχοδα μπορούν να αντιστοιχιστούν απευθείας σε προϊόντα, αν και ακόμα και σε αυτή την περίπτωση θα μπορούσαμε να πούμε ότι μεσολαβεί μία «ιδεατή» δραστηριότητα (product sustaining).

Σχήμα 2.1





Συνολικά, από τον ορισμό και την ανάλυση του, δεν είναι δύσκολο να αντιληφθούμε ότι το ABC κρύβει πίσω του μία ολόκληρη θεωρία για τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να αντιμετωπίζουμε την επιχείρηση και τη λειτουργία της. Η εφαρμογή του θα οδηγήσει χωρίς αμφιβολία στην αποκάλυψη (Cooper & Kaplan, 1991) των σχέσεων μεταξύ δραστηριοτήτων και ανάλωσης πόρων, καταδεικνύοντας εμμέσως πλην σαφώς κατευθύνσεις για τη βελτίωση της παραγωγικότητας και της κερδοφορίας. Το κεφάλαιο που ακολουθεί επιχειρεί μία αναλυτικότερη προσέγγιση στις ωφέλειες που μπορεί να αποκομίσει μία εταιρία, ακόμα και μικρού μεγέθους, από την υιοθέτηση του.





2.3

Θεωρητική Διάκριση των Δραστηριοτήτων

Όπως λοιπόν είδαμε σύμφωνα με τη φιλοσοφία του ABC, οι δραστηριότητες μίας επιχείρησης είναι εκείνες που ευθύνονται για την ανάλωση των πόρων της και καταδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο αυτό συμβαίνει σε καθημερινή βάση. Με βάση αυτή ακριβώς τη φύση της κοστολογικής τους συμπεριφοράς, είναι δυνατό να ταξινομηθούν σε πέντε κατηγορίες. Τις παρουσιάζουμε διατηρώντας τις ξενόγλωσσες ονομασίες τους και εξηγώντας την εμβέλεια της κάθε μίας (Hilton, Maher, Scelto 2000).

- Unit – Level

Πρόκειται για δραστηριότητες που υλοποιούνται για την ολοκλήρωση κάθε μίας από τις διακριτές μονάδες (τεμαχίων) προϊόντων ή υπηρεσιών που προσφέρει η εταιρία στους πελάτες της. Η επεξεργασία μίας επιπλέον μονάδας προκαλεί αυτόμata την επανάληψη κάθε unit-level δραστηριότητας.

- Batch – Level

Οι δραστηριότητες αυτές αντιστοιχούν σε εργασίες που σχετίζονται την ίδια στιγμή με περισσότερα του ενός προϊόντα, που αφορούν και προορίζονται δηλαδή σε μία ομάδα αντικειμένων ταυτόχρονα. Η συχνότητα και το μέγεθος με το οποίο εκδηλώνονται, καθορίζονται αυτή τη φορά από τις τακτικές της εταιρίας χωρίς να υπονοείται οποιαδήποτε άμεση συσχέτιση με το πλήθος των μονάδων.

- Product – Level

Ο διαχωρισμός αυτής της κατηγορίας δραστηριοτήτων στηρίζεται στο γεγονός ότι η πραγματοποίηση ενός μέρους των εταιρικών δαπανών εξαρτάται από την ύπαρξη και μόνο ενός τύπου προϊόντος. Το κάθε προϊόν, όχι σαν μονάδα αλλά σαν διαφορετική οντότητα απαιτεί την επιτέλεση κάποιων δραστηριοτήτων που αφορούν αποκλειστικά και μόνο αυτό. Πιθανή κατάργηση του από την «γκάμα» της εταιρίας θα σήμαινε αυτόμata και την εξάλειψη αυτών των λειτουργιών.

- Customer – Level

Οι ιδιαίτερες ανάγκες κάθε πελάτη είναι λογικό να προκαλούν επιπλέον εργασίες στο εσωτερικό της εταιρίας προκειμένου να ικανοποιηθούν. Απευθύνονται και στοχεύουν μόνο σε συγκεκριμένους πελάτες και κατά κανόνα δεν έχουν καμία συσχέτιση με το πλήθος ή το είδος των προϊόντων που παρέχονται. Οι ύπαρξη



των δραστηριοτήτων αυτών στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στη συμμετοχή ή όχι του πελάτη που αφορούν στο πελατολόγιο της επιχείρησης.

- Facility – Level

Τέτοιου είδους δραστηριότητες αφορούν και υποστηρίζουν το σύνολο της επιχειρησιακής λειτουργίας όντας απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία της ή σε μερικές περιπτώσεις ακόμα και για την ύπαρξη της. Η επίδραση τους είναι ευεργετική και υποστηρικτική για το σύνολο των υπολοίπων τεσσάρων κατηγοριών δραστηριοτήτων που προηγήθηκαν.

Εκτός όμως από την παραπάνω ταξινόμηση των δραστηριοτήτων, είναι δυνατό να επιτελέσουμε και έναν ακόμα διαχωρισμό τους. Συγκεκριμένα, είναι πολλές φορές σκόπιμο να τις διακρίνουμε σε κύριες και βοηθητικές, με κάθε μία από τις κατηγορίες αυτές να αντιμετωπίζεται διαφορετικά (Brimson, 1991) από κοστολογικής άποψης μέσω του ABC.

- Κύριες ή Πρωτεύουσες

Κύριες θεωρούνται εκείνες οι δραστηριότητες οι οποίες συνεισφέρουν άμεσα στην επιτέλεση της λειτουργίας της επιχείρησης ή ενός τμήματος της και έχουν έναν προσανατολισμό που σχετίζεται άμεσα με την αποστολή και τη βασική δραστηριότητα της εταιρίας. Συνήθως το αποτέλεσμα των κυρίων δραστηριοτήτων αποτελεί ένα ενδιάμεσο προϊόν της λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο στη συνέχεια τροφοδοτεί κάποιο επόμενο στάδιο της πρόσθεσης αξίας. Παράδειγμα κύριας δραστηριότητας σε μία εμπορική εισαγωγική εταιρία όπως αυτή που θα εξετάσουμε είναι η παραγγελιοληψία, που τροφοδοτεί με τα αποτελέσματα της τις δραστηριότητες της διεκπεραίωσης ή των εισαγωγών.

- Βοηθητικές ή Δευτερεύουσες

Οι δευτερεύουσες δραστηριότητες διαδραματίζουν το ρόλο του υποστηρικτή προς της κύριες, χωρίς να αποτελούν δηλαδή σε καμία περίπτωση αυτοσκοπό. Εάν ήταν δυνατό, οι επιχειρήσεις θα τις εγκατέλειπαν, προκειμένου να συγκεντρωθούν αποκλειστικά και μόνο στις κύριες. Παρόλα αυτά, οι δευτερεύουσες δραστηριότητες δεν στερούνται σε καμία περίπτωσης σημαντικότητας, καθώς είναι πολλές φορές οι καταλύτες που επηρεάζουν την ταχύτητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα εκτέλεσης των κύριων λειτουργιών που υποστηρίζουν. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα που θα μπορούσαμε να φέρουμε έχοντας το μυαλό μας πάντα την περίπτωση της



εταιρίας που εξετάζουμε, αποτελεί εκείνο της γραμματειακής υποστήριξης των πωλήσεων. Σκοπός της εταιρίας δεν είναι βέβαια να δακτυλογραφεί κείμενα και να αρχειοθετεί έγραφα, αλλά τέτοιες εργασίες είναι απαραίτητες για την υποστήριξη των καθηκόντων του υψηλής σημασίας τμήματος πωλήσεων.

Η διαφοροποίηση στην κοστολογική αντιμετώπιση των δύο αυτών ειδών δραστηριοτήτων έχει να κάνει ακριβώς με τη φύση τους όπως αυτή περιγράφηκε στις παραπάνω παραγράφους. Ενώ δηλαδή οι κύριες εργασίες κινητοποιούνται και αναλώνονται από τα τελικά προϊόντα και τις υπηρεσίες που προσφέρει η εταιρία, οι δευτερεύουσες ουσιαστικά υπάρχουν για να ικανοποιούν τις ανάγκες των πρωτευόντων και συνεπώς σε αυτές πρέπει να αντιστοιχηθούν.

Ο λόγος του όγκου των κύριων δραστηριοτήτων προς τις δευτερεύουσες αποτελεί μία ένδειξη της γραφειοκρατικής επιβάρυνσης που υπάρχει σε μία εταιρία, λόγω της φύσης των εργασιών της ή της αναποτελεσματικότητας της δομής της. Εάν αναλογιστούμε μάλιστα ότι συχνά πρωτεύουσες και δευτερεύουσες εργασίες εκτελούνται από τον ίδιο εργαζόμενο, μπορούμε να καταλάβουμε ότι συχνά η διόγκωση των βιοηθητικών εργασιών επιβαρύνει την εκτέλεση των κυρίως καθηκόντων των υπαλλήλων, με ανεπιθύμητα βεβαίως αποτελέσματα. Σε τέτοιες περιπτώσεις η κοινή λογική υποδεικνύει την ανάθεση και συγκέντρωση των βιοηθητικών εργασιών σε υπαλλήλους που ασχολούνται αποκλειστικά και μόνο με αυτές και των οποίων οι εργατώρες έχουν χαμηλότερο κόστος απ' ότι εργαζομένων που καταλαμβάνουν θέσεις σε κύριες δραστηριότητες της εταιρίας.

Τελειώνοντας, θα πρέπει να συμπληρώσουμε ότι η διάκριση των κύριων και βιοηθητικών δραστηριοτήτων δεν προτείνεται άμεσα από το σύνολο της βιβλιογραφίας του ABC και δεν είναι απαραίτητη για την επιτέλεση του καθεαυτού έργου της κοστολόγησης. Από την άλλη πλευρά, είναι πολύ χρήσιμη σαν διοικητικό εργαλείο εκτίμησης της λειτουργικότητας και αποτελεσματικότητας της επιχείρησης αλλά και σαν οδηγός για διορθωτικές δράσης εξυγίανσης της οργάνωσης της.



Τα τελικά αποτελέσματα μία διαδικασίας κοστολόγησης όπως αυτή που υλοποιήθηκε δεν είναι βέβαια από μόνα τους αρκετά για να λύσουν κάθε οικονομικό πρόβλημα έχει μία εταιρία. Είναι όμως ικανά να κατευθύνουν τα διοικητικά στελέχη μέσω πολλών οδών (Cooper & Kaplan, 1992) σε μία βελτίωση της κερδοφορίας που θα ήταν αδύνατη χωρίς την ουσιαστική «αυτογνωσία» που παρέχουν.

Καταρχάς, κανείς δεν μπορεί να αμφισβητήσει τη ανεκτίμητη αξία (Compton, 1996) που έχει η ύπαρξη και διαθεσιμότητα πληροφοριακών δεδομένων σε κάθε διαδικασία λήψεως αποφάσεων. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων προσφέρει την αναγκαία πληροφόρηση και μάλιστα με υψηλή εγκυρότητα και λεπτομέρεια. Ένας μεγάλος όγκος αποφάσεων που στηρίζονταν στη διαίσθηση, τώρα αποκτούν μία στέρεα βάση που τις καθιστά αυτομάτως πιο καλοσχεδιασμένες και επιτυχημένες. Ειδικά στην εποχή μας που η πληροφόρηση αποκτά όλο και μεγαλύτερη αξία, όποια επιχείρηση αποτύχει στον τομέα της συλλογής δεδομένων από το εσωτερικό και εξωτερικό της περιβάλλοντος είναι χωρίς αμφιβολία καταδικασμένη να ακολουθεί τον ανταγωνισμό, χωρίς ξεκάθαρη πορεία και δική της στρατηγική. Σε περιβάλλον έλλειψης βασικής πληροφόρησης, όπως είναι η κοστολογική, ακόμα και οι καθημερινές αποφάσεις σε θέματα τακτικής και πρακτικών δυσχεραίνονται εξαιρετικά, καθιστώντας τις επιλογές των στελεχών αβέβαιες και σπέρνοντας ένα κλίμα ανασφάλειας και δυσκαμψίας.

Οι πρώτες ουσιαστικές δυνατότητες ελιγμού που ανοίγονται μπροστά στη διοίκηση της εταιρίας με βάση μία έγκυρη κοστολογική ανάλυση είναι δίχως αμφιβολία η αναδιαμόρφωση του μίγματος προϊόντων και η αναθεώρηση της τιμολόγησής τους (Kaplan & Cooper, 1998). Προϊόντα με υψηλότερα περιθώρια καθαρού κέρδους είναι λογικό να λάβουν προτεραιότητα στις κινήσεις τις εταιρίας σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της, μεταβάλλοντας το κατεστημένο μίγμα. Άλλα, που παρουσιάζουν χαμηλά ή ανύπαρκτα περιθώρια θα ανατιμολογηθούν ή θα εγκαταλειφθούν αναλόγως της σημαντικότητάς τους. Έτσι, η επιχείρηση σταδιακά θα κατευθυνθεί στο να διατηρήσει ή και να αυξήσει τα κέρδη της ελέγχοντας και μειώνοντας την αναλογία αντικειμένων κόστους που την επιβαρύνουν με υψηλή ανάλωση δραστηριοτήτων.



2.5

Τα Επιπλέον Πλεονεκτήματα του ABC

Πέρα όμως από τις παραπάνω δυνατότητες αξιολόγησης της κερδοφορίας των προϊόντων, που εξάλλου θα πρόσφερε και ένα συμβατικό κοστολογικό σύστημα (όχι βέβαια με την ίδια εγκυρότητα), η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων προσφέρει και κάτι παραπάνω. Οι δυνατότητες που ανοίγονται μπροστά στον επιχειρηματία αποτελούν αντικείμενο ενός ολόκληρου κλάδου της διοικητικής επιστήμης, που αποκαλείται Activity Based Management (Glad & Becker, 1996). Συγκεκριμένα, λόγω της αναλυτικής και περιγραφικής φύσης της, η επιχείρηση είναι σε θέση να αξιολογήσει το κόστος και συνεπώς την αποτελεσματικότητα κάθε επιμέρους δραστηριότητας που επιτελεί. Τέτοιες πληροφορίες διάγνωσης στο εσωτερικό της εταιρίας είναι πολύ πιθανό ότι θα είναι η πρώτη φορά που τίθενται στη διάθεση της διοίκησης, δίνοντας της μία αντίληψη για το που και πως δημιουργούνται πραγματικά τα κόστη. Πολλές «σκοτεινές» περιοχές άσκοπης ανάλωσης πόρων θα φωτιστούν και κοστοβόρες δραστηριότητες θα περιοριστούν όπου και όσο αυτό είναι δυνατό ενώ για άλλες θα αναζητηθούν τρόποι να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα τους. Επίσης, πέρα από τα αποτελέσματα της μελέτης καθαυτά, αξία αποκτά (Hicks, 1992) και η διαδικασία που οδηγεί στον υπολογισμό τους, καθώς εμπεριέχει την πλήρη κατανόηση της λειτουργίας της εταιρίας. Θα μπορούσαμε να παραλληλίσουμε το ABC με μία άσκηση, και όπως συμβαίνει συνήθως, η διαδικασία επίλυσής της είναι αυτή που μας εκπαιδεύει, όχι η λύση της καθεαυτή.

Η διάκριση των δραστηριοτήτων που πραγματοποιείται κατά την εφαρμογή ενός συστήματος ABC, δίνει μία ακόμα διαφορετική οπτική στη λειτουργία της επιχείρησης, με περισσότερο ποιοτικό χαρακτήρα. Η εικόνα που έχει η διοίκηση για τις εσωτερικές διαδικασίες γίνεται πιο ξεκάθαρη και είναι ευκολότερο να κατανοηθεί με ποιο τρόπο μία πρακτική συμβάλει ή όχι στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας για τον πελάτη (Gunasekaran, McNeil & Singh, 2000). Το κόστος της «ποιότητας» των υπηρεσιών που προσφέρεται στους πελάτες γίνεται καλύτερα αντιληπτό, ποσοτικοποιείται και έτσι καθίσταται συγκρίσιμο με άλλες τακτικές επιλογές στα πλαίσια του ABM.

Επίσης, λόγω της υψηλής εγκυρότητας που έχουν οι κοστολογικές πληροφορίες ενός συστήματος ABC σε σύγκριση με ένα συμβατικό, τυχάνουν και ευρύτερης αποδοχής στο εσωτερικό της επιχείρησης. Όπως γνωρίζουμε, στις περισσότερες επιχειρήσεις και πολύ περισσότερο στις μικρομεσαίες όπου υπάρχουν περιορισμένα πληροφοριακά δεδομένα, κάθε υπεύθυνος τμήματος ή μέλος της



διοίκησης έχει τη δική του οπτική για το όφελος της εταιρίας. Ανάλογα με τη θέση που κατέχουν, την προσωπικότητα και άλλες ιδιαιτερότητες της περίπτωσης τους, ακόμα ίσως και προσωπικές τους σκοπιμότητες, οι εργαζόμενοι τείνουν να αναπτύξουν μία σειρά αδιαμφισβήτητων για αυτούς πεποιθήσεων. Οι συγκρούσεις ανάμεσα τους είναι συνεχείς, με αποτέλεσμα πολλές φορές η διοίκηση να οδηγείται σε απραξία και ανασφάλεια στη λήψη μέτρων και την ανάπτυξη στρατηγικών λόγω των διχογνωμιών. Ένα κοστολογικό σύστημα όπως το ABC είναι σε θέση με τη θεωρητική ισχύ του και την πρακτική αναλυτικότητά του να μετατρέψει αυτό τον κυκεώνα απόψεων σε μία και μοναδική αδιάψευστη πραγματικότητα (Hicks, 1999). Από τη στιγμή που έχει αποκατασταθεί μία κοινά αποδεκτή δομή κόστους, η επιχείρηση είναι πλέον σε θέση να χαράξει άφοβα μία πορεία που θα γνωρίζει την αποδοχή και υποστήριξη όλων των ενδιαφερομένων και συνεπώς θα έχει σαφώς μεγαλύτερες πιθανότητες επιτυχίας.

Ένα ακόμα πλεονέκτημα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι ότι μπορεί να προσαρμοστεί με κοστολογικό αντικείμενο τους πελάτες αντί για τα μεμονωμένα προϊόντα. Για παράδειγμα, πελάτες με υψηλούς κύκλους εργασιών¹⁶ συχνά τυγχάνουν ιδιαίτερης μεταχείρισης με τη μορφή εντονότερης τεχνικής υποστήριξης, των συχνότερων πρωθητικών ενεργειών και φυσικά επιπλέον εκπτώσεων ή μεγαλύτερης πίστωσης. Μία τέτοια συμπεριφορά από την πλευρά της επιχείρησης ενώ φαντάζει σωστή, συμβαίνει να την οδηγήσει συχνά σε απώλειες κερδών από τον εν λόγω πελάτη, μέσω της ευνοϊκής μεταχείρισης και της αυξημένης ανάλωσης πόρων από το δυναμικό της εταιρίας. Σε γενικές γραμμές οποιοιδήποτε χειρισμοί αφορούν τη τμηματοποίηση και εστίαση (Gering, 1999) σε συγκεκριμένες ομάδες πελατών απαιτούν εξαιρετικό σχεδιασμό και ολοκληρωμένα πλάνα προσέγγισης που να συνδυάζουν την πελατοκεντρική προσέγγιση αναγκών με το κοστολογικό αντίκρισμα της.

Τέλος, η μέθοδος κοστολόγησης ABC δίνει τη δυνατότητα για διαχωρισμό και ξεχωριστή μεταχείριση της πλεονάζουσας δυναμικότητας, ενός μεγέθους που μέχρι τώρα παραβλεπόταν και μάλιστα ήταν υπεύθυνο για ανούσιες κοστολογικές αποκλίσεις. Το κεφάλαιο που ακολουθεί επεξηγεί και δίνει περισσότερα στοιχεία για το θέμα της πλεονάζουσας δυναμικότητας δικαιολογώντας και τις σχετικές επιλογές που πραγματοποιήσαμε.



Η διαφορά ανάμεσα στο συνολικό κόστος των πόρων που είναι διαθέσιμοι και το κόστος των πόρων που πραγματικά αναλώνονται για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων της εταιρίας, φαίνεται στην ακόλουθη σχέση (Cooper & Kaplan, 1992) που εκφράζει τη συνήθη επιχειρησιακή πραγματικότητα :

$$\text{Διαθέσιμη Δυναμικότητα} = \text{Χρησιμοποιούμενη} + \text{Αδρανής Δυναμικότητα}$$

Σε έναν ιδανικό κόσμο, κάθε έξοδο θα ήταν δυνατό να μειωθεί άμεσα στα επίπεδα μίας ενδεχομένως χαμηλότερης παραγωγικής δραστηριότητας, αλλά δυστυχώς στην πραγματικότητα κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν τα έξοδα του εργατικού δυναμικού (μισθοδοσία) που δεν είναι δυνατό να προσαρμόζονται βραχυπρόθεσμα με συνεχείς απολύσεις και προσλήψεις έτσι ώστε να συνταιριάζουν πάντοτε με τα εκάστοτε επίπεδα δραστηριοποίησης. Έτσι, είναι αναπόφευκτη η ύπαρξη της αδρανούς δυναμικότητας, η οποία βέβαια σημειώνει αρκετές διακυμάνσεις στην προείδοπο του χρόνου. Το δίλημμα για μία εταιρία που αναπτύσσει ένα σύστημα ABC, ειδικά εάν αυτό είναι δυναμικό, αλλά ακόμα και αν είναι στατικό όπως στην περίπτωση μας, είναι εάν θα συμπεριληφθεί το κόστος της αδρανούς δυναμικότητας στα έξοδα που επιμερίζονται άμεσα στις δραστηριότητες.

Διαφορετικοί, χαμηλότεροι στο παράδειγμα μας συντελεστές για τους οδηγούς κόστους θα υπολογίζονταν, εξαιτίας των χαμηλότερων επιπέδων δραστηριότητας της επιχείρησης. Από λογιστικής άποψης οι υπολογισμοί εξόδων θα ήταν σωστοί, εμφανίζοντας στις καταστάσεις και κατανέμοντας το σύνολο των εξόδων. Από διαχειριστικής πλευράς όμως, ο κύριος χαρακτήρας ενός συστήματος ABC θα είχε παραβιαστεί. Με τις αυξημένες αδρανείς δυναμικότητες να «φορτώνονται» σε συντελεστές οδήγησης των εξόδων, το σύστημα δεν θα απέδιδε πλέον με ορθότητα το κόστος κάθε δραστηριότητας για τη διαμόρφωση του τελικού προϊόντος. Αντίθετα θα παρουσίαζε ένα διαφορετικό ποσό σε κάθε εφαρμογή του, το οποίο θα κυμαινόταν ανάλογα με τα εκάστοτε επίπεδα της αδρανούς δυναμικότητας. Το αποτέλεσμα δηλαδή θα στερούταν πλέον νοήματος, αξιοπιστίας αλλά και διοικητικής χρησιμότητας και το μόνο μήνυμα που θα μεταδιδόταν θα ήταν πως απλώς η εταιρία έχει κάποια έξοδα που είναι αδύνατο να προσαρμοστούν βραχυπρόθεσμα στο επίπεδο δραστηριοτήτων της, κάτι που βέβαια είναι έτσι κι αλλιώς γνωστό.



Γι' αυτό το λόγο, στην εργασία μας έχει γίνει προσπάθεια να υπολογιστούν ή όπου αυτό είναι αδύνατο, να εκτιμηθούν οι αναξιοποίητες δυναμικότητες ανάλωσης των πόρων, εμφανίζοντας τις ξεχωριστά έτσι ώστε να επιλεχθεί συνειδητά το σημείο και ο τρόπος επιμερισμού τους. Χαρακτηριστικά τέτοια σημεία που φαίνεται η ξεχωριστή μεταχείριση της αδρανούς δυναμικότητας είναι στην απασχόληση του εργατικού δυναμικού ή και στην εκμετάλλευση του χώρου των αποθηκών.

Το πλεονέκτημα που προσφέρεται από διοικητικής απόψεως μέσω του εντοπισμού της πλεονάζουσας δυναμικότητας είναι σημαντικό. Το αναξιοποίητο δυναμικό είναι δυνατό να κατευθυνθεί σε νέες ή στην ενίσχυση υπαρχουσών κρίσιμων δραστηριοτήτων. Εναλλακτικά, η υπερβάλλουσα προσφορά μπορεί και να εξαλειφθεί όποτε δοθεί η ευκαιρία με την οριστική αποδέσμευση των εν λόγω πόρων. Αποτελεί ευθύνη της διοίκησης, από τη στιγμή που έχει λάβει γνώση για την υπέρ το δέον δυναμικότητα που περικλείεται στην επιχείρηση να την ανακατευθύνει σε προσοδοφόρες δραστηριότητες ή να την απεμπολήσει καρπούμενη τα κέρδη από την εξοικονόμηση που συνεπάγεται. Μία πολύ μεγάλη αιτία παρανόησης της ουσίας του ABC εντοπίζεται στο συγκεκριμένο θέμα (Kaplan & Cooper, 1998), καθώς υπήρξε πλειάδα περιπτώσεων εφαρμογής του οι οποίες δεν συνοδεύτηκαν από την απαραίτητη αποδέσμευση της πλεονάζουσας δυναμικότητας που δημιουργήθηκε. Το αποτέλεσμα ήταν η σχεδόν ολοκληρωτική αχρήστευση των ωφελειών που ανέκυπταν από την κατά τα άλλα ορθή εφαρμογή των αρχών της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.



2.7

Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις και ABC

Η σημαντικότητα του ρόλου των μικρομεσαίων επιχειρήσεων παγκοσμίως και πολύ περισσότερο στη χώρα μας έχει κατ' επανάληψη τονιστεί, με γνώμονα (Gunasekaran, Mari & Grieve, 1999) τη συνολική αξία των προϊόντων που παράγουν αλλά και τις δυνατότητες απασχόλησης που προσφέρουν. Το πιο σπουδαίο ίσως χαρακτηριστικό τους είναι η ευελιξία και η τάση νεωτερισμού τους λόγω του περιορισμένου μεγέθους και περιπλοκότητας των δομών τους. Αυτή η ευελιξία και δεκτικότητα σε νέες απόψεις και προσεγγίσεις δίνει στις εταιρίες αυτές μεγάλες δυνατότητες ταχείας βελτίωσης και ενστερνισμού νέων επιχειρησιακών προσεγγίσεων όπως στην περίπτωση μας ενός ανανεωμένου κοστολογικού συστήματος.

Από την άλλη πλευρά, το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων παρότι έτυχε την τελευταία δεκαετία ευρείας αποδοχής σε επιχειρήσεις με υψηλές βλέψεις, βοηθώντας τις σε σημαντικές βελτιώσεις παραγωγικότητας και ποιότητας, δεν έχει τύχει ιδιαίτερης προσοχής από τον κλάδο των μικρομεσαίων εταιριών. Οι πρόσφατες όμως οικονομικές εξελίξεις των τελευταίων πέντε ετών που ώθησαν στην ανασύνταξη εταιριών, αναθεώρηση στρατηγικών, μεταμόρφωση αγορών και προϊόντων, αναθέρμαναν την ανάγκη για υιοθέτηση συστημάτων ακριβέστερης κοστολόγησης σε όλο το εύρος των επιχειρήσεων. Σε αγορές με πολύ περισσότερους και πιο επιθετικούς ανταγωνιστές, οι μικρομεσαίες εταιρίες είναι πλέον αναγκασμένες προκειμένου να επιβιώσουν να υιοθετήσουν συστήματα όπως το ABC, που θα τους δώσουν τη δυνατότητα να βελτιώσουν την παραγωγικότητα, τη σταθερότητα αλλά και την ποιότητα των προϊόντων και υπηρεσιών τους. Ο δρόμος αυτός ίσως αποτελεί τη μοναδική επιλογή (Welsh & White, 1981) για εταιρίες περιορισμένης κλίμακας που είναι αποφασισμένες να ξεπεράσουν τα μειονεκτήματα των περιορισμένων πόρων, της χαμηλής οικονομικής ρευστότητας και των ισχνών επιλογών εργατικού δυναμικού σε σχέση με τους μεγαλύτερους ανταγωνιστές τους.

Δεν θα πρέπει επίσης να ξεχνάμε ότι μία παρόμοια επανάσταση στο χώρο της διασφάλισης ποιότητας (όπως ήταν η καθιέρωση του ISO σειράς 9000) στηρίχθηκε όπως και το ABC στο σαφή καθορισμό δραστηριοτήτων στο εσωτερικό της επιχείρησης. Ο πίνακας 2.1 που φαίνεται στην επόμενη σελίδα (Gunasekaran, Mari & Grieve, 1999) δείχνει τα πολλά κοινά σημεία που παρουσιάζει στη σύγχρονη πραγματικότητα το ABC με τις μικρομεσαίες εταιρίες και που καθιστούν την εφαρμογή του ιδιαίτερα ταιριαστή και ευεργετική. Συνδυάζοντας οικονομικά, τεχνικά

αλλά και έμψυχα στοιχεία με το γενικότερο επιχειρηματικό περιβάλλον και τους πιθανούς στρατηγικούς ελιγμούς, ειδικότερα στην περίπτωση παραγωγικών εταιριών (Gunasekaran & Sarhadi, 1998), το ABC είναι ικανό να αποτελέσει ισχυρή θεωρητική βάση εξέλιξης.

Πίνακας 2.1

Διάσταση	Χαρακτηριστικά των μικρομεσαίων επιχειρήσεων	Χαρακτηριστικά του ABC που ταιριάζουν στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις
Δυνάμεις της Αγοράς	Ποιότητα, Ευελιξία, Προσαρμοστικότητα	Μεγαλύτερη έμφαση σε μη οικονομικά στοιχεία
Στρατηγικές	TQM, FMS, BPR, JIT, MRP	Πολλαπλοί δείκτες απόδοσης, οδηγοί κόστους, εξάλειψη δραστηριοτήτων μη προστιθέμενης αξίας
Τεχνολογία	EDI, CAD/CAM, CAE, internet, multimedia	Αύξηση των γενικών εξόδων, αύξηση της αξίας της γνώσης & της πληροφορίας
Ανθρώπινο Δυναμικό	Ευέλικτο, με εντονότερη ανάμιξη & υψηλότερα επίπεδα γνώσης	Η εργασία είναι πλέον γενικό έξοδο, το προσωπικό ενδυναμωμένο διοικητικά, αυξημένη παραγωγικότητα βιοηθητικών δραστηριοτήτων
Οργάνωση	Σημασία της ηγεσίας, δομές μήτρας, ομαδική εργασία, ενδυνάμωση	Έμφαση σε στρατηγικές ευελιξίας & προσαρμογής, ευκολία επικοινωνίας, έλλειψη διατημηματικών εμποδίων, κίνητρα με βάση τη συνολική απόδοση, προτάσεις συρρίκνωσης ανώφελων δραστηριοτήτων

Προσαρμογή από: Gunasekaran A. & Mari H.B. & Grieve R.J, "Activity based costing in small and medium enterprises", Computers & Industrial Engineering, Volume 37, 1999, pages 407-411.

Πέρα όμως από τη θεωρητική υψηλή καταλληλότητα του ABC για το χαρακτήρα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, το θέμα της υλοποίησης του και ομαλής προσαρμογής του στην καθημερινή λειτουργία της εταιρίας παραμένει ανεξιχνίαστο. Το περιορισμένο μέγεθος των επιχειρήσεων αυτών σαφώς και διευκολύνει την πραγματοποίηση μίας κοστολογικής μελέτης, αλλά πολλές φορές οι περιορισμοί στους πόρους, η έλλειψη ενημέρωσης για τις δυνατότητες που προσφέρονται και η ανασφάλεια φέρνουν εμπόδια. Στην περίπτωση που αποφασίστει η υλοποίηση του ABC από ενδοεπιχειρησιακό δυναμικό, η συμμετοχή εργαζομένων από όλες σχεδόν τις βαθμίδες είναι απαραίτητη, ενώ ευεργετική μπορεί να αποδειχθεί η πρότερη συμμετοχή κάποιων επιλεγμένων στελεχών σε ιδιωτικά ή κρατικά επιδοτούμενα σεμινάρια που έχουν κοστολογικό αντικείμενο. Με λίγα λόγια, το σύνολο των

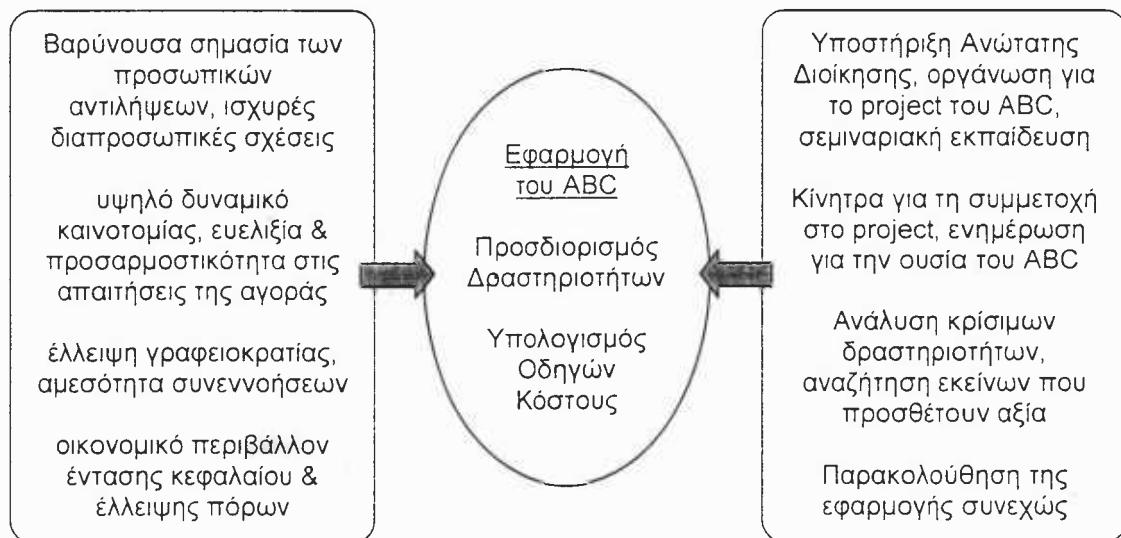


ιδιαιτεροτήτων που παρουσιάζουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, επιβάλλουν χωρίς καμία αμφιβολία τη διαφορετική αντιμετώπιση τους σε πρακτικό επίπεδο στα πλαίσια του ABC. Έτσι, ενώ η βασική φιλοσοφία του συστήματος κοστολόγησης παραμένει η ίδια με αυτή που θα ακολουθούσε μία μεγάλη εταιρία, η εφαρμογή του δεν μπορεί να στηριχθεί σε μία απλοϊκή «σμίκρυνση» του. Το σχήμα 2.2 που ακολουθεί¹⁵ αποτελεί μία προσπάθεια να αποτυπωθεί το σύνολο των θεμάτων που αφορούν τη μελέτη και εγκαθίδρυση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Σχήμα 2.2

Ιδιαιτερότητες των Μ.Μ.Ε.

Τακτικές Εφαρμογής ABC



Προσαρμογή από Gunasekaran A. & Mari H.B. & Grieve R.J, "Activity based costing in small and medium enterprises", Computers & Industrial Engineering, Volume 37, 1999, pages 407-411.

Κεφάλαιο

3

Δημιουργία

του Μοντέλου Εφαρμογής

A
B
C
in SMEs



Το μοντέλο του συστήματος κοστολόγησης ABC

Προκειμένου να διαμορφωθεί το μοντέλο πάνω στο οποίο θα στηριζόμασταν για να υλοποιήσουμε τη μελέτη μας, επιδιώξαμε να αναζητήσουμε όσο το δυνατό περισσότερες προτάσεις σε ένα ευρύ φάσμα βιβλιογραφίας. Βιβλία και άρθρα σχετικά με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων βρίσκονται σε ιδιαίτερη αφθονία και είναι αρκετά για να μας δώσουν μία καλή εικόνα της θεωρητικής πλευράς του θέματος. Ένα μέρος των βιβλιογραφικών αναφορών παρουσιάζουν μάλιστα απόψεις εξειδικευμένες στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Hicks, 1992) και σε εφαρμογές παρόμοιων συστημάτων κοστολόγησης. Δυστυχώς, παρόλο το ενδιαφέρον που παρουσιάζαν αυτά τα άρθρα, όπως και η πλειοψηφία της υπόλοιπης διεθνούς βιβλιογραφίας, αφήνεται κατά κύριο λόγο στην κρίση του μελετητή η επιλογή του μοντέλου και η εφαρμογή του στην πραγματικότητα μίας μικρομεσαίας επιχείρησης. Βέβαια, η ανάγνωση μίας ευρείας αρθρογραφίας, δίνει μία αρκετά καλή εικόνα για τα θέματα που θα κληθεί κάποιος να αντιμετωπίσει στην πορεία μίας παρόμοιας εργασίας. Ίσως το πιο αξιόλογο και ταυτόχρονα ρεαλιστικό σχέδιο κατάστρωσης ενός συστήματος κοστολόγησης ABC σε μικρές επιχειρήσεις είναι αυτό που προτείνει ο Narcyz Rozłocki (Rozłocki, 1999) σε μία συνεργασία του New York State University με μία ομάδα ερευνητών από το University of Pittsburgh.

Όσο αφορά τη δική μας περίπτωση, από την πρώτη στιγμή που αντιμετωπίσαμε την πρακτική πλευρά της μελέτης όντας ευρισκόμενοι στο εσωτερικό της επιχείρησης, αντιληφθήκαμε την περιπλοκότητα της κατάστασης. Το μοντέλο που θα εφαρμόζαμε ήταν απαραίτητο να προκύψει σαν συνδυασμός των θεωρητικών γνώσεων που είχαμε συλλέξει και της πραγματικότητας που σε πολλά σημεία ήταν τελείως διαφορετική, γεμάτη ιδιαιτερότητες. Το πλαίσιο που προτεινόταν από τη θεωρία ήταν ιδανικό για να αποτελέσει τη βάση και μόνο, καθώς η απευθείας εφαρμογή του θα οδηγούσε σε απλουστεύσεις και ατέλειες που θα έβλαπταν σημαντικά την αξιοπιστία της μελέτης. Με λίγα λόγια, ενώ μία τήρηση κατά γράμμα των προτεινόμενων μοντέλων θα έδινε θεωρητική ακεραιότητα στην εργασία μας, θα της στερούσε το πρακτικό ενδιαφέρον παραβιάζοντας έτσι τη βασική μας προτεραιότητα για απόλυτη εγκυρότητα των αποτελεσμάτων. Έχουμε την εντύπωση εξάλλου, ότι ο σκοπός των θεωρητικών μοντέλων είναι ακριβώς να θέσουν τις βάσεις και να δώσουν τις κατευθύνσεις και όχι να εφαρμοστούν κατά γράμμα σε πραγματικές περιπτώσεις.



Οα θέλαμε πάντως επί αυτού του θέματος να μεταφέρουμε και την εντύπωση που μας δημιουργήθηκε έχοντας πάρει μία πλήρη εικόνα από τη φυσική και οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας που μας φιλοξένησε. Οι παρατηρήσεις μας πιθανόν να αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο μέρος της πραγματικότητας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων που έχουν δημιουργηθεί κάτω από συνθήκες οικογενειακών κύκλων και χαλαρών οργανωτικών δομών. Ενώ λοιπόν οι εταιρίες αυτές χαίρουν ενός περιορισμένου μεγέθους που απλουστεύει φαινομενικά τη λειτουργία τους, κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει πλήρως στην πραγματικότητα. Το μικρό μέγεθος καθιστά σε πολλές περιπτώσεις όχι και τόσο επιτακτική την ανάγκη εγκαθίδρυσης αυστηρών διαδικασιών και πλήρους εσωτερικής οργάνωσης. Η χαλαρότητα αυτή έχει κάποια πλεονεκτήματα που τη διαιωνίζουν, όπως την ευκολία και αμεσότητα ενδοεταιρικής επικοινωνίας, την ευελιξία και προσαρμοστικότητα στις περιστάσεις και πάνω απ' όλα το οικογενειακό κλίμα. Από την άλλη πλευρά όμως, η έλλειψη αυτή αυστηρών διαδικασιών γεμίζει ουσιαστικά την καθημερινή δράση της επιχείρησης με ειδικές περιπτώσεις που συνεπάγονται θα μπορούσαμε να πούμε διάφορες «ανωμαλίες» σε κοστολογικό επίπεδο που απαιτούν προσεκτική μεταχείριση. Σε μία μεγάλη και οργανωμένη εταιρία, η συχνότητα και το μέγεθος τέτοιου είδους ανωμαλιών είναι περιορισμένο, αλλά σε μία μικρομεσαία μπορεί να είναι αναπόφευκτη καθημερινή πραγματικότητα, αντιπροσωπευτική μεγάλου μέρους της δράσης της και συνεπώς ικανή να αλλοιώσει σημαντικά οποιαδήποτε μελέτη που θα την αγνοήσει.

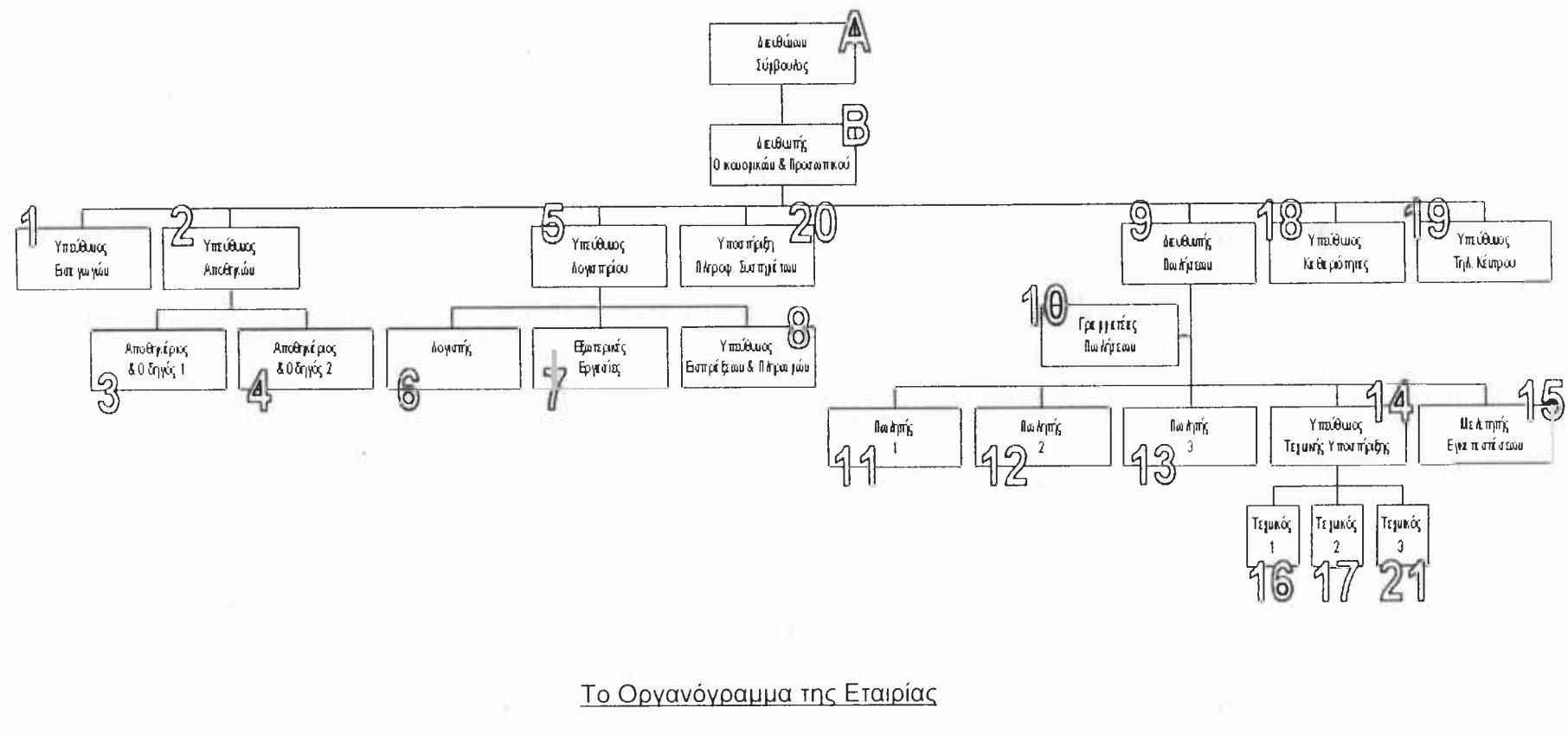


3.2

Η Επιχείρηση μέσα από το Οργανόγραμμα της

Προκειμένου λοιπόν να υλοποιηθεί ένα μοντέλο που θα διατηρεί τη θεωρητική του αξία αλλά θα προσαρμόζεται και στις απαιτήσεις της πρακτικής εφαρμογής, αποφασίστηκε να στηριχθούμε στα δομικά στοιχεία της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και να αναπτύξουμε επάνω σε αυτά ένα πλαίσιο ειδικά ταιριασμένο στην περίπτωση της επιχείρησης που θα εξετάζαμε. Τα βασικά αυτά στοιχεία κλειδιά της όλης μελέτης, όπως τα είδαμε στο κεφάλαιο 2.1 στον ορισμό του ABC, είναι τέσσερα: οι πόροι, οι δραστηριότητες, οι οδηγοί και τα αντικείμενα κόστους. Ο στόχος μας καταρχήν είναι να εντοπιστούν και να καταγραφούν τα παραπάνω μεγέθη όπως εμφανίζονται μέσα στην εταιρία που μελετάμε.

Σημείο εκκίνησης (Compton, 1996) σε αυτή μας τη δραστηριότητα αποτέλεσε το οργανόγραμμα της επιχείρησης. Καθώς δεν είχε χρειαστεί στο παρελθόν, κάτι τέτοιο δεν υπήρχε καταγεγραμμένο, με συνέπεια να είναι απαραίτητη μία σύντομη συνέντευξη με τον οικονομικό διευθυντή & υπεύθυνο προσωπικού. Το αποτέλεσμα της οργανωτικής αποτύπωσης της εταιρίας φαίνεται στο σχήμα 3.1 της σελίδας που ακολουθεί. Κάθε θέση φέρει αρίθμηση για ευκολότερη περαιτέρω αναφορά. Το σύνολο των θέσεων είναι εικοσιμία, εκτός των δύο διευθυντικών στελεχών που είναι μέτοχοι - ιδιοκτήτες της εταιρίας και αμείβονται από τα κέρδη της.



Το Οργανόγραμμα της Εταιρίας

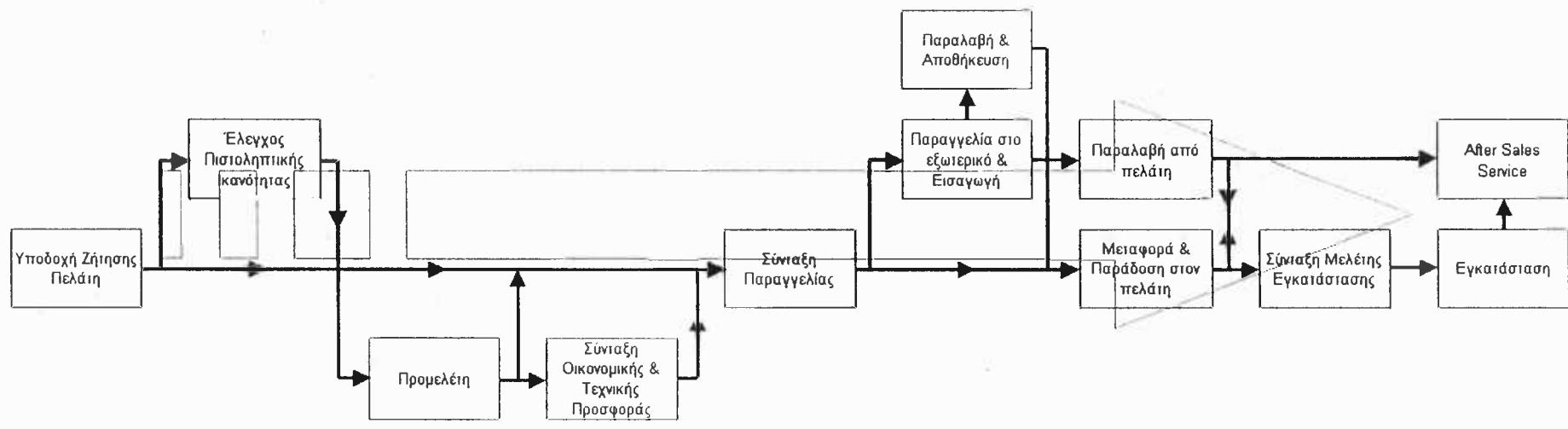


3.3

Η Επιχείρηση μέσα από το Flow Chart Λειτουργιών της

Έχοντας προσδιορίσει το εργατικό δυναμικό και τις θέσεις τις οποίες καταλαμβάνει, το επόμενο βήμα είναι η μεγαλύτερη εξοικείωση με τις επιμέρους λειτουργίες που επιτελεί η εταιρία προκειμένου να δημιουργήσει προστιθέμενη αξία για τους πελάτες της. Επιλέγεται λοιπόν η δημιουργία ενός flow chart (Roztocki, 1999) όπου θα απεικονίζονται οι κυριότερες επιχειρηματικές διεργασίες, βασισμένοι στην προσωπική μας παρατήρηση αλλά και την άποψη του οικονομικού διευθυντή και υπεύθυνου προσωπικού της εταιρίας. Στην πρώτη μας αυτή προσέγγιση συμπεριλαμβάνονται μόνο οι βασικότερες λειτουργίες, που πιθανόν να εμπεριέχουν η κάθε μία αρκετές άλλες μικρότερες και ενδεχομένως ανόμοιες μεταξύ τους από κοστολογικής άποψης. Παρόλα αυτά, ο σκοπός μας προς το παρόν είναι να κατανοήσουμε καλύτερα το ρόλο της εταιρίας σαν σύνολο και όχι να την αναλύσουμε διεξοδικά, πράγμα που θα υλοποιηθεί αργότερα με την εξέταση κάθε εργαζομένου ξεχωριστά. Το αποτέλεσμα φαίνεται στο σχήμα 3.2 της επόμενης σελίδας.





Το Βασικό Flow Chart της Εταιρίας



3.4

Κύριο Αντικείμενο Κόστους : Τα Προϊόντα της Επιχείρησης

Κατά το έτος 2002, η εταιρία προχώρησε σε πράξεις εμπορίας που αφορούσαν 1.200 περίπου κωδικούς προϊόντων. Επειδή τα προϊόντα επρόκειτο να αποτελέσουν το κύριο αντικείμενο κόστους του συστήματος που θα αναπτύσσαμε, ήταν απαραίτητος ο περιορισμός του αριθμού τους σε λογικά πλαίσια μέσω της ομαδοποίησης σε οικογένειες με συναφή χαρακτηριστικά. Έτσι, θα καταστεί εφικτό να οδηγηθούν οι δραστηριότητες στις οικογένειες ομοειδών προϊόντων που τις αναλώνουν, με συντελεστές που θα είναι πλέον δυνατό να προσδιοριστούν με λογικές διεργασίες.

Βεβαίως, από τη στιγμή που θα πραγματοποιηθεί μία «ενοποίηση» διαφορετικών προϊόντων, είναι αναπόφευκτο να ανακύψει ένα μικρό σφάλμα στην περαιτέρω διαδικασία του συστήματος κοστολόγησης. Αυτό συμβαίνει επειδή τα χαρακτηριστικά των επιμέρους προϊόντων, που θα αποτελούσαν τιμές για τους πιθανούς οδηγούς κόστους, αντικαθίστανται από μέσους όρους της ομάδας στην οποία κατατάσσονται. Προκειμένου λοιπόν να ελαχιστοποιηθεί αυτό το εκούσιο σφάλμα, επιβάλλεται η όσο το δυνατό ορθότερη επιλογή των ομάδων, με βάση κριτήρια που αφορούν την ομοιογένεια χαρακτηριστικών που σχετίζονται με τους πιθανούς οδηγούς κόστους.

Έχοντας λοιπόν σαν πηγή δεδομένων το λογιστικό πρόγραμμα ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 που τηρεί τα αρχεία της εταιρίας, και με τη βοήθεια του πρόσθετου προγράμματος ODBC Driver πρόσβασης στη βάση δεδομένων του, επιδιώχθηκε για κάθε ένα από τα 1.200 προϊόντα να εξαχθούν τα εξής χαρακτηριστικά :

- Μέση τιμή αγοράς & πώλησης
- Πωληθέντα τεμάχια
- Τιμολογήσεις
- Αριθμός πελατών

Η επιλογή των παραπάνω μεγεθών δεν γίνεται βέβαια τυχαία, με το καθένα να προσπαθεί να αποδώσει μία «διάσταση» της γενικής μορφής των προϊόντων. Η μέση τιμή αγοράς και πώλησης δίνουν μία εντύπωση για το μέγεθος και τη χρηματική αξία του και τα πωληθέντα τεμάχια απεικονίζουν το πόσο δημοφιλές και κινητικό είναι. Οι πωλήσεις σε σύγκριση με τις τιμολογήσεις αποτελούν μία εκτίμηση της



μαζικότητας των πωλήσεων του, ενώ ο αριθμός πελατών αποτυπώνει το εύρος του κοινού στο οποίο απευθύνεται.

Όσο αφορά τον τρόπο υπολογισμού τους, η μέση τιμή αγοράς και πώλησης παρέχεται κατευθείαν από το ΚΕΦΑΛΑΙΟ και εξάγεται μαζικά για όλα τα προϊόντα μέσω της σχεδίασης και εκτύπωσης μίας κατάλληλης αναφοράς από το μενού Reports/Communication και Report Generator (Unisoft, 2000). Η αναφορά εκτυπώνεται σε μορφή πίνακα βάσεως δεδομένων Dbase III έτσι ώστε να είναι ευκολότερη η εισαγωγή του στην Access 2000 για περαιτέρω επεξεργασία και διασταύρωση με άλλους πίνακες.

Τα πωληθέντα τεμάχια είναι δυνατό να εξαχθούν είτε με τον προηγούμενο τρόπο (αναφέρονται από το ΚΕΦΑΛΑΙΟ σαν «εξαγωγές») είτε με τη χρήση του συμπληρωματικού προγράμματος ODBC Driver και τη διασταύρωση του κεντρικού πίνακα της αποθήκης (stockitem) με τον κεντρικό των συναλλαγών (stocktrans). Στην πρώτη περίπτωση απαιτείται προσαρμογή του αριθμού εξαγομένων με βάση τα αναμενόμενα και δεσμευμένα (που επίσης παρέχονται από το ΚΕΦΑΛΑΙΟ), ενώ στη δεύτερη είναι απαραίτητη η αφαίρεση των επιστρεφομένων τεμαχίων μέσω της ανίχνευσης των παραστατικών που αφορούν επιστροφές από τους πελάτες. Η όλη διαδικασία στη δεύτερη περίπτωση πραγματοποιείται με τη βοήθεια διαδοχικών επιλογών (queries) και διασταυρούμενων επιλογών (crosstab queries) που προσφέρει η Access (Jennings, 2000). Η διασταύρωση πεδίων από διαφορετικούς πίνακες της Access πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο χρησιμοποιώντας σαν «πεδίο κλειδί» τον κωδικό του προϊόντος που είναι μοναδικό για το καθένα.

Όσο αφορά την εύρεση του αριθμού τιμολογήσεων και πελατών για κάθε προϊόν, η χρήση του ODBC Driver αποτελεί μονόδρομο, καθώς το ΚΕΦΑΛΑΙΟ δεν είναι δυνατό να εξάγει τις πληροφορίες αυτές. Οι διαδικασίες που ακολουθούνται είναι σε γενικές γραμμές ίδιες με αυτές που περιγράφηκαν στην παραπάνω παράγραφο, με διαδοχικές αθροίσεις και διασταυρώσεις πεδίων από πολλαπλούς πίνακες της Access.

Σε τελική φάση, οι παραπάνω πληροφορίες συγκεντρώνονται με τη βοήθεια διασταυρώσεως πινάκων της Access και πάλι, και παρουσιάζονται με την ακόλουθη μορφή του πίνακα 3.1.



Πίνακας 3.1

Κωδικός	Περιγραφή	Κόστος	Τιμή	Πωληθέντα	Τιμολογήσεις	Αρ.Πελατών
Προϊόν 1						
Προϊόν 2						
Προϊόν 3						
:	:	:	:	:	:	:

Ο παραπάνω πίνακας εκτυπώνεται και παρουσιάζεται για μία αρχική διερεύνηση στο διευθυντή πωλήσεων. Στη συνέχεια, σε συνεργασία μαζί του και από κοινού εξέταση, τα προϊόντα ομαδοποιούνται με βάση τα παραπάνω χαρακτηριστικά αλλά και τη διαίσθηση του σε συνολικά 41 κατηγορίες. Στην πραγματικότητα οι κατηγορίες αυτές θα αλλάξουν αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της υλοποίησης των πρώτων σταδίων της μελέτης μας μέχρι να καταλήξουν στο συγκεκριμένο αριθμό και σύνθεση. Ακόμα και αργότερα, ενώ η εργασία μας είχε προχωρήσει αρκετά, διαπιστώσαμε ότι θα ήταν επιθυμητό οι κατηγορίες αυτές να υποστούν κάποιες αλλαγές που θα οδηγούσαν στην εξαγωγή πληρέστερων και περισσότερο αξιοποιήσιμων αποτελεσμάτων. Δυστυχώς, από κάποιο σημείο και μετά η προεργασία που είχε πραγματοποιηθεί δεν επέτρεπε πλέον διορθώσεις στον βασικό κορμό, που συνεπώς εγκαταλείφθηκαν για την επόμενη περίοδο εφαρμογής του συστήματος.

Μέσα στην τελική λίστα κατηγοριών περιλαμβάνονται δύο κατηγορίες ιδεατών προϊόντων που αντιστοιχούν στις υπηρεσίες της εγκατάστασης και της επισκευής εμπορευμάτων (έσοδα από τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) καθώς και πέντε κατηγορίες που αφορούν ανταλλακτικά και υλικά εγκαταστάσεως. Σε τελική φάση, οι εππάντα αυτές ομάδες προϊόντων αποφασίστηκε να ενοποιηθούν σε δύο, μία για την εγκατάσταση και μία για την επισκευή. Η επιλογή αυτή ήταν μάλλον αναγκαία, καθώς τα ανταλλακτικά και υλικά που χρησιμοποιούνται συχνά δεν χρεώνονται ξεχωριστά αλλά περιλαμβάνονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (υπό τη μορφή υπηρεσία μετ' υλικών).

Πήραμε την απόφαση για μεμονωμένη εξέταση του service και των εγκαταστάσεων θέλοντας να εξετάσουμε την κερδοφορία των δύο αυτών «συμπληρωματικών» λειτουργιών της επιχείρησης αυτοτελώς. Πιθανώς, σε επόμενο



στάδιο να επιχειρηθεί η αναθεώρηση της κερδοφορίας όλων των προϊόντων ανάλογα με τα έσοδα και έξοδα από τις εγκαταστάσεις και επισκευές τους, αλλά προς το παρόν κάτι τέτοιο παραμένει εκτός του σκοπού μας. Πιστεύουμε πάντως ότι η ξεχωριστή παρουσίαση αυτών των δύο προϊόντων - υπηρεσιών θα είναι εξαιρετικά ενδιαφέρουσα για τη διοίκηση (Chaffman, Talbott, 1990-91), αποκαλύπτοντας την αποτελεσματικότητα του τεχνικού τμήματος της εταιρίας. Σημαντικός επίσης παράγοντας που μας έκανε να επιδιώξουμε αυτή την «ειδική μεταχείριση» ήταν το γεγονός ότι το τεχνικό τμήμα της εταιρίας απασχολεί ολοσχερώς τέσσερα άτομα από το προσωπικό της εταιρίας, όσα δηλαδή και το τμήμα πωλήσεων.

Η διαδικασία του καθορισμού των δραστηριοτήτων με τις οποίες καταπιάνεται ο καθένας εργαζόμενος της εταιρίας αποδείχθηκε ένα εξαιρετικά επίπονο κομμάτι της εργασίας μας, εξαιτίας δύο κυρίως λόγων. Ο πρώτος είχε να κάνει με την αρκετά πολύπλευρη δραστηριοποίηση της εταιρίας σε σχέση πάντα με το μέγεθος της, που έδινε στις ενδοεταιρικές λειτουργίες ένα αρκετά μεγάλο εύρος διαφοροποίησης. Ο δεύτερος λόγος αφορούσε περισσότερο την πρακτική πλευρά του θέματος της συλλογής πληροφοριών και συνεντεύξεων, μία διαδικασία για την οποία αναλύουμε τους προβληματισμούς στο κεφάλαιο αυτό. Είναι γνωστό εξ' αρχής ότι η σχεδίαση και παρουσίαση ερωτηματολογίων ή συνεντεύξεων θα αποτελέσει ένα εξαιρετικά σημαντικό παράγοντα, καθοριστικό της εγκυρότητας των στοιχείων που θα συλλεχθούν. Σε συνδυασμό με την προσωπικότητα, τη διάθεση και τη φιλικότητα του ερωτώμενου υπαλλήλου, θα διαμορφώσουν σε μεγάλο βαθμό την επιτυχή ή μη έκβαση της λήψης στοιχείων για την απασχόληση του προσωπικού της εταιρίας. Το θέμα επαφίεται σε μεγάλο βαθμό δύο άλλων επιστημών, της εργονομίας και της ψυχολογίας και γι' αυτό το λόγο δεν συναντούνται ιδιαίτερες αναφορές στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής και της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων. Παρόλα αυτά, κρίνεται απαραίτητη η αναφορά, μέσα από αυτό το κεφάλαιο, στο θέμα της λήψης πρωτογενών στοιχείων από υπαλλήλους καθώς είναι προφανώς η «πηγή» ανωμαλιών στη λογιστική επεξεργασία που θα ακολουθήσει, θέτοντας το όλο σύστημα κοστολόγησης υπό αμφισβήτηση.

Η μελέτη κοστολόγησης που πραγματοποιήσαμε ήταν αναπόφευκτο να μας φέρει γρήγορα πολύ κοντά στους προβληματισμούς που σχετίζονται με το θέμα των ερωτηματολογίων και των προσωπικών συνεντεύξεων. Ήδη από τις πρώτες μας επαφές με το θέμα αντιληφθήκαμε πόσο λανθασμένα δεδομένα είναι πιθανό να ληφθούν εάν η διαδικασία πραγματοποιηθεί χωρίς την πρέπουσα προσοχή. Μία μικρή πρότερη εμπειρία στον τομέα της εργονομίας, βοήθησε να γίνουν αντιληπτές γρηγορότερα οι δυσκολίες, αλλά δυστυχώς δεν ήταν αρκετή για να οδηγήσει με αυτοπεποίθηση σε επιλογές που θα εγγυούνταν απολύτως την εγκυρότητα της διαδικασίας.

Ξεκινώντας λοιπόν, έγινε φανερό πόσο καθοριστικό ρόλο μπορεί να παίξουν παράγοντες όπως η εχθρότητα και η ανασφάλεια των ερωτώμενων στις απαντήσεις που θα ληφθούν. Οι εργαζόμενοι συχνά προσπαθούσαν να ανιχνεύσουν τις «σωστές» απαντήσεις είτε με τη μορφή των αναμενόμενων από τον ερωτώντα, είτε

με τη μορφή των προφανών. Από τη στιγμή που αντελήφθησαν ένα ξένο άτομο στο χώρο εργασίας τους να επιτελεί μία μελέτη της οποίας δεν γνώριζαν ακριβώς το σκοπό και τις συνέπειες, ήταν αναμενόμενο να τους εμφυσηθεί μία αναστάτωση που έθετε την ειλικρίνεια σε δεύτερη μοίρα πίσω από την «επιβίωση». Η λύση σε αυτό το πρόβλημα μπορεί να δοθεί κατά την άποψη μας αποκλειστικά και μόνο με καλύτερη επικοινωνία του σκοπού της μελέτης που πραγματοποιείται, ώστε να πειστούν όλοι ότι αφορά άμεσα την κερδοφορία της επιχείρησης και έμμεσα την εξυπηρέτηση του δικού τους συμφέροντος με τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και των αποδοχών τους. Οι σκέψεις μας περιστράφηκαν γύρω από τη σύγκλιση ενός μικρού συμβουλίου με όσους ήταν απαραίτητο να αναμιχθούν και με στόχο να τους μεταφερθούν αυτές οι απόψεις και να εισακουστούν ενδεχόμενες διαφωνίες τους. Δυστυχώς, όπως έγινε γρήγορα αντιληπτό, στην περίπτωση της εταιρίας που εξετάζαμε δεν υπήρχε σε πολλές περιπτώσεις εργαζομένων ούτε η ελάχιστη κουλτούρα κοινού συμφέροντος που θα καθιστούσε μία τέτοια συνάντηση αποτελεσματική και άξια κόπου της οργάνωσης και προετοιμασίας. Με την αλλαγή της οργανωσιακής κουλτούρας να άπτεται μίας τελείως διαφορετικής μελέτης, τα σχέδια γρήγορα εγκαταλείφθηκαν και εναλλακτικές μέθοδοι αναζητήθηκαν, που θα ταίριαζαν ίσως καλύτερα στην κλίμακα και το κατεστημένο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων.

Η λύση τελικά βρέθηκε με την προσφυγή προς υψηλότερα στελέχη που είχαν την συγκεντρωμένη γνώση και αντίληψη η οποία τους καθιστούσε ικανούς να απαντήσουν εκ μέρους ενός πολύ μεγάλου κομματιού των εργαζομένων, ακόμα και στα όρια ή και εκτός του τμήματός τους. Τα άτομα αυτά είναι εκτός από ανεπτυγμένη αντίληψη της λειτουργίας της επιχείρησης, είχαν αυξημένη εμπειρία, ισχυρότερη αίσθηση της ευθύνης και βέβαια, όπως θα περίμενε κανείς από έναν προϊστάμενο τμήματος, πιο ανεπτυγμένη ευφυΐα. Συμπληρωματικά, οι εργαζόμενοι αυτοί είχαν την ικανότητα να αναγνωρίσουν και να αναλύσουν τις σημαντικότερες δραστηριότητες χωρίς να επιβαρύνουν τη μελέτη με ανούσιες και ανύπαρκτες. Έτσι, πραγματοποιήθηκε η συνειδητή επιλογή της επικέντρωσης των συνεντεύξεων, όπου αυτό ήταν βέβαια δυνατό, σε υπεύθυνους τμημάτων και κυριότερα στο διευθυντή πωλήσεων που αποτελεί δίχως άλλο τον ακρογωνιαίο λίθο σε μία εμπορική επιχείρηση.

Σε κάθε περίπτωση βέβαια, είτε η συγκέντρωση πληροφοριών πραγματοποιούνταν από ένα απλό υπάλληλο είτε από εάν προϊστάμενο, έγινε γρήγορα φανερό ότι ήταν απαραίτητο να προηγείται της συνέντευξης μία προεργασία από πλευράς μας. Κατά κύριο λόγο, η προετοιμασία αφορούσε την έρευνα της



βασικής δομής της απασχόλησης του εργαζομένου και το διαχωρισμό δραστηριοτήτων που θα επιθυμούσαμε να εξάγουμε προκειμένου να ενταχθούν στο μετέπειτα κοστολογικό πλαίσιο. Συγκεκριμένα, επειδή οι δραστηριότητες των εργαζομένων πρόκειται να οδηγηθούν στη συνέχεια στα αντικείμενα κόστους, συνιστάται να πραγματοποιείται πριν τη συνέντευξη μία υπόθεση σχετικά με τις ασχολίες που επιτελεί ο εργαζόμενος και διαφοροποιούνται όσο αφορά την κοστολογική τους συμπεριφορά (δηλαδή τον "οδηγό"). Κατ' αυτό τον τρόπο, τέτοια θέματα θα είναι εφικτό να διαλευκανθούν στη συνέντευξη που θα ακολουθήσει με τρόπο που θα διευκολύνει την περαιτέρω πρόοδο της διαδικασίας κοστολόγησης. Οι εργαζόμενοι με λίγα λόγια ήταν απαραίτητο να κατευθυνθούν όχι βέβαια στις απαντήσεις τους καθαυτές, αλλά στον τρόπο με τον οποίο θα τις έδιναν. Εκτιμήσαμε ότι θα βοηθούσε πολύ η προετοιμασία αυτή να αποτυπώνεται για κάθε συνέντευξη σε ένα κατευθυντήριο έντυπο προς συμπλήρωση, το οποίο σε άλλες περιπτώσεις εξετάζεται από κοινού και σε άλλες, εκεί που οι δραστηριότητες ήταν πιο περίπλοκες και απαιτούσαν σκέψη, δίνεται στον εργαζόμενο για συμπλήρωση.

Σε αρκετές περιπτώσεις φάνηκε η σημασία της εμπειρίας στη σχεδίαση ενός τέτοιου εντύπου και γενικά στην διεύθυνση μίας συνέντευξης προκειμένου να ληφθούν αξιόπιστες απαντήσεις. Θα πρέπει να αναλογιστούμε ότι από τη στιγμή που δίνεται μία συνέντευξη ή συμπληρώνεται ένα έντυπο, είναι πολύ δύσκολο να ζητηθεί μία νέα σειρά απαντήσεων επί του ίδιου θέματος, πέραν κάποιων διευκρινήσεων. Έτσι, εάν ληφθούν κάποιες απαντήσεις οι οποίες διαπιστώνουμε πως δεν μας καλύπτουν στα πλαίσια της μελέτης μας, δυστυχώς είναι εξαιρετικά δύσκολο να ζητήσουμε μία επανεξέταση της προσέγγισης, ειδικά σε περιπτώσεις που αφορούν υψηλότερα ιστάμενους και περίπλοκη δομή δραστηριοτήτων η οποία απαιτεί κόπο από πλευράς της πηγής των πληροφοριών για να αναλυθεί. Υπογραμμίζουμε λοιπόν και πάλι τη σημασία της προσεκτικής προετοιμασίας των ερωτήσεων και του τρόπου με τον οποίο θα διατυπωθούν. Ένας υπάλληλος μπορεί να είναι πολύ πρόθυμος να συμπληρώσει ένα καλοσχεδιασμένο ερωτηματολόγιο που τον κατευθύνει, έστω κι αν είναι κοπιαστικό, αλλά μπορεί να αποδειχθεί εξαιρετικά αδιάφορος εάν τον καλούμε συνεχώς να απαντά σε παρόμοιες ερωτήσεις. Η ευθύνη είναι του μελετητή να σχεδιάσει από την πρώτη στιγμή την επαφή λήψης δεδομένων με τον πλέον κατάλληλο για την εργασία του τρόπο και να μην κουράζει με επαναλήψεις λόγω ελλιπούς δικής του κατανόησης των αναγκών της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων.



Συμπληρωματικά, θα θέλαμε να αναφέρουμε ότι η σχεδίαση ενός ερωτηματολογίου, είτε αυτό συμπληρωθεί από τον εργαζόμενο, είτε από κοινού με τον μελετητή στα πλαίσια μίας συνέντευξης, δεν αρκεί να είναι πλήρες και ορθό από πλευράς περιεχομένου αλλά απαιτείται να έχει και μία ενδεδειγμένη δομή. Η διάρθρωση αυτή έχει να κάνει σε μεγάλο βαθμό με τον τρόπο που λειτουργεί η ανθρώπινη σκέψη όταν πρόκειται να κατανείμει ένα μέγεθος σε διάφορα τμήματα. Συγκεκριμένα, μία πλήρης αλλά εκτενής λίστα δραστηριοτήτων στην οποία καλείται κάποιος υπάλληλος να συμπληρώσει το χρόνο που αναλώνει για την κάθε μία, παρουσιάζει την τάση της εξομάλυνσης των ανισοτήτων. Αντίθετα μία λίστα δομημένη σε τρία ξεχωριστά μέρη, που παρουσιάζει τις δραστηριότητες χωρισμένες σε κύριες, δευτερεύουσες και βοηθητικές αποδείχτηκε ότι βοηθάει εξαιρετικά τον ερωτώμενο να αποτυπώσει την απασχόληση του. Το σχήμα 3.3 που ακολουθεί δείχνει τις δύο αυτές προσεγγίσεις που προαναφέραμε και που είναι ικανές να «κάνουν τη διαφορά» στη διαδικασία πρωτογενούς συλλογής στοιχείων εργασίας. Η δεύτερη, δομημένη μορφή είναι αυτή στην οποία καταλήξαμε από τη μελέτη μας και την προτείνουμε σε μελλοντικούς ερευνητές παρόμοιων συστημάτων κοστολόγησης.

Σχήμα 3.3

Συνεχής Μορφή

Δομημένη Μορφή

<u>Χρόνος</u>	<u>Κύριες Δραστηριότητες</u>	<u>Χρόνος</u> A
Δραστηριότητα 1	A	Δραστηριότητα 1
Δραστηριότητα 2	B	Δραστηριότητα 2
Δραστηριότητα 3	Γ	...
Δραστηριότητα 4	Δ	<u>Δευτερεύουσες Δραστηριότητες</u>
Δραστηριότητα 5	E	Δραστηριότητα 3
Δραστηριότητα 6	Z	Δραστηριότητα 4
Δραστηριότητα 7	H	Δραστηριότητα 5
Δραστηριότητα 8	Θ	Δραστηριότητα 6
...		...
	<u>Βοηθητικές Δραστηριότητες</u>	Γ
	Δραστηριότητα 7	Γ1
	Δραστηριότητα 8	Γ2
		...

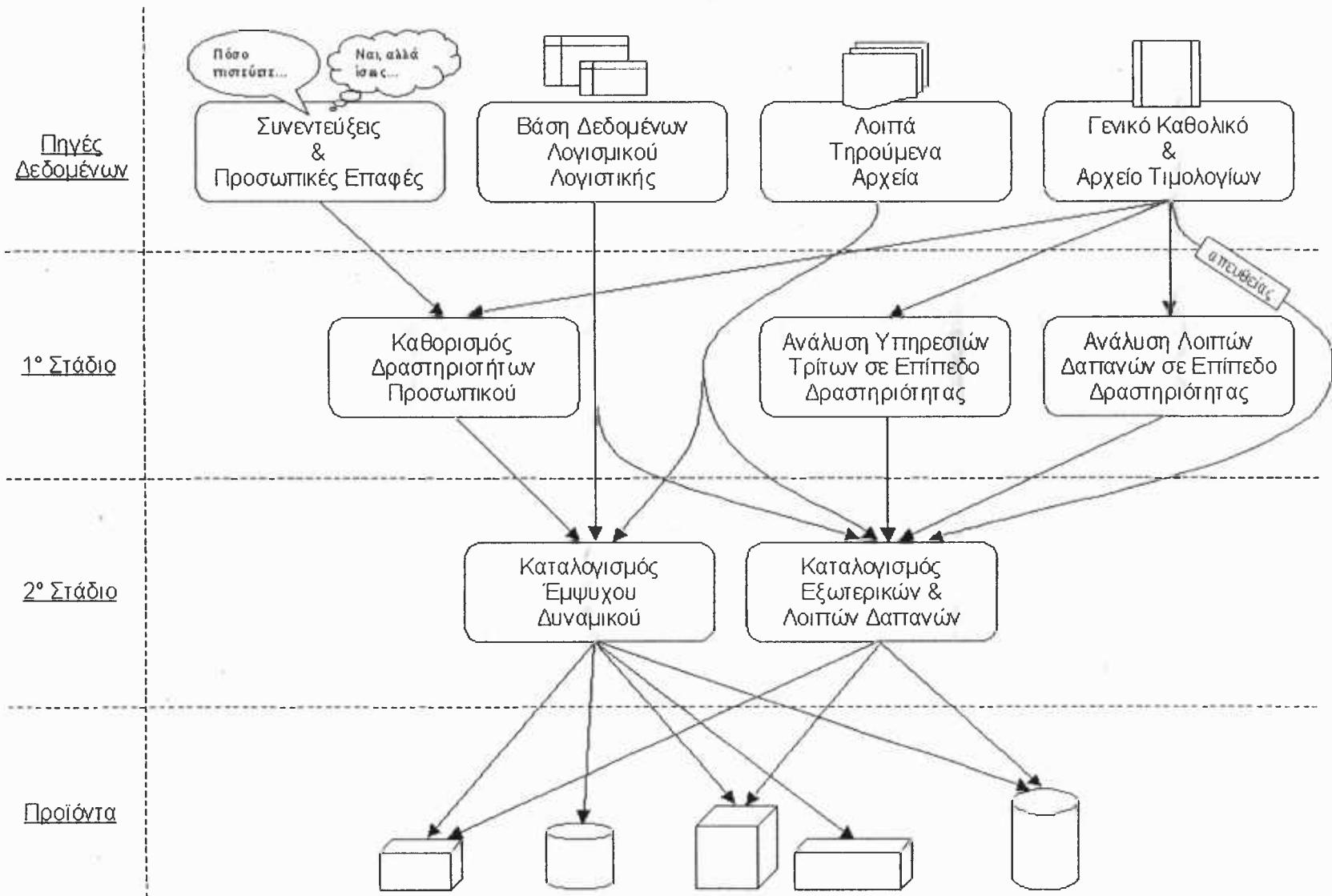


Όπως μπορούμε να αντιληφθούμε μελετώντας το σχήμα 3.3, η δομημένη μορφή βοηθάει εξαιρετικά στην απόδοση του μεγαλύτερου ποσοστού χρόνου εκεί που αρμόζει, στις κύριες δραστηριότητες δηλαδή, χωρίς τον κίνδυνο αυτές να χάσουν την ισχύ τους όπως θα συνέβαινε αν καταλάμβαναν μία ενδιάμεση θέση στην απλή, συνεχή μορφή. Να υπενθυμίσουμε σε αυτό το σημείο ότι ο τρόπος δόμησης δεν αφορά μόνο τις λίστες που προετοιμάζει ο μελετητής αλλά και εκείνες που διαμορφώνουν οι εργαζόμενοι κατόπιν των ερωτήσεων και υποδείξεών του. Εάν λοιπόν κατευθύνουμε τους εργαζομένους με ένα υπόδειγμα όπως αυτό του σχήματος 3.3 (της δομημένης μορφής) είναι σίγουρο ότι θα λάβουμε ασφαλέστερες και ακριβέστερες πληροφορίες. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα πραγματικού ερωτηματολογίου που διαμορφώθηκε σύμφωνα με τις παραπάνω υποδείξεις και παρατηρήσεις, μπορεί να βρεθεί στο τμήμα 4 του παραρτήματος.



Μέχρι στιγμής, από τα πρώτα στάδια της μελέτης μας στο περιβάλλον της επιχείρησης, έχει αποκομιστεί μία σημαντική εμπειρία όσο αφορά την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης που πρόκειται να ακολουθήσει. Συγκεκριμένα, έχουμε έρθει σε επαφή με την οργανωτική δομή της εταιρίας αλλά και τις βασικές λειτουργίες στα πλαίσια της καθημερινής δραστηριότητας της. Επίσης, έχει πραγματοποιηθεί από κοντά γνωριμία με το προσωπικό και έχει εκτιμηθεί ως ένα σημείο ο βαθμός στον οποίο μπορεί να μας βοηθήσει στην εργασία μας, ενώ έχει επέλθει μία σημαντική εξοικείωση και με τις δυνατότητες των μηχανογραφημένων πηγών πληροφόρησης που υπάρχουν διαθέσιμες. Ακόμα, στα χέρια μας περιήλθε το γενικό καθολικό εξόδων της εταιρίας, το οποίο και έχει μελετηθεί σε επαρκές βάθος. Στη διάθεση μας βρίσκονται τα λογιστικά αρχεία της εταιρίας και πλήρεις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων όπως αυτές παρέχονται από το λογισμικό που χρησιμοποιείται.

Το σύνολο των παραπάνω γνώσεων που αποκτήθηκαν στην πρώτη φάση της μελέτης μας, διασταυρώνεται με τις θεωρητικές κατευθύνσεις της βιβλιογραφίας που έχουν συλλεχθεί. Έτσι, δίνεται πλέον η δυνατότητα να διατυπωθεί με αρκετή ακρίβεια η μορφή του μοντέλου κοστολόγησης που θα εφαρμοστεί στο υπόλοιπο της εργασίας (U.S.A. Department of Defence, 1995). Σε γενικές γραμμές ακολουθείται πιστά το βασικό θεωρητικό υπόβαθρο δύο σταδίων του ABC που παρουσιάστηκε στο σχήμα 2.1, με εξαίρεση την απευθείας σε αρκετές περιπτώσεις αντιστοίχηση δαπανών στα αντικείμενα κόστους χωρίς την παρεμβολή συμβολικών δραστηριοτήτων. Άλλες μικρές παρεκκλίσεις από αυτό πιθανόν να υπάρξουν και δικαιολογούνται από κάποιες περιπτώσεις που χρήζουν ειδικής αντιμετώπισης, αλλά συνολικά το μοντέλο που παρουσιάζεται στο σχήμα 3.4 της επόμενης σελίδας αποτελεί τον «καθέρεπτη» της πρακτικής εφαρμογής που πρόκειται να ακολουθήσει, ξεκινώντας με την ανάλυση δραστηριοτήτων του έμψυχου δυναμικού στο κεφάλαιο 4 που ακολουθεί.



Κεφάλαιο

4

Εφαρμογή του Μοντέλου
για το Έμψυχο Δυναμικό

A
B
C
in SMEs





4.1

Καθορισμός Δραστηριοτήτων Έμψυχου Δυναμικού

Με τη χρήση των τακτικών που περιγράφηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο 3.5, κατέστη δυνατή η συλλογή των δραστηριοτήτων και τα ποσοστά χρονικής απασχόλησης για κάθε μία από αυτές. Στην αρχική καταγραφή τους, ακολουθήθηκε η τακτική «better too many than too few» (Hicks, 1992), προσπαθώντας να μην παραλειφθούν κάποια που ενδεχομένως να αποδεικνύονται αργότερα σημαντικά. Στη συνέχεια όμως, όσες κρίθηκαν ασήμαντες απορρίφθηκαν και όσες παρουσίαζαν σημαντικές ομοιότητες μεταξύ τους συνενώθηκαν. Τα αποτελέσματα της καταγραφής αυτής παρουσιάζονται στο κεφάλαιο 1 του τμήματος 2 του παραρτήματος, ενώ η γενική μορφή τους διατυπώνεται στον πίνακα 4.1 ακολούθως. Όσα πεδία εμφανίζονται με πλάγια γράμματα συμπληρώνονται με πληροφορίες.

Πίνακας 4.1

Αριθμός και Περιγραφή Θέσης Εργασίας X		
Αριθμός Δραστηριότητας	Άδρανής Δυναμική της Θέσης X	Ποσοστιαία Κατανομή Χρόνου
X.1	Περιγραφή Δραστηριότητας X.1	Ποσοστό 1
X.2	Περιγραφή Δραστηριότητας X.2	Ποσοστό 2
X.3	Περιγραφή Δραστηριότητας X.3	Ποσοστό 3
+++	+++	+++

Σε πρώτη φάση καταγράφηκαν από δύο έως δώδεκα διακριτές δραστηριότητες σε κάθε μία θέση εργασίας, με το μέσο όρο να βρίσκεται στις τέσσερις με πέντε. Τα ποσοστά που έχουν αντιστοιχιστεί σε κάθε επιμέρους δραστηριότητα αποτελούν ουσιαστικά τις τιμές των οδηγών του πρώτου σταδίου του ABC. Είναι δηλαδή οι μεταφορείς των δαπανών, στη συγκεκριμένη περίπτωση της μισθοδοσίας του έμψυχου δυναμικού, στο ενδιάμεσο επίπεδο του συστήματος κοστολόγησης, που αποτελείται ουσιαστικά από το σύνολο των δραστηριοτήτων που επιτελούνται στο εσωτερικό της επιχείρησης (Brimson, 1991). Χάριν πληρότητας, οι δραστηριότητες που εντοπίστηκαν σε κάθε τμήμα της εταιρίας παρουσιάζονται και στον επόμενο πίνακα 4.2, μαζί με τον τύπο τους που χαρακτηρίζει θεωρητικά τη φύση της διακύμανσης τους.

Πίνακας 4.2

Τμήμα	Περιγραφή Δραστηριότητας	Τύπος
<u>Γενικό</u>	Ενασχόληση με έκδοση και αρχειοθέτηση εγγυήσεων	Unit
	Τηλεφωνική υποδοχή ζήτησης πελατών	Client
	Ταχυδρομική Αποστολή Καταλόγων κλπ	Client
	Ταχυδρομική Αποστολή Τιμολογίων	Batch
<u>Αποθήκης</u>	Εισαγωγή παραγγελιών αγορών στον Η/Υ	Unit
	Έλεγχος Παραλαβών & Προετοιμασία Παραδόσεων	Unit
	Παράδοση σε Πρακτορείο, Αντικαταβολές	Batch
	Τακτοποίηση	Unit
	Φόρτωση & Εκφόρτωση	Unit
	Φυσική Παραλαβή & Παράδοση	Unit
<u>Εισαγωγών</u>	Αλληλογραφία & Γραμματειακά Καθήκοντα	Facility
	Αποστολή Εντύπου Παραγγελίας	Batch
	Επικοινωνία με εργοστάσια, μεταφορικές & ασφαλιστικές εταιρίες	Batch
	Προετοιμασία Φακέλου, Αρχειοθέτηση Εισαγωγών, Ενημέρωση Υποχρεώσεων	Batch
	Συμπλήρωση Εντύπου Παραγγελίας, Έλεγχος Προτιμολογίου	Unit
<u>Λογιστηρίου</u>	Γενικές Εργασίες Επίβλεψης Λογιστηρίου	Facility
	Αρχειοθέτηση Τιμολογίων	Batch
	Αρχειοθέτηση Τιμολογίων Τρίτων	Batch
	Βοηθητικές Εργασίες Λογιστηρίου	Facility
	Γενικές Εργασίες Λογιστηρίου	Facility
	Εισπράξεις	Client
	Έλεγχος Πιστοληπτικής Ικανότητας	Client
	Επικοινωνία με χρεώστες	Client
	Καταχώρηση Τιμολογίων Τρίτων	Batch
	Καταχώριση Εισαγωγών & Τιμολογίων Προμηθευτών	Unit
	Παρακολούθηση Υποχρεώσεων & Τραπεζών	Facility
	Πληρωμές σε Τρίτους	Batch
<u>Πωλήσεων</u>	Αλληλογραφία	Facility
	Αντικατάσταση Τηλεφωνήτριας	Client
	Αποθήκη, Παρακολούθηση Αποθεμάτων	Unit
	Δακτυλογράφηση Ιδιωτικών Συμφωνητικών	Product
	Δακτυλογράφηση, Εκτύπωση, Αποστολή, Αρχειοθέτηση Προσφορών	Client
	Δημιουργία καρτελών νέων πελατών	Client
	Εισπράξεις	Client
	Έκδοση Τιμολογίων, Αποδείξεων	Batch
	Έλεγχος & Επίβλεψη Προσφορών	Client
	Ενασχόληση με Διαφημιστικά Δώρα	Client
	Ενασχόληση με Διαφημιστικές Καταχωρήσεις	Product
	Ενασχόληση με Ταξίδια Πωλητών	Client
	Ενασχόληση με Τιμοκαταλόγους, Επιστολές, Prospectus	Client
	Επίβλεψη Αποθήκης	Batch
	Επίβλεψη Παραδόσεως Μηχανημάτων σε Πελάτες	Product
	Επικοινωνία με Ξένους Οίκους	Batch
	Επίλυση Τεχνικών Προβλημάτων	Product



Τμήμα	Περιγραφή Δραστηριότητας	Τύπος
	Επισκέψεις σε νέους πελάτες	Client
	Επισκέψεις σε υπάρχοντες πελάτες	Client
	Λήψη & Σύνταξη Παραγγελίας	Unit
	Παραγγελίες σε Ξένους Οίκους	Unit
	Προμελέτη	Client
	Προμήθειες Κουζίνας, Φωτοτυπικού	Facility
	Σύνταξη Οικονομικής & Τεχνικής Προσφοράς	Client
	Τηλεφωνική επαφή με νέους πελάτες	Client
	Τηλεφωνική επαφή με υπάρχοντες πελάτες	Client
	Τήρηση Αρχείου Παραγγελιών	Product
	Τιμολόγηση	Unit
<u>Τεχνικό</u>	Αγορά Υλικών & Εργαλείων	Product
	Αρθρογραφία προς δημοσίευση	Product
	Εγκατάσταση	Product
	Έλεγχος, Διάγνωση Βλαβών	Product
	Ενημέρωση για νέα μοντέλα & τεχνικά χαρακτηριστικά	Product
	Εξυπηρέτηση Συναδέλφων Τμήματος Πωλήσεων	Product
	Επαφή με Ξένους Οίκους για Επίλυση Προβλημάτων & Παραγγελία	Product
	Ανταλλακτικών	Product
	Επικοινωνία & Καθοδήγηση συνεργείων μας στις επισκευές	Product
	Επισκευή & Συντήρηση	Product
	Λήψη, Ανάλυση, Επίλυση τεχνικών προβλημάτων πελατών	Product
	Λήψη, Ανάλυση, Επίλυση τεχνικών προβλημάτων συνεργατών	Product
	Μελέτη Εφαρμογής	Product
	Μεταφράσεις σε τεχνικά κείμενα – εγχειρίδια – οδηγίες	Product
	Προγραμματισμός Εγκαταστάσεων & Συνεργείου	Product
	Προμελέτη	Client
	Πωλήσεις ανταλλακτικών	Product
	Συμμετοχή σε μελέτες και στην επιλογή μηχανημάτων	Product

Το επόμενο βήμα, για κάθε μία από τις δραστηριότητες που είχαν συγκεντρωθεί, ήταν να αναζητηθεί η κοστολογική συμπεριφορά της, δηλαδή το μέγεθος εκείνο το οποίο καθόριζε την «ένταση» της. Στη διαδικασία επιλογής αυτού του οδηγού, κύριος σκοπός μας ήταν να παρουσιάζει μία άμεση συσχέτιση με το κύριο αντικείμενο κόστους το οποίο έχει αποφασιστεί να τεθεί, τα προϊόντα δηλαδή. Επίσης, η σχέση που θα υποδείκνυε ο οδηγός αυτός θα έπρεπε να είναι λογική, σαφής και πλήρως ενταγμένη στην πραγματικότητα της συγκεκριμένης επιχείρησης. Βέβαια, η διαθεσιμότητα τέτοιων στοιχείων που θα μπορούσαν να αποτελέσουν οδηγούς κόστους, έπαιξε και αυτή το ρόλο της. Τα μεγέθη αυτά θα έπρεπε να υπάρχουν διαθέσιμα ή να μπορούν να υπολογιστούν ή ακόμα να είναι δυνατό να εκτιμηθούν, με μεθόδους που δεν θα στερούνταν ακρίβειας και θεωρητικής συνέπειας. Το κεφάλαιο που ακολουθεί παραθέτει τους σχετικούς προβληματισμούς



μας, καθώς και την πραγματικότητα που αντιμετωπίσαμε και είναι πολύ πιθανόν να εμφανίζεται στην πλειοψηφία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων.



4.2

Η Συλλογή Πρωτογενών Στοιχείων

Mία από τις προκλήσεις και δυσκολίες που εγκυμονεί η ανάπτυξη ενός συστήματος ABC έγκειται στην ανάγκη εκτίμησης ή ανεύρεσης μη διαθέσιμων μέχρι στιγμής μεγεθών σε πολλά σημεία της διαδικασίας ολοκλήρωσης της. Κατά τη γνώμη μας, η στάση που θα τηρηθεί και οι επιλογές που θα πραγματοποιηθούν από το μελετητή σε τέτοια θέματα αποτελούν έναν από τους κυριότερους παράγοντες επιτυχούς ολοκλήρωσης της εργασίας. Έτσι, πέρα από την ορθότητα του θεωρητικού υποβάθρου που επιλέγεται, είναι πολύ σημαντικό να δοθεί μεγάλη σημασία στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται διάφοροι παράμετροι, συντελεστές και οδηγοί κόστους. Στο εσωτερικό κάθε εταιρίας είναι αναμενόμενο να συναντηθούν δραστηριότητες που ενώ φαντάζουν ίδιες, έχουν δομή και ιδιαιτερότητες που τις κάνουν να διαφέρουν στην κοστολογική συμπεριφορά από παρόμοιες άλλων εταιριών. Έτσι, σε μία εφαρμογή ABC, κάθε μία λειτουργία είναι απαραίτητο να αναλυθεί συγκεκριμένα για την εταιρία που εξετάζεται και όχι να επιχειρηθούν παραλληλισμοί με την ενδεχομένως υπάρχουσα βιβλιογραφία.

Από τη στιγμή λοιπόν που ο μελετητής μπαίνει στη διαδικασία υπολογισμού τέτοιων μεγεθών τα οποία δεν υπάρχουν έτοιμα σε κάποια λογιστική κατάσταση, έχει να επιλέξει ανάμεσα σε τρεις μεθοδολογίες (Roztocki, 1999) :

- Συλλογή και επεξεργασία πραγματικών δεδομένων από αρχεία που τηρούνταν ή αναπτύσσονται ειδικά για την περίσταση.
- Συστηματική εκτίμηση με συλλογή προιοτικών ενδείξεων, ποσοτικοποίηση τους και συνδυασμό τους σε ένα μαθηματικό μοντέλο.
- Ειδικευμένη εκτίμηση με απευθείας καθορισμό μεγεθών από στελέχη με βάση τη διαίσθηση και αντίληψη τους.

Οι πρώτες θα δώσουν πιο ακριβή αποτελέσματα αλλά απαιτούν από τη μία υψηλή διαθεσιμότητα πηγαίων αρχειακών δεδομένων και από την άλλη αρκετό χρόνο, έτσι ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή τους. Η εργασία μας επιδίωξε την όσο το δυνατό συχνότερη χρήση της πρώτης μεθόδου, μέσω της εκμετάλλευσης των δεδομένων που τηρεί το λογιστικό πρόγραμμα Unisoft ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 που χρησιμοποιεί η εταιρία για τις καθημερινές συναλλαγές της. Σε πολλές περιπτώσεις η πρόσβαση και εξαγωγή των δεδομένων έγινε με τη χρήση ενός πρόσθετου οδηγού add-on που αποκαλείται ODBC Driver (Open DataBase Connectivity) και επιτρέπει



την άμεση πρόσβαση στη βάση δεδομένων του λογιστικού προγράμματος με τη χρήση τρίτων εφαρμογών, όπως η Access.

Η επιμονή μας σε σαφώς πιο χρονοβόρες αλλά και ακριβείς μεθόδους υπολογισμού άγνωστων μέχρι στιγμής μεγεθών, στηρίχθηκε σε δύο κυρίως λόγους. Κατά πρώτον, πιστεύουμε ότι είναι πολύ πιθανό σε μία εταιρία με σχεδόν μηδενικά κέρδη για αρκετά χρόνια να έχει συσσωρευτεί πλήθος λανθασμένων αντιλήψεων και συμπεριφορών που έχουν οδηγήσει στα μέτρια αυτά οικονομικά αποτελέσματα. Φοβηθήκαμε λοιπόν ότι η ενδεχόμενη λήψη στοιχείων από πηγές με μη ρεαλιστική αντίληψη των πραγμάτων θα οδηγούσε την κοστολογική μελέτη μας αναπόφευκτα σε αποτυχία ή ακόμα χειρότερα σε επιβεβαίωση των ψευδών αντιλήψεων αυτών. Η δεύτερη ανησυχία μας είχε να κάνει με την αποδοχή από τα στελέχη των αποτελεσμάτων της κοστολογικής έρευνας που θα πραγματοποιούσαμε. Τόσο η πρωτύτερη εμπειρία μας, όσο και η σχετική βιβλιογραφία (Cooper, Kaplan 1991) προειδοποιούσε για τα προβλήματα της ουσιαστικής αποδοχής των εξαγόμενων από τα διάφορα στελέχη και της ανάληψης διοικητικής δράσης με βάση αυτά. Ο κίνδυνος είναι είτε να αγνοηθούν παντελώς τα στοιχεία που προκύπτουν, είτε να μην έχουν την απαραίτητη αληθοφάνεια για να πείσουν και να κινητοποιήσουν τους ενδιαφερόμενους προς διορθωτικές κινήσεις. Μπροστά στην απειλή αυτή της εκτέλεσης μίας μελέτης που ουσιαστικά θα πέρναγε απαρατήρητη, θελήσαμε να εξασφαλίσουμε με όποιον τρόπο μπορούσαμε την ισχύ που θα καθιστούσε τα εξαγόμενα ικανά να προκαλέσουν το ενδιαφέρον και ενδεχομένως να αλλάξουν κατεστημένες αντιλήψεις για τη δομή του κόστους της εταιρίας. Γι' αυτό, η επιλογή που πραγματοποιήσαμε προκειμένου να αποφευχθεί μία αποτυχία στον τομέα αυτό ήταν η όσο το δυνατό ακριβέστερη εκτίμηση μεγεθών, αλλά και η ενεργή ανάμιξη των κύριων διοικητικών στελεχών στη διαδικασία της μελέτης με συνεχή ενημέρωση, θεωρητική επεξήγηση των κινήσεών μας και παρουσίαση των ενδιάμεσων αποτελεσμάτων. Έτσι, πιστεύουμε ότι εξασφαλίστηκε σε μεγάλο βαθμό η αξιοπιστία και συνεπώς η ισχύ της μελέτης μας να προκαλέσει μία ανατροπή αντιλήψεων και να σημάζει διοικητικές δράσεις.



Από τη στιγμή που αποφασίστηκε η εκτενής χρήση υπαρχόντων δεδομένων από τα μηχανογραφημένα αρχεία της επιχείρησης, ο ρόλος του λογισμικού λογιστικής αναβαθμίστηκε. Από ένα απλό πρόγραμμα εξυπηρέτησης των καθημερινών αναγκών συναλλαγών και συμμόρφωσης προς τις φορολογικές και οικονομικές διατάξεις, μετατράπηκε σε ένα εργαλείο το οποίο καλούμασταν να χρησιμοποιήσουμε όσο το δυνατό αποτελεσματικότερα. Ο ακριβής τρόπος με τον οποίο πραγματοποιήθηκε κατά πλειοψηφία η εξαγωγή των δεδομένων από το λογιστικό πρόγραμμα μέσω του οδηγού Open DataBase Connectivity παρουσιάζει αρκετό ενδιαφέρον για τρεις λόγους. Καταρχάς, το εν προκειμένω λογιστικό πρόγραμμα ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 γνωρίζει ευρεία εφαρμογή στην Ελλάδα και ειδικά σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις μίας πλειάδας κλάδων δραστηριότητας. Αντίθετα, το πρόγραμμα ODBC χρησιμοποιείται ελάχιστα από τις επιχειρήσεις, κυρίως διότι απαιτεί μία αρκετά σοβαρή και πολύπλευρη εκπαίδευση για τη χρήση του αλλά και επειδή εγκυμονεί κινδύνους αλλοίωσης των αρχειακών δεδομένων (στην έκδοση read/write). Ο συνδυασμός των παραπάνω δύο λόγων μαζί με το γεγονός ότι η χρήση του ODBC παρέχει τεράστιες δυνατότητες στον τομέα της εξαγωγής, μορφοποίησης και παρουσίασης στατιστικών στοιχείων πωλήσεων, κόστους, αποθήκευσης, παραγωγής, προμηθευτών και άλλων, προσδίδει σημαντικό ενδιαφέρον σε μία τέτοια εφαρμογή. Βέβαια, επειδή η εργασία μας πραγματοποιήθηκε με το ενδιαφέρον στραμμένο κατά κύριο λόγο προς το κοστολογικό σύστημα και όχι τις τεχνικές διαχείρισης βάσεων δεδομένων που το υποστηρίζουν, δεν θα επιμείνουμε σε λεπτομερείς αναλύσεις τεχνικού χαρακτήρα. Επειδή όμως η βάση δεδομένων αποτέλεσε την πηγή για την τροφοδοσία με πληροφορίες του συστήματος ABC, προς χάριν πληρότητας ο αναγνώστης μπορεί να βρει στο τμήμα 1 του παραρτήματος μία συνοπτική περιγραφή της διάταξης που υλοποιήθηκε και χρησιμοποιήθηκε κατά κόρον στη διάρκεια της μελέτης μας.



Με δεδομένες τις θεωρητικές κατευθύνσεις από τη βιβλιογραφία, τις ιδιαιτερότητες της εταιρίας που εξετάζεται αλλά και τις δυνατότητες που προσφέρονταν μέσω της εκμετάλλευσης των αρχειακών δεδομένων από το λογιστικό πρόγραμμα, προχωρήσαμε στον προσδιορισμό των οδηγών 2^{ου} σταδίου. Κυρίαρχη σκέψη μας κατά τη διάρκεια αυτής της διαδικασίας ήταν η λογική συνοχή των συσχετιζόμενων μεγεθών, χωρίς σε καμία περίπτωση να παραβιάζεται η πραγματικότητα της επιχειρησιακής καθημερινότητας χάριν απλουστεύσεων. Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος μας, ακολουθήθηκε η εξής διαδικασία:

1. Για κάθε μία δραστηριότητα, σημειώθηκαν οι πιθανές εναλλακτικές επιλογές για οδηγούς, ανεξάρτητα από την εφικτότητά τους.
2. Κάθε μία από τις επιλογές εξετάστηκε και σημειώθηκε εάν και κατά πόσο μπορεί να τροφοδοτηθεί με:
 - A. πηγαία δεδομένα που υπάρχουν έτοιμα σε τηρούμενα αρχεία
 - B. δεδομένα που δεν υπήρχαν έτοιμα αλλά θα μπορούσαν να υπολογιστούν ή να εκτιμηθούν με βάση άλλα υπάρχοντα
 - C. εκτιμήσεις από κατάλληλα καταρτισμένους εργαζομένους
3. Σε αντιστοιχία με κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις ανεύρεσης δεδομένων, αναζητήθηκε:
 - a. η ύπαρξη και ακεραιότητα τηρούμενων αρχείων
 - b. η εφικτότητα και δυσκολία πραγματοποίησης των απαιτούμενων υπολογισμών μετατροπής από τα υπάρχοντα δεδομένα
 - c. ο κατάλληλος για την πραγματοποίηση της εκτίμησης αυτής εργαζόμενος, η διάθεση του να συνεργαστεί και η αξιοπιστία του.
4. Επιλογή, κατά σειρά προτεραιότητας A, B, C από τις παραπάνω επιλογές σταθμίζοντας τις παραμέτρους a, b, c.

Οδηγοί Δραστηριοτήτων Έμψυχου Δυναμικού

Με εφαρμογή της παραπάνω μεθοδολογίας και έχοντας ήδη καταλήξει στη λίστα δραστηριοτήτων, επιλέξαμε ένα οδηγό για κάθε δραστηριότητα, που κρίναμε ότι αποτελούσε κατά τη γνώμη μας τον ιδανικό συνδυασμό ακρίβειας, εφικτότητας και δυσκολίας. Η πλήρης λίστα των επιλεγμένων οδηγών εξετάστηκε και στην περίπτωση που κάποιοι εμφανίζονταν να έχουν παρεμφερή χαρακτήρα ή προβλέπονταν να δώσουν τα ίδια αποτελέσματα, ομογενοποιήθηκαν. Ακολούθως, δραστηριότητες με παρόμοιο οδηγό και συνεπώς ταυτόσημη κοστολογική συμπεριφορά εντάχθηκαν σε ομάδες που αποτέλεσαν «δεξαμενές» δραστηριοτήτων (cost pools).

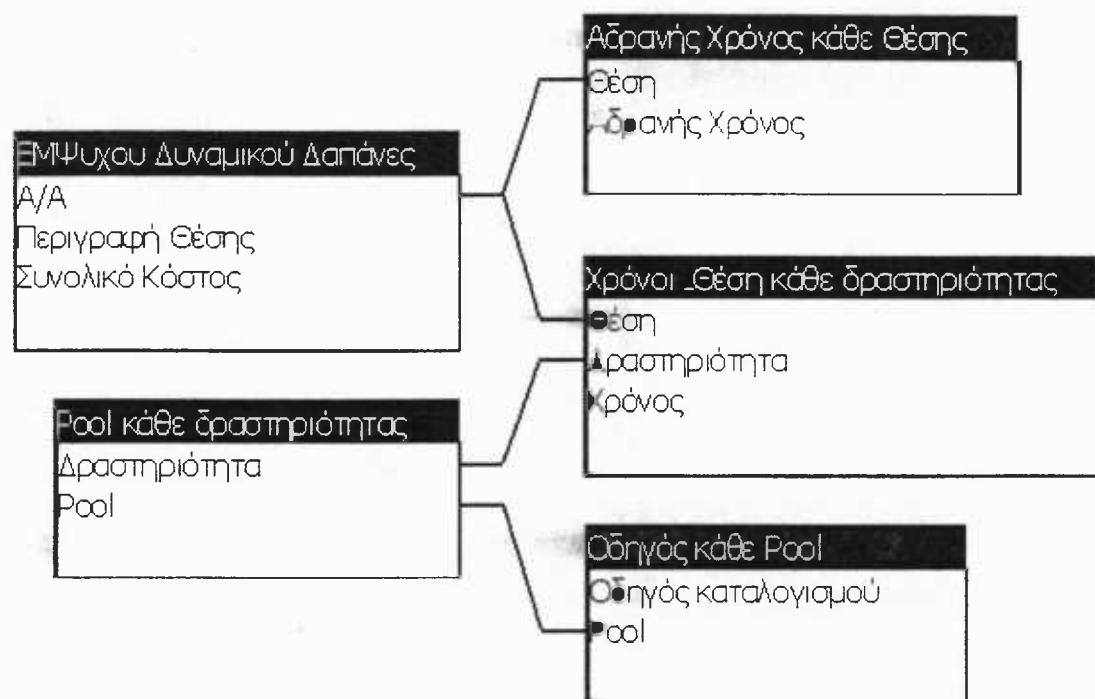
Στο σημείο αυτό, βρεθήκαμε για μία ακόμα φορά μπροστά σε ένα δίλημμα που πιθανόν να είχε σοβαρές συνέπειες στην εγκυρότητα του τελικού αποτελέσματος της εργασίας μας. Έχοντας καταλήξει σε ένα αρκετά μεγάλο αριθμό δεξαμενών δραστηριοτήτων (της τάξης των πενήντα), αποτελούσε μεγάλη πρόκληση να ακολουθηθεί μία τακτική ελαχιστοποίησης τους η οποία θα είχε κατά κύριο λόγο δύο πλεονεκτήματα. Κατά πρώτον θα προσέδιδε μία πιο χειροπιαστή και ομογενή μορφή στο μοντέλο, η οποία θα έδινε ταυτόχρονα και μία καλύτερη εικόνα συμφωνίας με το θεωρητικό πλαίσιο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Κατά δεύτερον, θα διευκόλυνε σε μεγάλο βαθμό τους υπολογισμούς που ακολουθούσαν για την περαιτέρω κατανομή του κόστους δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους. Παρόλα αυτά, οι συμβιβασμοί σε επίπεδα αξιοπιστίας των αποτελεσμάτων δεν φαίνονταν να είναι ασήμαντοι τόσο σε ψυχολογικό αλλά και σε αριθμητικό επίπεδο. Ήταν, με βάση τις αρχές που θέσαμε στο κεφάλαιο 1.3 της στοχοθέτησης και 3.1 της εισαγωγής στο μοντέλο κοστολόγησης επιλέξαμε τη διατήρηση της αναλυτικότερης προσέγγισης.

Προκειμένου να υιοθετηθεί μία όσο το δυνατό αυτοματοποιημένη, εύκολη στην επανάληψη της αλλά και διόρθωση της διαδικασία υπολογισμών για την 1^ο βάθμια και 2^ο βάθμια οδήγηση των δαπανών του ανθρώπινου δυναμικού, χρησιμοποιήθηκαν και πάλι οι δυνατότητες που προσφέρει η Access. Δημιουργήθηκε λοιπόν μία «μίνι» σχεσιακή βάση δεδομένων στην οποία περιλαμβάνονταν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για τον αυτόματο υπολογισμό της κατανομής των δαπανών στο 1^ο στάδιο αλλά και την προετοιμασία των δεδομένων για το 2^ο στάδιο που κρίθηκε πιο εύκολο να υλοποιείται στο Excel. Το σχήμα 4.1 που ακολουθεί παρουσιάζει μία απλοποιημένη μορφή της μικρής αυτοτελούς βάσης δεδομένων που συναρμολογήθηκε.



Σχήμα 4.1

Relationships for Καταλογισμός Έμψυχου



Η παραπάνω σχεσιακή βάση παρεμπιπτόντως μας δίνει και μία ιδέα για το πώς είναι σχεδιασμένη η κύρια βάση δεδομένων του ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4, πάνω στην οποία προσαρμόσαμε και συνδέσαμε πλήθος άλλων πινάκων και ερωτημάτων (queries) στα πλαίσια της εργασίας μας. Το τρέξιμο δύο queries στην παραπάνω βάση «καταλογισμού εμψύχου» μας δίνει αυτόματα τη δαπάνη που χρεώνεται σε κάθε δεξαμενή και το συνολικό κόστος της αδρανούς δυναμικότητας.

Στην παράγραφο 2 του κεφαλαίου Ζ του παραρτήματος βρίσκεται η πλήρης λίστα με την περιγραφή των οδηγών για τη 2^o βάθμια κατανομή των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με το έμψυχο δυναμικό. Συμπληρωματικά, για να υποβοηθήσουμε στην ευκολότερη και ταχύτερη εξοικείωση του αναγνώστη με τη μελέτη μας, παραθέτουμε τον πίνακα 4.3 που περιλαμβάνει απλοποιημένες περιγραφές των οδηγών. Το σύνολο των οδηγών αναφέρεται στις 36 κατηγορίες προϊόντων που έχουν οριστεί με τη μεθοδολογία που περιγράφεται στο κεφάλαιο 3.4.

Περιγραφή Δραστηριότητας	Θύμησης καταλογισμού
Αποθήκη, Παρακολούθηση Αποθεμάτων	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές
Εισαγωγή παραγγελιών αγορών στον Η/Υ	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές
Παραγγελίες σε Ξένους Οίκους	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές
Συμπλήρωση Εντύπου Παραγγελίας, Έλεγχος Προτιμολογίου	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές
Τιμολόγηση	αρ. εγγραφών σε έντυπα τιμολογίων
Λήψη & Σύνταξη Παραγγελίας	αρ. εγγραφών σε έντυπα τιμολογίων (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)
Ενασχόληση με έκδοση και αρχειοθέτηση εγγυήσεων	αρ. εγγυήσεων
Επικοινωνία με εργοστάσια, μεταφορικές & ασφαλιστικές εταιρίες	αρ. εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει
Επικοινωνία με Ξένους Οίκους	αρ. εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει
Προετοιμασία Φακέλου, Αρχειοθέτηση Εισαγωγών, Ενημέρωση Υποχρεώσεων	αρ. εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει
Αγορά Υλικών & Εργαλείων	αρ. εντύπων τιμολογίων για τα προϊόντα "εγκατάσταση" & "service" μόνο
Προγραμματισμός Εγκαταστάσεων & Συνεργείου	αρ. εντύπων τιμολογίων για τα προϊόντα "εγκατάσταση" & "service" μόνο
Τακτοποίηση	αρ. κωδικών κατηγορίας
Δημιουργία καρτελών νέων πελατών	αρ. νέων πελατών
Επισκέψεις σε νέους πελάτες	αρ. νέων πελατών (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)
Τηλεφωνική επαφή με νέους πελάτες	αρ. νέων πελατών (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)
Έλεγχος Πιστοληπτικής Ικανότητας	αρ. νέων πελατών κατηγορίας
Αποστολή Εντύπου Παραγγελίας	αρ. παραγγελιών προς προμηθευτές στις οποίες συμμετέχει
Ενασχόληση με Διαφημιστικά Δώρα	αρ. πελατών
Ενασχόληση με Τιμοκαταλόγους, Επιστολές, Prospectus	αρ. πελατών
Ταχυδρομική Αποστολή Καταλόγων κλπ	αρ. πελατών
Αντικατάσταση Τηλεφωνήτριας	αρ. πελατών
Εισπράξεις	αρ. πελατών
Ενασχόληση με Ταξίδια Πωλητών	αρ. πελατών
Επικοινωνία με χρεώστες	αρ. πελατών
Επισκέψεις σε υπάρχοντες πελάτες	αρ. πελατών (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)
Εισπράξεις	αρ. πελατών (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)
Τηλεφωνική επαφή με υπάρχοντες πελάτες	αρ. πελατών (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)
Προμελέτη (από μελετητή)	αρ. προμελετών
Προμελέτη	αρ. προμελετών που απαιτεί (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)
Δακτυλογράφηση, Εκτύπωση, Αποστολή, Αρχειοθέτηση Προσφορών	αρ. προσφορών που απαιτεί
Έλεγχος & Επίβλεψη Προσφορών	αρ. προσφορών που απαιτεί
Σύνταξη Οικονομικής & Τεχνικής Προσφοράς	αρ. προσφορών που απαιτεί (για κάθε πωλητή ξεχωριστά)

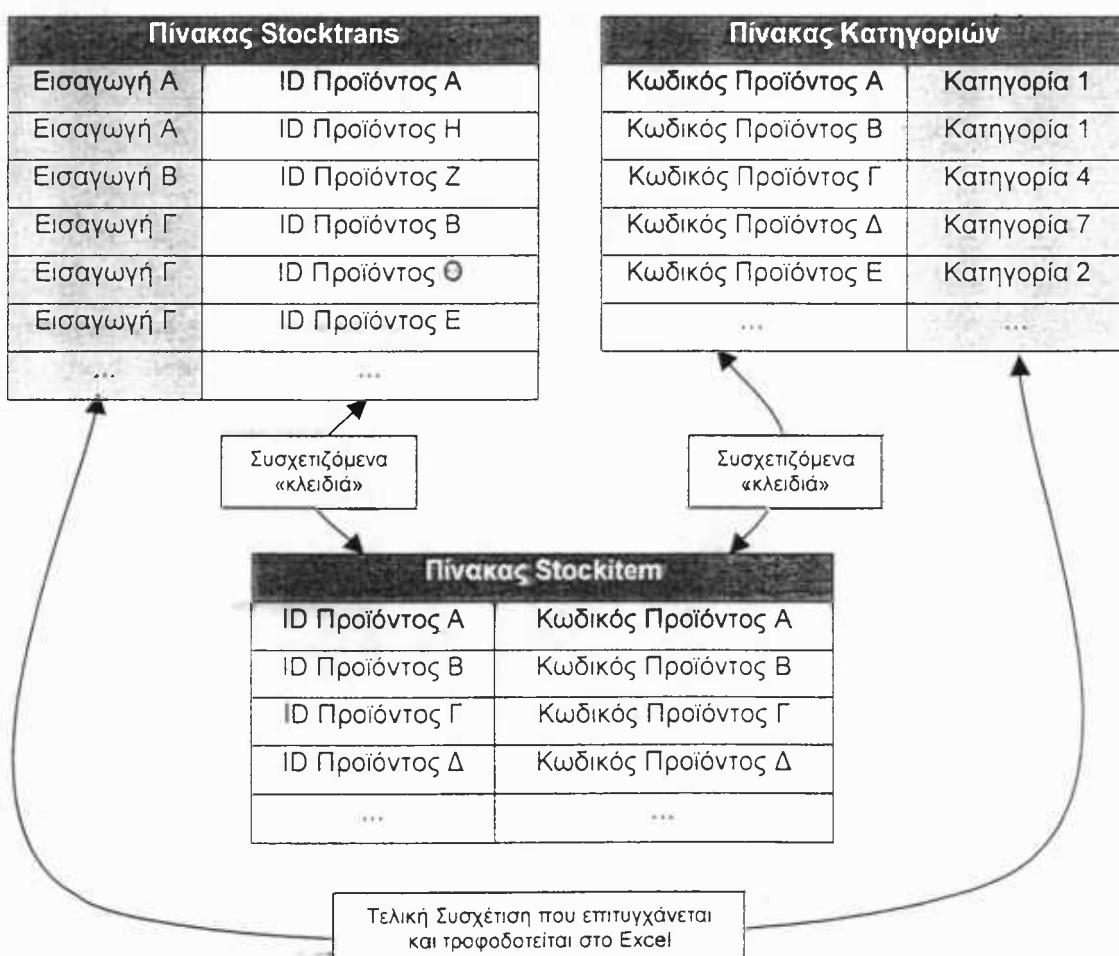


Περιγραφή Δραστηριότητας	Οδηγός καταλογισμού
Εξυπηρέτηση Συναδέλφων Τμήματος Πωλήσεων	αρ. προσφορών σε 6 επιλεγμένα προϊόντα μόνο
Συμμετοχή σε μελέτες και στην επιλογή μηχανημάτων	αρ. προσφορών σε 6 επιλεγμένα προϊόντα μόνο
Έλεγχος Παραλαβών & Προετοιμασία Παραδόσεων	αρ. συσκευασιών που διακινήθηκαν στις αποθήκες
Αρχειοθέτηση Τιμολογίων	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει
Έκδοση Τιμολογίων, Αποδείξεων	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει
Επίβλεψη Αποθήκης	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει
Ταχυδρομική Αποστολή Τιμολογίων	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει
Τηλεφωνική υποδοχή ζήτησης πελατών	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει
Παράδοση σε Πρακτορείο, Αντικαταβολές	αρ. τιμολογίων στα οποία συμμετέχει
Αρχειοθέτηση Τιμολογίων Τρίτων	αρ. τιμολογίων τρίτων που εμπλέκει
Καταχώρηση Τιμολογίων Τρίτων	αρ. τιμολογίων τρίτων που εμπλέκει
Πληρωμές σε Τρίτους	αρ. τιμολογίων τρίτων που εμπλέκει
Αλληλογραφία	γενικά
Αλληλογραφία & Γραμματειακά Καθήκοντα	γενικά
Βοηθητικές Εργασίες Λογιστηρίου	γενικά
Γενικές Εργασίες Επίβλεψης Λογιστηρίου	γενικά
Γενικές Εργασίες Λογιστηρίου	γενικά
Προμήθειες Κουζίνας, Φωτοτυπικού	γενικά
Καταχώριση Εισαγωγών & Τιμολογίων Προμηθευτών	εγγραφές εισαγωγών
Αρθρογραφία προς δημοσίευση	εξ' ολοκλήρου σε ένα προϊόν
Ενημέρωση για νέα μοντέλα & τεχνικά χαρακτηριστικά	εξ' ολοκλήρου σε ένα προϊόν
Επίβλεψη Παραδόσεως Μηχανημάτων σε Πελάτες	εξ' ολοκλήρου σε ένα προϊόν
Τήρηση Αρχείου Παραγγελιών	εξ' ολοκλήρου σε ένα προϊόν
Έλεγχος, Διάγνωση Βλαβών	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "service"
Επαφή με Ξένους Οίκους για Επίλυση Προβλημάτων & Παραγγελία Ανταλλακτικών	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "service"
Επικοινωνία & Καθοδήγηση συνεργείων μας στις επισκευές	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "service"
Επίλυση Τεχνικών Προβλημάτων	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "service"
Επισκευή & Συντήρηση	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "service"
Λήψη, Ανάλυση, Επίλυση τεχνικών προβλημάτων πελατών	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "service"
Πωλήσεις ανταλλακτικών	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "service"
Εγκατάσταση	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "εγκατάσταση"
Μελέτη Εφαρμογής	εξ' ολοκλήρου στο προϊόν "εγκατάσταση"
Λήψη, Ανάλυση, Επίλυση τεχνικών προβλημάτων συνεργατών	επιλεκτική ποσοστιαία κατανομή σε 5 προϊόντα
Μεταφράσεις σε τεχνικά κείμενα – εγχειρίδια – οδηγίες	επιλεκτική ποσοστιαία κατανομή σε 5 προϊόντα
Παρακολούθηση Υποχρεώσεων & Τραπεζών	κόστος κτήσης
Φόρτωση & Εκφόρτωση	όγκος που διακινήθηκε από τις αποθήκες
Φυσική Παραλαβή & Παράδοση	όγκος που διακινήθηκε από τις αποθήκες
Δακτυλογράφηση Ιδιωτικών Συμφωνητικών	στο προϊόν "εγκατάσταση" εξ' ολοκλήρου
Ενασχόληση με Διαφημιστικές Καταχωρήσεις	ύψος προωθητικής-διαφημιστικής δαπάνης

Σε αυτό το σημείο, κρίνεται απαραίτητη η σύντομη αναφορά στους σημαντικότερους από τους οδηγούς καθώς και στον τρόπο με τον οποίο προέκυψαν, για υποβοήθηση μελλοντικών παρόμοιων μελετών. Για τον πρώτο οδηγό που θα αναφερθεί περιλαμβάνουμε μία πιο λεπτομερή αναφορά στην πρακτική μεθοδολογία υπολογισμού του, ενώ για τους υπόλοιπους η διαδικασία είναι λίγο πολύ ίδια, με ιδιαιτερότητες που δεν χρήζουν αναφοράς στα πλαίσια της εργασίας μας.

- αριθμός εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει το προϊόν : η βάση δεδομένων του λογιστικού προγράμματος περιλαμβάνει αναλυτικές εγγραφές στον πίνακα κίνησης αποθήκης (stocktrans) για κάθε εισαγωγή εξωτερικού και κάθε προϊόντος που αυτή περιλαμβάνει. Με τη βοήθεια της Access (Jennings, 2000) επιλέγονται οι εγγραφές που αφορούν εισαγωγές και συνδυάζονται με τον κύριο πίνακα αποθήκης (stockitem) και τον πίνακα αντιστοίχησης των προϊόντων στις κατηγορίες που έχουν καθοριστεί. Για την παραπάνω εργασία, που αποτυπώνεται στο σχήμα 4.2 που ακολουθεί, χρησιμοποιούνται διαδοχικά simple και crosstab queries.

Σχήμα 4.2





Στη συνέχεια τα δεδομένα εισάγονται στο Excel όπου και πραγματοποιείται μέτρηση (count) των εγγραφών που αντιστοιχούν σε κάθε κατηγορία. Ο παρακάτω πίνακας 4.4 δείχνει τη μορφή με την οποία φτάνουν τα δεδομένα στο Excel και απεικονίζουν για κάθε κατηγορία σε ποιες εισαγωγές εμπλέκεται.

Πίνακας 4.4

	Κατηγορία 1	Κατηγορία 2	Κατηγορία 3	...
Εισαγωγή Α		✓	✓	
Εισαγωγή Β	✓			
Εισαγωγή Γ		✓		
...				

Η μέτρηση (count) του συνολικού πλήθους των εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει κάθε κατηγορία γίνεται με τη συνάρτηση count του Excel ή με σύντομο προγραμματισμό μακρο-εντολών σε Visual Basic (Halvorson, 1997) και εν συνεχεία με transpose των κελιών. Το αποτέλεσμα της μέτρησης νοείται στην ακόλουθη μορφή του πίνακα 4.5.

Πίνακας 4.5

Ονομασία Κατηγορίας	Αριθμός Εισαγωγών
Κατηγορία 1	5
Κατηγορία 2	14
Κατηγορία 3	33
...	...

- αριθμός παραγγελιών προς προμηθευτές στις οποίες συμμετέχει το προϊόν: προκύπτει από τη βάση δεδομένων του λογιστικού προγράμματος, χρησιμοποιώντας αυτή τη φορά τους πίνακες PurchOrders, PrchOrdTrn και Stockitem και παρόμοια διαδικασία. Διαφοροποιείται από τον αριθμό εισαγωγών γιατί πολλές παραγγελίες ενσωματώνονται σε μία εισαγωγή.
- αριθμός εγγραφών σε παραγγελίες ή εισαγωγές: αυτοί οι δύο οδηγοί διαφέρουν από τους παραπάνω στο σημείο ότι εξετάζουν το πλήθος των κωδικών που



περιλαμβάνονταν την κίνηση της παραγγελίας ή εισαγωγής. Για να το εξηγήσουμε καλύτερα, ενώ οι δύο πρώτοι οδηγοί αφορούν τη σταθερή δαπάνη χρόνου που συμβαίνει ανά παραγγελία ή εισαγωγή, οι δύο που εξετάζονται τώρα αφορούν το μεταβλητό χρόνο που δαπανάται ανά εισαγωγή / παραγγελία ανάλογα με το πόσο περίπλοκη είναι (πλήθος κωδικών). Είναι κατανοητό ότι διαφορετικό κόπο και συνεπώς δαπάνη χρόνου (στη συγγραφή, στον έλεγχο, στην επικύρωση) συνεπάγεται η επεξεργασία μίας εισαγωγής με δύο κωδικούς και διαφορετικό μίας εισαγωγής με 50 κωδικούς.

- όγκος προϊόντων που διακινήθηκαν από τις αποθήκες : Ο όγκος ανά τεμάχιο των προϊόντων, αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα και στο θέμα της κατανομής των ενοικίων των αποθηκών στα αποθέματα, και έτσι ο υπολογισμός του για κάθε κατηγορία περιγράφεται στο κεφάλαιο 6.5 «Κόστος Διατήρησης Αποθεμάτων». Εδώ χρησιμοποιήσαμε τον όγκο που διακινήθηκε από τις αποθήκες, δηλαδή το σύνολο εισαχθέντων στις αποθήκες και εξαγχθέντων τεμαχίων πολλαπλασιασμένο με τον μέσο όγκο της κατηγορίας.
- αριθμός τιμολογίων πώλησης που εκδόθηκαν & αριθμός εγγραφών σε τιμολόγια : υπολογίστηκαν κατά τρόπο όμοιο με τον αριθμό και εγγραφές εισαγωγών, με μοναδική διαφορά ότι έπρεπε να προηγηθεί μία έρευνα σχετικά με τους κωδικούς των εντύπων τιμολόγησης και το συντομογραφικό κωδικό με τον οποίο αποθηκεύονται στο λογιστικό πρόγραμμα (π.χ. Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο, Τιμολόγιο Αξίας κ.λ.π.). Ο σκοπός μας ήταν να συμπεριληφθούν στον υπολογισμό του οδηγού μόνο όσα αφορούσαν πωλήσεις.
- ύψος πωλήσεων κάθε κατηγορίας : Παρότι ο οδηγός αυτός θα περιμέναμε να παρέχεται έτοιμος από το λογιστικό πρόγραμμα, επειδή οι κατηγορίες που είχαν οριστεί στα πλαίσια της μελέτης δεν συνέπιπταν με αυτές που χρησιμοποιεί η εταιρία για να διαιρέσει τα προϊόντα της, κάτι τέτοιο δεν συνέβαινε. Καθώς επίσης δεν υπήρχε πραγματικά κανένα υποκατάστατο για τον οδηγό αυτό, αλλά και επειδή θα μας ήταν απαραίτητος και για την τελική εκτίμηση της κερδοφορίας κάθε κατηγορίας, ο υπολογισμός του έπρεπε να γίνει πάση θυσία. Σωτήρια αποδείχθηκε για μία ακόμα φορά η δυνατότητα απευθείας πρόσβασης μας στη βάση δεδομένων του ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Ο πίνακας stocktrans περιλαμβάνει εγγραφές για κάθε κίνηση της αποθήκης, συμπεριλαμβανομένων συνεπώς και των πωλήσεων. Έμενε απλώς να διαχωριστούν ποιες κινήσεις αφορούσαν πώληση σε πελάτες, κάτι που πετύχαμε με το φίλτραρισμα των κωδικών



εντύπων που αφορούσε κάθε κίνηση σύμφωνα με τον προηγούμενο οδηγό (αριθμός τιμολογίων πώλησης που εκδόθηκαν). Επίσης, στο φιλτράρισμα συμπεριελήφθησαν και όσες εγγραφές αφορούσαν επιστροφές εμπορευμάτων και πιστώσεις, για τις οποίες φροντίσαμε η αξία τους να πολλαπλασιαστεί με -1 έτσι ώστε να μετατραπούν σε αρνητικές. Το τελικό άθροισμα όλων των επιλεχθέντων τιμολογίων (θετικών και αρνητικών) για κάθε μία κατηγορία έδωσε το ύψος πωλήσεων. Για να δοθεί μία εικόνα του μεγέθους της εργασίας που επιτελέστηκε με τη βοήθεια queries της Access κατά κύριο λόγο, αναφέρουμε ότι το σύνολο των εγγραφών που «προκρίθηκαν» πλησίαζαν τις οκτώ χιλιάδες. Τέλος, θα θέλαμε να επιστήσουμε την προσοχή του αναγνώστη σε ένα γεγονός το οποίο εισάγει έναν πιθανότατα σημαντικό παράγοντα ανωμαλίας στο σύστημα της κοστολόγησης των προϊόντων. Συγκεκριμένα, το ύψος των πωλήσεων όπως διατηρείται στο αρχείο της εταιρίας και υπολογίζεται από το άθροισμα των τιμολογήσεων, εμπεριέχει χωρίς όμως να το αναφέρει, ένα ποσοστό έκπτωσης ανάλογα με το είδος του πελάτη στον οποίο πωλείται το προϊόν. Το αποτέλεσμα είναι να εισάγεται ένα στοιχείο προκατάληψης στην τελική κερδοφορία των προϊόντων, που εξαρτάται από το είδος των πελατών στους οποίους πωλείται κατά κύριο λόγο. Μία διαφοροποίηση του μίγματος πελατών θα προκαλούσε μεταβολή της κερδοφορίας του χωρίς κάποια άλλη προϊοντο-στραφή αλλαγή. Δυστυχώς, δεν υπάρχει δυνατότητα για κάποια άλλη επιλογή, με συνέπεια η τελική κερδοφορία που θα εκτιμηθεί να αναφέρεται στο δεδομένο μίγμα πελατών του έτους που εξετάστηκε.

αριθμός πελατών για κάθε κατηγορία προϊόντος: ο υπολογισμός του πραγματοποιήθηκε με διαδικασίες που συνδύαζαν βήματα παρόμοια του υπολογισμού εισαγωγών, του υπολογισμού πωλήσεων ενώ συμμετοχή είχε αυτή τη φορά και ο πίνακας Customer. Ο πίνακας αυτός περιλαμβάνει τα σταθερά χαρακτηριστικά των πελατών, από τα οποία δύο ήταν εκείνα που μας ενδιέφεραν περισσότερο. Το πρώτο καλείται στο εσωτερικό της εταιρίας «κωδικός συσχέτισης» και ουσιαστικά κατατάσσει τους πελάτες σε έξι κατηγορίες ανάλογα με την επαγγελματική τους δραστηριότητα:

- Κατηγορία «1.000»: Αντιπρόσωποι στην Επαρχία
- Κατηγορία «2.000»: Τεχνικές Εργοληπτικές Εταιρίες
- Κατηγορία «3.000»: Πελάτες Λιανικής (Εταιρίες)
- Κατηγορία «4.000»: Πελάτες Λιανικής (Ιδιώτες)

- Κατηγορία «5.000» : Πελάτες Χονδρικής πώλησης
- Κατηγορία «6.000» : Δημόσιο

Το δεύτερο μέγεθος που μας ενδιαφέρει και περιλαμβάνεται στον πίνακα Customer σαν χαρακτηριστικό του πελάτη, είναι ο κωδικός του πωλητή που τον έχει αναλάβει. Με βάσει τα δύο αυτά μεγέθη, και μία διαδικασία σχετικά αυξημένης περιπλοκότητας σε σχέση με τις προηγούμενες, είμαστε σε θέση να προσδιορίσουμε τον αριθμό πελατών για κάθε κατηγορία προϊόντος, για κάθε πωλητή και για κάθε κατηγορία πελατών ξεχωριστά. Τα πλεονεκτήματα ακριβειας που μας δίνει ο παραπάνω υπολογισμός είναι σημαντικά, καθώς είναι δυνατόν να καταρτιστούν λεπτομερείς οδηγοί οι οποίοι είναι απαραίτητοι για τους εξής λόγους :

- Οι δραστηριότητες του καθενός πωλητή είναι πολύ διαφορετικές από του άλλου, καθώς έχουν ειδικευτεί ο καθένας σε άλλη προϊοντική και πελατειακή βάση. Χρησιμοποιώντας έναν και μόνο οδηγό θα πραγματοποιούσαμε ένα σημαντικό συμβιβασμό σε επίπεδα ορθότητας.
- Η συμπεριφορά της εταιρίας απέναντι στους πελάτες διαφοροποιείται τελείως ανάλογα με την κατηγορία στη οποία ανήκουν. Έτσι, ορισμένες δραστηριότητες αφορούν για παράδειγμα μόνο αντιπροσώπους και χονδρέμπορους, με αποτέλεσμα εάν δεν πραγματοποιούταν αυτή η διάκριση να υπάρχουν σημαντικές παραμορφώσεις στα τελικά εξαγόμενα αποτελέσματα επιβάρυνσης των προϊόντων.
- αριθμός νέων πελατών για το εξεταζόμενο έτος : ο οδηγός αυτός αποτελεί μία παραλλαγή του προηγουμένου, με σκοπό να καλύψει δραστηριότητες που έχουν να κάνουν με την προσέλκυση καινούργιων πελατών. Ο υπολογισμός του διαφέρει ελαφρά καθώς περιλαμβάνει ένα επιπλέον βήμα, τη σύγκριση του πελατολογίου (πίνακας Customer) με αυτό του προηγούμενου έτους και την επιλογή μόνο των εγγραφών που αποτελούν τη διαφορά τους (unmatched).
- αριθμός τιμολογίων τρίτων : κάποιες κατηγορίες προϊόντων, κυρίως οι εγκαταστάσεις, το service αλλά και άλλα μέσω των μεταφορών ή αγορών, εμπλέκουν υπηρεσίες τρίτων. Ο οδηγός αυτός αποτελεί λοιπόν τη συνιστώσα τριών επιμέρους υπολογισμών. Όσο αφορά τις μεταφορές, η πηγή των δεδομένων για την εξαγωγή της συνιστώσας βρέθηκε στους λογαριασμούς της



αναλυτικής λογιστικής, όπου πραγματοποιήθηκε δειγματοληπτική εξέταση τιμολογίων για μεταφορές 256 προϊόντων. Η ποσοστιαία κατανομή που προέκυψε χρησιμοποιήθηκε για την γενίκευση στο σύνολο των μεταφορών και διατύπωση του οδηγού. Για το service και τις εγκαταστάσεις η εκκίνηση των υπολογισμών ήταν και πάλι από την αναλυτική λογιστική με τη διαφορά ότι εδώ εξετάστηκε το σύνολο των εγγραφών, ένα προς ένα. Η εντολή count του Excel ήταν το τελευταίο βήμα για να εκτιμηθεί ο οδηγός. Η τελευταία συνιστώσα αφορούσε τις αγορές εμπορευμάτων από την ελληνική αγορά, οι οποίες προέκυψαν με φίλτραρισμα των κωδικών τιμολογίων αγοράς (ΤΙΜ, ΔΑΤ, ΔΑΠ) από τον πίνακα κίνησης της αποθήκης Stocktrans και κατανομής τους στα προϊόντα που αφορούσαν.

- αριθμός εγγυήσεων για κάθε κατηγορία προϊόντων : ένας οδηγός που θα μπορούσε σχετικά εύκολα να εκτιμηθεί, καθώς αφορά κάποια συγκεκριμένα είδη προϊόντων και βέβαια συνοδεύει όλα τα τιμολόγια πώλησης τους ανεξαιρέτως. Παρόλα αυτά, επειδή τηρούνταν ένα λεπτομερές αρχείο, αποφασίστηκε να παρθούν από εκεί τα στοιχεία και με μία σχετικά σύντομη εξέταση να καταλήξουμε στον ακριβή καθορισμό των τιμών του οδηγού.
- αριθμός προσφορών προς πελάτες για κάθε κατηγορία προϊόντων : το μέγεθος αυτό αποτέλεσε από την αρχή της εργασίας μας ένα σημείο που είχαμε επιλέξει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή, καθώς υπήρχαν από τη διοίκηση παράπονα σχετικά με άσκοπη και χρονοβόρα σύνταξη προσφορών που θα επιβάρυναν έτσι σημαντικά το κόστος των προϊόντων. Ο διευθυντής πωλήσεων εμφανιζόταν διστακτικός ως προς τις εκτιμήσεις του (δικαιολογημένα όπως αποδείχτηκε αργότερα) και έτσι αποκλείστηκε σαν πηγή πληροφόρησης. Επόμενη μας επιλογή ήταν η προσέγγιση μέσω υπολογισμών που θα συνδύαζαν τον αριθμό πελατών και των αριθμό τιμολογίων έτσι ώστε να προκύψει μία αναλογία που θα αντιπροσώπευε και τις προσφορές. Το σκεπτικό μας βρισκόταν πίσω από την υποτιθέμενη συσχέτιση πλήθους πελατών, πλήθους προσφορών και πλήθους επιτυχιών, δηλαδή πωλήσεων-τιμολογήσεων. Δυστυχώς και πάλι τα αποτελέσματα που προέκυψαν δεν έδειχναν πολύ ρεαλιστικά. Έτσι, καταφύγαμε στη μοναδική μας επιλογή που ήταν η εξέταση του αρχείου που τηρούνταν και περιλάμβανε τα κείμενα όλων των προσφορών σε ηλεκτρονική μορφή. Το σύνολο τους (πλησίαζε τις επτακόσιες στο πλήθος) ανοίχτηκε με τη βοήθεια της γραμματέας πωλήσεων και καταγράφηκε για την κάθε μία ποια προϊόντα αφορούσε και από ποιόν πωλητή πραγματοποιήθηκε. Το τελικό αποτέλεσμα της



μέτρησης διορθώθηκε με ένα συντελεστή δυσκολίας, έτσι ώστε να αποτυπώνει καλύτερα το χρόνο που αναλώθηκε για σύνταξη προσφορών σε κάθε κατηγορία προϊόντων.

- αριθμός προμελετών για κάθε κατηγορία προϊόντων : Η διεργασία του καταρτισμού προμελέτης αφορούσε μία μειονότητα προϊόντων και σε συνεργασία με το διευθυντή πωλήσεων εκτιμήθηκε το σχετικό ύψος της για κάθε προϊόν. Στη διαδικασία εκτίμησης λήφθηκαν υπόψη πέραν της επαγγελματικής διαίσθησης και οι τιμές του οδηγού για τον αριθμό προσφορών, καθώς οι δύο διαδικασίες βρίσκονται σε παράλληλη τις περισσότερες φορές δράση.

Κεφάλαιο

5

*Εφαρμογή του Μοντέλου
στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*

A
B
C
in SMEs





Στο κεφάλαιο αυτό, θα πραγματοποιηθεί μία σύντομη περιγραφή του τρόπου με τον οποίο έγινε η εξέταση και κατανομή των εξόδων που παρουσιάζονται στο ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο (Γρηγοράκος, 1992) και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας. Θα θέλαμε να επισημάνουμε ότι ο τρόπος με τον οποίο έγινε η ανάλυση αυτών των δαπανών παρέκκλινε σε κάποιο βαθμό από τη θεωρητικά προτεινόμενη μεθοδολογία των δύο σταδίων. Ο λόγος για αυτή τη διαφοροποίηση ήταν ότι στις περισσότερες περιπτώσεις ήταν απλούστερη και ακριβέστερη η απευθείας αντιστοίχηση δαπανών στα αντικείμενα κόστους από τη σύνθεση εικονικών δραστηριοτήτων που πιθανόν μάλιστα να οδηγούσαν σε απλουστεύσεις. Η αναφορά που ακολουθεί δεν έχει σκοπό να εξαντλήσει το θέμα μπαίνοντας εις βάθος στις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης που εξετάζεται, αλλά περισσότερο να δώσει μία εικόνα για τις επιλογές που πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της εργασίας μας. Αντί λοιπόν να αποτυπώσουμε με κάθε λεπτομέρεια την ενδεχόμενη ειδική μεταχείριση κάθε δαπάνης, θα επικεντρώσουμε περισσότερο το ενδιαφέρον μας σε θέματα και προβληματισμούς που είναι πιθανόν να ανακύψουν σε άλλες παρόμοιες κοστολογικές μελέτες μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Το πλεονέκτημα που έχουμε όσο αφορά την περίπτωση της εταιρίας που εξετάζεται έγκειται στο ευρύ φάσμα των δραστηριοτήτων που αναπτύσσει στους τομείς των εισαγωγών, πωλήσεων, επισκευών, υποστήριξης, αποθήκευσης και μεταφορών. Έτσι είναι πολύ πιθανό ένας αναγνώστης που ασχολείται με τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να ανακαλύψει θέματα που τον ενδιαφέρουν σε οποιοδήποτε κλάδο κι αν δραστηριοποιείται η εταιρία που εξετάζει. Ακολουθεί ο πίνακας 5.1 όπου αναφέρονται συνοπτικά οι κατηγορίες εξόδων με τις οποίες ασχολήθηκε η μελέτη μας, καθώς και απλοποιημένες αναφορές στους οδηγούς και μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για την αντιστοίχηση τους στα αντικείμενα κόστους.

Πίνακας 5.1

Κωδικός	Περιγραφή	Οδηγοί
60	Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	Διαδικασία 2 σταδίων (βλέπε Κεφάλαιο 4)
61	Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	Διαδικασία 2 σταδίων (βλέπε Κεφάλαιο 4), απευθείας αντιστοίχηση σε προϊόντα, αρ. τιμολογίων, αξία πωλήσεων



κωδικός	Περιγραφή	Οδηγοί
62.03.000	Τηλεφωνικά & Τηλεγραφικά	1 ^ο στάδιο με δειγματοληψία, 2 ^ο στάδιο με αρ. πελατών, αρ. τιμολογήσεων για κάθε πωλητή ξεχωριστά, αρ. εισαγωγών
62.03.002	Ταχυδρομικά	1 ^ο στάδιο με απευθείας αντιστοίχηση, 2 ^ο στάδιο με αρ. πελατών
62.04.001	Ενοίκια Κτιρίων	Ογκο-ημερο-τεμάχια (βλέπε Κεφάλαιο 6), Αξία Πωλήσεων
62.04.003	Ενοίκια Μεταφορικών Μέσων	Αρ. τιμολογίων, απ' ευθείας αντιστοίχηση, αξία πωληθέντων, αρ. πελατών επαρχίας
62.04.010	Ενοίκια Χρονομεριστικής Μίσθωσης	Αξία πωλήσεων
62.05.000	Ασφάλιστρα Πυρός	Ευρω-ημερο-τεμάχια (βλέπε Κεφάλαιο 6)
62.05.001	Ασφάλιστρα Μεταφορικών Μέσων	Αρ. τιμολογίων, απ' ευθείας αντιστοίχηση, αξία πωληθέντων, αρ. πελατών επαρχίας
62.05.002	Ασφάλιστρα Μεταφορών	Αξία πωληθέντων
62.05.005	Ασφάλιστρα Περιουσίας	Αξία πωληθέντων
62.06	Αποθήκευτρα	Απ' ευθείας αντιστοίχηση
62.07	Επισκευές & Συντηρήσεις	Αρ. τιμολογίων, απ' ευθείας αντιστοίχηση, αξία πωληθέντων, αρ. πελατών επαρχίας
62.98	Λοιπές Παροχές Τρίτων	Ογκο-ημερο-τεμάχια (βλέπε Κεφάλαιο 6), αξία πωλήσεων
63	Φόροι – Τέλη	Αρ. τιμολογίων, απ' ευθείας αντιστοίχηση, αξία πωληθέντων, αρ. πελατών επαρχίας
64.00.000	Έξοδα Κινήσεως Μεταφορικών Μέσων	1 ^ο στάδιο με δειγματοληψία, 2 ^ο στάδιο με αρ. τιμολογίων, απ' ευθείας αντιστοίχηση, αξία πωληθέντων, αρ. πελατών επαρχίας
64.00.002	Έξοδα Μεταφοράς Αγορασθέντων Υλικών & Αγαθών	Αρ. εισαγωγών
64.00.003	Έξοδα Μεταφοράς Πωληθέντων Υλικών & Αγαθών	Δειγματοληψία τιμολογίων 3 ^{ων}
64.01	Έξοδα Ταξιδιών	1 ^ο στάδιο με απευθείας αντιστοίχηση, 2 ^ο στάδιο με αρ. νέων πελατών επαρχίας, δειγματοληψία
64.02	Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης	Απευθείας αντιστοίχηση, αρ. πελατών, αξία πωλήσεων, απευθείας αντιστοίχηση
64.03	Έξοδα Εκθέσεων – Επιδείξεων	Απευθείας αντιστοίχηση με βάση ποιοτική και ποσοτική εκτίμηση έμφασης



Κωδικός	Περιγραφή	Οδηγοί
64.05	Συνδρομές – Εισφορές – Δωρεές	Αξία πωλήσεων
64.08	Υλικά Άμεσης Αναλώσεως	Απευθείας αντιστοίχηση, αξία πωλήσεων
64.09	Έξοδα Δημοσιεύσεων	Αξία πωλήσεων
64.98	Διάφορα Έξοδα	Αξία πωλήσεων, απευθείας αντιστοίχηση, ανακατανομή στους ορθούς λογαριασμούς
65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα	Αξία πωλήσεων
66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	Ανακατανομή στους ορθούς λογαριασμούς
68	Προβλέψεις Επισφαλών Πελατών	Αξία πωλήσεων

Στις παραγράφους που έπονται, παραθέτεται αναλυτικότερα η αντιμετώπιση των παραπάνω περιπτώσεων με πλήρη δικαιολόγηση των επιλογών και υπολογισμών που πραγματοποιήθηκαν. Ενδεικτικά, αναφέρεται και το προσωπικό που αντιπροσωπεύει ο κάθε ένας λογαριασμός στα συνολικά οργανικά έξοδα της εταιρίας.

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (λογαριασμός 60 - 22,4%)

Το σύνολο των εξόδων που σχετίζονται με τη μισθοδοσία, δηλαδή το κόστος διατήρησης προσωπικού, εμπεριέχονται στο λογαριασμό 60. Εδώ μπορούν να βρεθούν οι τακτικές αποδοχές, τα δώρα εορτών, επιδόματα αδειών, εισφορές στο Ι.Κ.Α. και γενικά κάθε έξοδο που έχει να κάνει με το ανθρώπινο δυναμικό της εταιρίας. Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού προτιμήθηκε να πραγματοποιηθεί μέσω του συμπληρωματικού προγράμματος μισθοδοσίας που χρησιμοποιεί η εταιρία (PAYROLL της Unisoft). Συγκεκριμένα, εξάχθηκε μία αναλυτική εκτύπωση με το συνολικό κόστος κάθε εργαζομένου για την εταιρία και για κάθε περίοδο μισθοδοσίας. Περιλαμβάνονταν οι μικτές αποδοχές, το Ι.Κ.Α. εργοδότη και το επικουρικό εργοδότη, με την άθροιση τους να αποτελεί το συνολικό κόστος του κάθε εργαζόμενου για την εταιρία. Έτσι, διαμορφώθηκε ο κορμός για τις δαπάνες που αφορούν το έμψυχο δυναμικό, οι οποίες στη συνέχεια της κοστολογικής μας μελέτης θα κατανεμηθούν ανάλογα με τις δραστηριότητες του καθενός εργαζομένου. Μία

ιδιαιτερότητα, που πιθανόν να συναντηθεί και σε άλλες μικρομεσαίες επιχειρήσεις των οποίων το αντικείμενο έχει κάποια σχέση με τεχνικά θέματα, ήταν η απασχόληση σε μεγάλο ποσοστό μηχανικών. Οι μηχανικοί στις περισσότερες περιπτώσεις νοούνται ελεύθεροι επαγγελματίες και αμείβονται με δελτίο παροχής υπηρεσιών σαν εξωτερικοί συνεργάτες. Κατά συνέπεια οι υπάλληλοι αυτοί δεν περιλαμβάνονται στη μισθοδοσία της επιχείρησης και το κόστος τους βρίσκεται στο λογαριασμό 61, ανάλυση του οποίου ακολουθεί. Λεπτομέρειες για τη διαδικασία που ακολουθήθηκε προκειμένου να κατανεμηθούν τα έξοδα προσωπικού των λογαριασμών 60 και 61 βρίσκονται στα κεφάλαια 4.1 έως 4.5.

Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων (λογαριασμός 61 – 33,6%)

Ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και το επίπεδο εξωτερίκευσης της αλυσίδας αξίας της, ο λογαριασμός αυτός είναι δυνατό να περιέχει ένα μεγάλο εύρος εξόδων, το οποίο στην περίπτωση της εταιρίας που εξετάζεται ανέρχεται στο σεβαστό ποσοστό του δέκα τις εκατό επί του κύκλου εργασιών. Ο κύριος λόγος που το ποσοστό αυτό είναι ασυνήθιστα μεγάλο για μία εμπορική εταιρία αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, καθώς περιλαμβάνει τη μισή σχεδόν μισθοδοσία της επιχείρησης. Με μία ανάλυση τρίτου βαθμού είναι εφικτό να διαχωριστούν οι δαπάνες που ανήκουν στην παραπάνω κατηγορία και στη συνέχεια να τις χειριστούμε με τρόπο ίδιο με τις αμοιβές προσωπικού. Μοναδική δυσκολία αποτελεί η ανάμιξη των σταθερών μηνιαίων αποδοχών των μηχανικών με τις αναλογικές τους προμήθειες, στον ίδιο τεταρτοβάθμιο λογαριασμό. Ο διαχωρισμός πραγματοποιήθηκε αναζητώντας τα συμβόλαια αποδοχών τους και διασταυρώνοντας τα με τις εγγραφές του λογαριασμού 61.00.003.18. Γνωρίζοντας ότι ο μισθός αποδίδεται 14 φορές το έτος συνολικά, μπορέσαμε να καταλήξουμε στα ποσά των σταθερών και αναλογικών αμοιβών. Τα σταθερά θα κατανεμηθούν με τις διαδικασίες που περιγράφονται στο κεφάλαιο 4 ενώ τα αναλογικά (προμήθειες) με βάση το τζίρο κάθε κατηγορίας προϊόντων.

Συγκεκριμένα, οι προμήθειες των πωλητών ανέρχονται σε ποσοστό 1,2 % επί των πωληθέντων, ενώ συμπληρωματικά ο διευθυντής πωλήσεων καρπώνεται ένα επιπλέον ποσοστό 1,1 % για τις πωλήσεις των υφισταμένων του. Τα ποσοστά αυτά ανέρχονται και τα δύο στο 1,4 %, επιβαρυνόμενα δηλαδή κατά 0,2 και 0,3 αντιστοίχως (σύνολο 0,5 %) σε περίπτωση που η πώληση αφορά πελάτη λιανικής, καθώς σε αυτή την περίπτωση οι τιμές πώλησης είναι πολύ υψηλότερες. Η ορθότερη αντιμετώπιση για την εκτίμηση της κερδοφορίας των προϊόντων θα ήταν ο



ξεχωριστός λογισμός αυτής της προμήθειας λιανικής, καθώς δεν σχετίζεται με τα προϊόντα αλλά με τον πελάτη. Δυστυχώς, όπως αναφέραμε και νωρίτερα στο κείμενο μας και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 4.5 «Οδηγοί Δραστηριοτήτων Έμψυχου Δυναμικού», δεν είναι δυνατή η πλήρης απεξάρτηση της κερδοφορίας προϊόντων από το μήγα πελατών του, καθώς εμπεριέχεται με τρόπο αδιαχώριστο στην τιμολόγηση του. Έτσι, καθώς και το ύψος των προμηθειών λιανικής είναι αρκετά μικρό, αποφασίσαμε να μην πραγματοποιηθεί διαχωρισμός στην τελική τους παρουσίαση.

Εκτός όμως από αμοιβές του προσωπικού, στο λογαριασμό 61 βρίσκονται και κάποιες άλλες σημαντικές δαπάνες. Υπάρχουν για παράδειγμα προμήθειες τρίτων για συγκεκριμένες πωλήσεις που αποδίδονται εξ' ολοκλήρου στις κατηγορίες προϊόντων που αφορούν αλλά και προμήθειες αντικαταβολών αποστολής εμπορευμάτων που αποδίδονται στα προϊόντα με οδηγό το πλήθος τιμολογίων της κάθε κατηγορίας. Επίσης, στο λογαριασμό αυτό συμπεριλαμβάνονται και αμοιβές για επεξεργασία και μεταποίηση εμπορευμάτων, οι οποίες αφορούν στο σύνολο τους μία κατηγορία προϊόντων και έτσι μεταφέρονται αυτούσιες στο κόστος της. Τέλος, ένα μεγάλο ποσό, περίπου το ένα τρίτο του λογαριασμού 61 αφορά επισκευές και εγκαταστάσεις από τρίτους που τιμολόγησαν τις υπηρεσίες τους προς την εταιρία και όχι απευθείας στον πελάτη που εξυπηρέτησαν. Οι εγγραφές που ανήκουν σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται σε ένα τεταρτοβάθμιο λογαριασμό χωρίς διακρίσεις, με αποτέλεσμα να καταστεί αναγκαία η εξέταση τους μία προς μία. Έτσι, με τη βοήθεια του υπεύθυνου του τεχνικού τμήματος αλλά και απευθείας εξέταση των φακέλων τιμολογίων, αναζητήθηκε εάν ανήκουν στα εικονικά προϊόντα του service ή της εγκατάστασης και αντιστοίχως μεταφέρθηκε το κόστος τους σε αυτά.

Τηλεφωνικά & Τηλεγραφικά (λογαριασμός 62.03.000 – 2%)

Συνήθως λογιζόμενα σαν γενικά έξοδα, τα τηλεπικοινωνιακά έχουν αποκτήσει τα τελευταία χρόνια μία αυξημένη σημαντικότητα λόγω των ανατιμήσεων που συνέβησαν στην αγορά των τηλεπικοινωνιών. Συγκεκριμένα, ο κρατικός οργανισμός τηλεπικοινωνιών προχώρησε στη σταδιακή μετατροπή όλων των αναλογικών συνδέσεων σε ψηφιακές, με αποτέλεσμα τον πολλαπλασιασμό του κόστους των αστικών συνδιαλέξεων κυρίως. Επίσης, παρά τον έντονο ανταγωνισμό στο χώρο της κινητής τηλεφωνίας, η ολοένα και εντεινόμενη χρήση των κινητών τηλεφώνων στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας έχει εκτοξεύσει κατακόρυφα την επιβάρυνση των εταιριών στον τομέα των τηλεπικοινωνιών. Για τους λόγους αυτούς

επιχειρήσαμε μία διείσδυση στα κόστη συνδιαλέξεων της εταιρίας, μέσω των στοιχείων που υπήρχαν από τις καταγραφές του ψηφιακού κέντρου της εταιρίας, αναζητώντας έναν τρόπο που θα κατανείμει με πιο ακριβή τρόπο τα έξοδα στις δραστηριότητες και αργότερα στα προϊόντα της εταιρίας. Τα στοιχεία που παρέχονται συνήθως από τέτοιου είδους ψηφιακά κέντρα αφορούν τους χρόνους κλήσεων και μπορούν να διαχωριστούν σε κλήσεις προς αστικά (πρόθεμα 210), κινητά (πρόθεμα 69), υπεραστικά (πρόθεμα 2 εκτός του 210), διεθνή (πρόθεμα 00). Ανάλογα με το είδος της κλήσης και το χρόνο εξερχόμενων κλήσεων είναι δυνατό να υπολογιστεί το συνολικό κόστος κλήσεων που πραγματοποίησε κάθε εσωτερικό τηλέφωνο, δηλαδή κάθε χρήστης. Επίσης, σε άλλες περιπτώσεις, το ψηφιακό τηλεφωνικό κέντρο παρέχει απευθείας (αναγνωρίζοντας το τονικό τηλεφωνικό σήμα) το κόστος, με την απλή απαίτηση της γνώσης της τιμής της τηλεφωνικής μονάδας σε κάθε είδος κλήσης.

Στην εταιρία που εξετάσαμε λειτουργεί εδώ και δύο έτη περίπου ένα τέτοιου είδους τηλεφωνικό κέντρο, ικανό να μας δώσει της χρεώσεις κάθε χρήστη σε μηνιαία βάση. Στην περίπτωση που το σύστημα λειτουργούσε απολύτως σωστά, θα μπορούσαμε να κατανείμουμε το πλήρες κόστος που αναφέρεται στο λογαριασμό 62.03.000. Δυστυχώς, διαπιστώσαμε ότι η εταιρία είχε εγκαταστήσει μέσα στο έτος 2002 μία συσκευή δρομολόγησης των κλήσεων προς κινητά μέσω εναλλακτικού παροχέα, χωρίς τις απαραίτητες διορθώσεις στο σύστημα υπολογισμών του τηλεφωνικού κέντρου. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την άτυπη συμφωνία που υπάρχει από την εταιρία να χρεώνεται τις συνδιαλέξεις της «αδερφής» της εταιρίας που συστεγάζεται, οδηγούσαν σε μία αλλοίωση των αποτελεσμάτων.

Η λύση που επιλέχθηκε προκειμένου να υπερβούμε με όσο το δυνατό μικρότερες απώλειες ακρίβειας τα προβλήματα αυτά ήταν η δειγματοληπτική εξέταση των στοιχείων που παρείχε το τηλεφωνικό κέντρο για 4 μήνες του έτους 2002. Επιλέχθηκε ένας μήνας από κάθε εποχή του έτους για να ληφθεί υπόψη και η εποχικότητα που χαρακτηρίζει τη δραστηριότητα της εταιρίας και υπολογίστηκαν οι ποσοστιαίες κατανομές των χρεώσεων σε κάθε χρήστη για κάθε μήνα αλλά και το συνολικό ποσοστό που αφορούσε όλους τους χρήστες της «αδερφής» εταιρίας. Από τις τέσσερις σειρές ποσοστών εξήχθη ο μέσος όρος και με βάση αυτόν κατανεμήθηκε το συνολικό ποσό του λογαριασμού των τηλεπικοινωνιών σε κάθε έναν χρήστη. Το ποσό που αναλογούσε στην «αδερφή» εταιρία υπολογίστηκε επίσης και εξαιρέθηκε της περαιτέρω κοστολόγησης. Το αποτέλεσμα της μέχρι στιγμής διαδικασίας ήταν να καταλήξουμε σε μία λίστα ποσών χρέωσης για κάθε θέση εργασίας. Από κει και



πέρα, τα έξοδα αυτά ήταν ευκολότερο να οδηγηθούν στα προϊόντα μέσω κατάλληλων οδηγών-συντελεστών που να αντιπροσωπεύουν τη δραστηριότητα για την οποία χρησιμοποιεί ο κάθε εργαζόμενος το τηλέφωνο του. Έτσι, καταλήξαμε σε μία σειρά οδηγών, διαφορετικών για κάθε χρήστη, που αντιπροσώπευε αρκετά πιστά την κύρια δραστηριότητα που αφορά την κλήση εξωτερικών αριθμών. Τέτοιοι οδηγοί ήταν ο αριθμός πελατών, ο αριθμός τιμολογήσεων (που σχεδόν ταυτίζεται με τον αριθμό παραγγελιών πελατών), ο αριθμός εισαγωγών. Όσο αφορά τους πωλητές αποφασίστηκε να εξεταστούν ο κάθε ένας ζεχωριστά, καθώς η εμπλοκή τους σε κάθε κατηγορία προϊόντων διέφερε αρκετά. Έτσι, ο οδηγός σε κάθε περίπτωση αφορούσε την προσωπική εμπλοκή του καθενός με κάθε κατηγορία προϊόντων. Το κυριότερο δίλημμά μας αφορούσε την επιλογή των οδηγών κόστους για τους πωλητές καθώς λογικότερος έδειχνε ο αριθμός παραγγελιών, με τον προβληματισμό όμως ότι αφορούσε κυρίως εισερχόμενες κλήσεις, που δεν έχουν τηλεπικοινωνιακό κόστος για την εταιρία. Παρόλα αυτά, επειδή κάθε παραγγελίας προηγείται και έπεται μία σχετική επικοινωνία για εκτίμηση, επικύρωση, πληροφόρηση για την παράδοση κ.λ.π. ο οδηγός αυτός κρίθηκε αρκετά αντιπροσωπευτικός. Στον πίνακα 5.2 που ακολουθεί φαίνονται οι οδηγοί που επιλέχθηκαν για κάθε θέση εργασίας.

Πίνακας 5.2

Θέση Εργασίας	Οδηγός Τηλεπικοινωνιών
Υπ. Τεχνικού Τμήματος	Αρ. Τιμολογίων Service & Εγκαταστάσεων
Πωλητής 1	Αρ. Τιμολογίων (Μόνο για τον Πωλητή 1)
Διευθυντής Πωλήσεων	Αρ. Τιμολογίων (Μόνο για τον Διευθυντή Πωλήσεων)
Γραμματέας Πωλήσεων	Αρ. Τιμολογίων (Όλοι οι πωλητές)
Πωλητής 3	Αρ. Τιμολογίων (Μόνο για τον Πωλητή 3)
Αποθήκη	Αρ. Τιμολογίων (Μόνο για κατηγορίες που μεταφέρονται)
Λογιστήριο - Εισπράξεις	Αρ. Πελατών (Όλοι οι πωλητές)
Υπεύθυνος Εισαγωγών	Αρ. Εισαγωγών που εμπλέκει
Υπεύθυνος Τηλεφ. Κέντρου	Αρ. Τιμολογίων (Όλοι οι πωλητές)
Πωλητής 2	Αρ. Τιμολογίων (Μόνο για τον Πωλητή 2)
Υπόλοιπες Θέσεις	Facility Sustaining - Οδηγός Αρ. τιμολογίων

Ταχυδρομικά (λογαριασμός 62.03.002 – 0,2%)

Ο λογαριασμός αυτός αποτελεί μία ακόμα χαρακτηριστική περίπτωση εξόδων που σε ένα σύνθετο κοστολογικό σύστημα θα χαρακτηρίζονταν γενικά και θα αποδίδονταν αβάσιμα σε όλα τα προϊόντα. Στην πραγματικότητα, τα ταχυδρομικά έξοδα χρησιμοποιούνται ειδικά σε εμπορικές εταιρίες για αποστολή υλικού



(καταλόγους, εγχειρίδια, προσφορών) που σχετίζεται άμεσα με τα προϊόντα τα οποία πωλούνται. Βέβαια, απαραίτητη προϋπόθεση για ένα τέτοιο καταλογισμό αποτελεί η τήρηση ενός λεπτομερούς αρχείου σχετικά με το υλικό που αποστέλλεται. Τα κοινά λογιστικά προγράμματα δεν είναι αρκετά για τέτοιες εργασίες και συνεπώς απαιτείται η καθιέρωση μίας διαδικασίας καταγραφής που είναι μάλλον αρκετά ασυνήθιστη για την κλίμακα δραστηριοτήτων των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Θα πρέπει βέβαια να ληφθεί υπόψη ότι στην ολοένα εντεινόμενη προσπάθεια διαφοροποίησης των επιχειρήσεων, η προώθηση των προϊόντων και η ικανοποίηση των αναγκών του πελάτη σε πρωθητικό και ενημερωτικό υλικό έχουν λάβει υψηλή προτεραιότητα. Έτσι, αν και χαμηλά σε απόλυτα νούμερα, τα ταχυδρομικά έξοδα γνωρίζουν μία σημαντική άνοδο που τα καθιστά άξια αρχειοθέτησης, παρακολούθησης και βέβαια κοστολογικής αντιστοίχησης στα προϊόντα. Στην περίπτωση που δεν τηρούνται αρχεία των απεσταλμένων, συνιστάται να πραγματοποιηθεί μία εκτίμηση της σύνθεσης τους από τον υπεύθυνο ταχυδρομείου. Επίσης, λόγω της μεγάλης χρηματικής διαφοράς μεταξύ κανονικών αποστολών μέσω ΕΛΤΑ και ταχυμεταφορών (courrier) είναι λογικό να απαιτείται ξεχωριστή ανάλυσή τους.

Η εταιρία που εξετάσαμε είχε ξεκινήσει εδώ και δύο έτη μία αρχειοθέτηση των εξόδων που σχετίζονται με ταχυδρομικές αποστολές, με αποτέλεσμα να υπάρχουν κάποια στοιχεία τα οποία κληθήκαμε να αξιοποιήσουμε. Το πρώτο μας βήμα είχε να κάνει με το διαχωρισμό του συνολικού ποσού του λογαριασμού 64.03.002 στις αποστολές που αφορούσαν ΕΛΤΑ και σε εκείνες που πραγματοποιήθηκαν με courier, αναγκαστικά εξετάζοντας τις εγγραφές μία προς μία. Προκειμένου να κατανεμηθούν περαιτέρω αυτά τα ποσά, εξετάστηκαν ως δείγμα οι εγγραφές του λεπτομερούς αρχείου που τηρούταν και σημειώθηκε για κάθε μία το ποία προϊόντα (ή οικογένειες προϊόντων) αφορούσε. Από αυτή την εξέταση προέκυψε μία ενδεικτική ποσοστιαία κατανομή της δαπάνης που ακολούθως χρησιμοποιήθηκε για να γίνει η αντιστοίχηση του συνόλου των ταχυδρομικών εξόδων σε οικογένειες προϊόντων. Το μόνο που απέμενε ήταν να ανακατανεμηθούν πλέον τα έξοδα από τις γενικευμένες οικογένειες στις κατηγορίες προϊόντων που έχουν καθοριστεί σαν αντικείμενα κόστους. Το βήμα αυτό πραγματοποιήθηκε χρησιμοποιώντας σαν οδηγό κόστους τον αριθμό πελατών της κάθε κατηγορίας, μόνο όσον αφορά πελάτες στους οποίους συνήθως αποστέλλεται υλικό, δηλαδή μόνιμους συνεργάτες, καταστήματα χονδρικής και τεχνικές εταιρίες. Ένα κομμάτι της δαπάνης απομονώθηκε σύμφωνα με τα αρχεία που υπήρχαν, καθώς αφορούσε αποκλειστικά αποστολές εντύπων τιμολογίων τα οποία για διάφορους λόγους η εταιρίας δεν απέδιδε μαζί με τα εμπορεύματα. Το κομμάτι αυτό οδηγήθηκε στα προϊόντα με βάση τον αριθμό των τιμολογήσεων τους.



Ενοίκια (λογαριασμός 62.04 – 7,7%)

Στην κατηγορία αυτή των εξόδων περιλαμβάνεται μία σειρά δαπανών που χρήζουν διαφορετικής αντιμετώπισης, λόγω της διαφορετικής φύσης τους. Έτσι, είναι απαραίτητη η 3^ο βάθμια και πολλές φορές 4^ο βάθμια εξέταση των λογαριασμών 62.04.* προκειμένου να διαχωριστούν σε κατηγορίες όμοιας μεταχείρισης. Στην περίπτωση μας, μπορούν να διαφανούν οι εξής κατηγορίες :

- *Ενοίκια Κτιρίων (λογαριασμός 62.04.001 – 6,7%)*

Σε αυτό το λογαριασμό βρίσκονται τα έξοδα της εταιρίας για ενοικίαση χώρων όπως τα γραφεία και οι αποθήκες της. Όπως συνήθως, η 4^ο βάθμια ανάλυση πραγματοποιείται με γνώμονα τον ιδιοκτήτη του χώρου, οπότε είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε το ποσό που πληρώθηκε σε κάθε έναν για το έτος και συνεπώς πόσο κόστισε η κάθε αποθήκη. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοια ανάλυση, ή που ένας ιδιοκτήτης είναι κοινός για περισσότερους χώρους, είναι απαραίτητη η αναζήτηση και εξέταση των συμβολαίων μισθώσεως προκειμένου να γίνει σωστός διαχωρισμός του κόστους κάθε χώρου. Από τη στιγμή που υπάρχει γνώση για το πλήρες κόστος κάθε χώρου, μπορούμε να προχωρήσουμε στην περαιτέρω κοστολογική μας ανάλυση.

Σχετικά με το κόστος των γραφείων της εταιρίας, υπήρχαν σκέψεις να διαχωριστεί και να κατανεμηθεί στα τμήματα πωλήσεων, εισαγωγών, διεύθυνσης κ.λ.π. αλλά τελικά κρίθηκε ότι μία τέτοια προσέγγιση δεν είχε ιδιαίτερο νόημα. Στην περίπτωση της εταιρίας που εξετάζεται και μάλλον στις περισσότερες μικρομεσαίες επιχειρήσεις δεν υπάρχει σαφής συσχέτιση του ενοικίου του γραφειακού χώρου με την ένταση της δραστηριότητας των τμημάτων της. Με άλλα λόγια δεν υπάρχει κάποιος αξιόπιστος οδηγός (όπως π.χ. η έκταση σε m²) που να μπορεί να συνδέσει το ύψος της δραστηριότητας με το κόστος ενοικίασης. Έτσι τα ενοίκια των γραφείων κρίθηκαν γενικά έξοδα απαραίτητα για την ύπαρξη της εταιρίας (facility sustaining).

Αντίθετα, τα ενοίκια των αποθηκών απομονώθηκαν και εντάχθηκαν σε μία διαδικασία κατανομής στα προϊόντα σύμφωνα με την εργασία που αναλύεται διεξοδικά στο κεφάλαιο 6.5 «Κόστος Διατήρησης Αποθεμάτων».



- **Ενοίκια μεταφορικών μέσων (λογαριασμός 62.04.003 – 0,3%)**

Στο τμήμα αυτό των εξόδων βρίσκονται συνήθως έξοδα που έχουν να κάνουν με χρονομίσθωση (leasing) μεταφορικών μέσων, μία πρακτική που γίνεται όλο και πιο διαδεδομένη και συμφέρουσα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Στην περίπτωση μας το σύνολο της δαπάνης αφορά ένα αυτοκίνητο που έχει διοθεί για απεριόριστη χρήση στο διευθυντή πωλήσεων και συνεπώς αντιστοιχείται στο μεταφορικό μέσο αυτό. Η συνέχεια του λογισμού του παρουσιάζεται στο κεφάλαιο 6.2 «Κόστος Μεταφορικών Μέσων».

- **Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης (λογαριασμός 62.04.010 – 0,7%)**

Εδώ περιλαμβάνονται ενοίκια εξοπλισμού και πάλι με τη μέθοδο leasing εκτός όμως από μεταφορικά μέσα. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να αφορούν ηλεκτρονικούς υπολογιστές, software, εξοπλισμό γραφείου ή ακόμα και μηχανήματα παραγωγής. Στην περίπτωση μας, με τη μέθοδο leasing έχουν αποκτηθεί το ψηφιακό τηλεφωνικό κέντρο και ένα μέρος των ηλεκτρονικών υπολογιστών για τη μηχανοργάνωση της επιχείρησης. Τα ενοίκια αυτά θεωρήθηκαν γενικά (facility sustaining).

Ασφάλιστρα (λογαριασμός 62.05 – 1,2%)

Στην ανάλυση του λογαριασμού αυτού δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι το μεγαλύτερο ίσως μέρος πραγματικών ασφαλίστρων, που αφορά τις εισαγωγές εμπορευμάτων από το εξωτερικό, δεν βρίσκεται καταγεγραμμένο εδώ. Αντίθετα, έχει ενσωματωθεί και απορροφηθεί στο κόστος των εισαγομένων, όπως συνηθίζεται από τις εμπορικές επιχειρήσεις. Τα υπόλοιπα ασφάλιστρα που είναι απαραίτητα για τη λειτουργία της εταιρίας ανήκουν στις εξής κατηγορίες:

- **Ασφάλιστρα Πυρός (λογαριασμός 62.05.000 – 0,7%)**

Εδώ περιλαμβάνονται τα ασφαλιστικά έξοδα που αφορούν τα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες της εταιρίας. Η πρακτική που ακολουθείται, μιας και τα αποθέματα κυμαίνονται σημαντικά κατά τη διάρκεια του έτους, είναι η μηνιαία ενημέρωση της ασφαλιστικής εταιρίας για την αξία των εμπορευμάτων που υπάρχουν στις αποθήκες και η ανάλογη προσαρμογή του ασφαλίστρου με χρέωση ή πίστωση της εταιρίας. Εκτός από τις τακτικές αυτές ενημερώσεις, πραγματοποιούνται και έκτακτες προσαρμογές στην περίπτωση μεγάλων εισαγωγών. Το αποτέλεσμα της παραπάνω πρακτικής είναι ένα ύψος ασφαλιστικής δαπάνης άμεσα συνδεδεμένο με τρία μεγέθη. Το κόστος, το



μέγεθος (σε τεμάχια) και τη διάρκεια παραμονής τους αποθέματος για κάθε κατηγορία προϊόντων. Αναλυτικά η διαδικασία υπολογισμών βρίσκεται στο κεφάλαιο 6.5 «Κόστος Διατήρησης Αποθεμάτων».

- **Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων (λογαριασμός 62.05.001 – 0,3%)**

Μία 4^ο βάθμια ανάλυση του λογαριασμού είναι αρκετή για να κατανεμηθούν τα έξοδα αυτά σε κάθε ένα από τα αυτοκίνητα της εταιρίας. Τα χρήματα αυτά συνυπολογίζονται στο κόστος διατήρησης και χρήσης των αυτοκινήτων και η περαιτέρω κατανομή τους στα προϊόντα εξετάζεται στο κεφάλαιο 6.2 «Κόστος Μεταφορικών Μέσων».

- **Ασφάλιστρα μεταφορών (λογαριασμός 62.05.002 – 0%)**

Όπως προαναφέραμε, τα πραγματικά ασφάλιστρα μεταφορών απορροφούνται στο κόστος των αγοραζόμενων εμπορευμάτων και ο λογαριασμός αυτός περιέχει κάποια μη συνήθη έξοδα επιστροφών που κατηγοριοποιούνται ως γενικά «extraordinary».

- **Ασφάλιστρα Περιουσίας (λογαριασμός 62.05.005 - 0,1%)**

Εδώ περιλαμβάνονται πληρωμές ασφαλίστρων σχετικές με την ιδιοκτησία της εταιρίας σε κτιριακές εγκαταστάσεις και τα περιεχόμενα τους που λογίζονται σαν γενικά facility sustaining.

Αποθήκευτρα (λογαριασμός 62.06 – 0.1%)

Ο λογαριασμός αυτός περιέχει έξοδα που σχετίζονται με την διατήρηση αποθεμάτων της εταιρίας από τρίτους, όπως για παράδειγμα ανεξάρτητες αποθήκες και εταιρίες logistics στην περίπτωση της ταυτόχρονης διαχείρισης. Εάν μία επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτενώς τέτοια μέσα αποθήκευσης, θα πρέπει να διατηρεί λεπτομερή αρχεία σχετικά με τη χρέωση την οποία υφίσταται, έτσι ώστε να έχει τη δυνατότητα να την εντάξει στο κοστολόγιο του κάθε προϊόντος. Στην περίπτωση μας, η εταιρία που εξετάζεται χρησιμοποιεί αποθήκες τρίτων για μία και μόνο κατηγορία προϊόντων, τα οποία συνεπώς επιβαρύνονται πλήρως και απευθείας με το λογαριασμό αυτό.

Επισκευές και Συντηρήσεις (λογαριασμός 62.07 – 1,8%)

Σε μία επιχείρηση που εμπεριέχει παραγωγικές δραστηριότητες, ο συγκεκριμένος λογαριασμός είναι λογικό να έχει αυξημένη σημαντικότητα, με χρεώσεις που αφορούν άμεσα τα μηχανήματα και τις διαδικασίες παραγωγής. Σε τέτοια περίπτωση, τα έξοδα είναι απαραίτητο να αντιστοιχιστούν στις διατάξεις που αφορούν και από εκεί να «οδηγηθούν» στα προϊόντα με βάση κατάλληλο οδηγό σχετικό με την επιβάρυνση που αυτά χρεώνονται κατά την παραγωγή. Στην περίπτωση όμως μίας εμπορικής επιχείρησης όπως αυτή που εξετάζεται, η σημαντικότητα του λογαριασμού αυτού δεν είναι ιδιαίτερη όπως φαίνεται από την 3^ο βάθμια ανάλυση. Αφορά κατά κύριο λόγο (λογαριασμοί 62.07.001, 62.07.002, 62.07.004) τη συντήρηση των κτιρίων και των ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων που βρίσκονται κάτω από την ιδιοκτησία της επιχείρησης και συνεπώς δαπάνες που συγκαταλέγονται σαν facility sustaining. Ο λογαριασμός 62.07.003 που αφορά επισκευές μεταφορικών μέσων έχει να κάνει με τη συντήρηση των αυτοκινήτων της εταιρίας και εξετάζεται στο κεφάλαιο 6.2 «Κόστος Μεταφορικών Μέσων». Τέλος, ο λογαριασμός 62.07.005 που ονομάζεται «επισκευές εμπορευμάτων» αφορά εργασία τρίτων για επισκευές και μεταφέρθηκε αυτούσιος στο προϊόν service.

Λοιπές Παροχές Τρίτων (λογαριασμός 62.98 – 1,4%)

Λόγω της γενικότητας του λογαριασμού αυτού, καλό είναι αν εξεταστεί σε 3^ο βάθμιο και 4^ο βάθμιο επίπεδο, προκειμένου να αναγνωριστούν ενδεχόμενες δαπάνες που σχετίζονται με συγκεκριμένες δραστηριότητες της επιχείρησης. Όσο αφορά την δική μας ανάλυση, τα έξοδα που περιλαμβάνονται εδώ αφορούν την ύδρευση (λογαριασμοί Ε.Υ.Δ.Α.Π.) και το φωτισμό (λογαριασμοί Δ.Ε.Η.), οπότε απαραίτητη είναι η κατανομή τους στο χώρο που αφορούν. Λεπτομέρειες για τον τρόπο κατανομής τους και το λογισμό τους υπάρχουν στο κεφάλαιο 6.5 «Κόστος Διατήρησης Αποθεμάτων», καθώς οι δαπάνες μοιράζονται μεταξύ των γραφείων και των αποθηκευτικών χώρων.

Φόροι – Τέλη (λογαριασμός 63 – 1,2%)

Η πρώτη σημαντική κατηγορία εξόδων που συναντάται στο λογαριασμό 63 είναι χαρτόσημα που έχουν να κάνουν με την κατάθεση και προεξόφληση επιταγών πελατών από τις τράπεζες, στα πλαίσια αυτού του είδους βραχυχρόνιου δανεισμού

της εταιρίας. Η κατανομή της δαπάνης αυτής θα γίνει στα προϊόντα με βάση την αξία τους, λογιζόμενα δηλαδή σαν γενικά ως προς το συγκεκριμένο αντικείμενο κόστους. Εκτός των χαρτόσημα πινακίων, συναντούμε επίσης τέλη αυτοκινήτων τα οποία αναγνωρίζονται με εξέταση των εγγραφών σε ποιο μέσο αντιστοιχούν και στη συνέχεια κατανέμονται όπως περιγράφεται στο κεφάλαιο 6.2 «Κόστος Μεταφορικών Μέσων». Ένα άλλο ποσό αντιστοιχεί σε δημοτικά τέλη, που λογίζονται σαν γενικά, όπως και ένα μέρος της δαπάνης που αντιστοιχεί σε φόρο προστιθέμενης αξίας που δεν εκπίπτει. Ο συγκεκριμένος λογαριασμός (63.98.009) εξετάστηκε λεπτομερειακά και όσες εγγραφές αφορούσαν ΦΠΑ μπορούσαν να μεταφερθούν σε κάποια άλλη αναγνωρισμένη κατηγορία εξόδων (όπως διαφημιστικά, αποστολές courier κ.λ.π.), μετακινήθηκαν για ακριβέστερη μεταχείριση. Τέλος, το χαρτόσημο μισθωμάτων μετακινήθηκε και αυτό ώστε να προστεθεί με τα ενοίκια όπως παρουσιάζεται στο κεφάλαιο 6.5 «Κόστος Διατήρησης Αποθεμάτων».

Έξοδα Μεταφορών (λογαριασμός 64.00 – 3%)

Στην κατηγορία αυτή εξόδων είναι δυνατό να διαχωριστούν δύο μεγάλες ομάδες δαπανών, τις οποίες και θα μεταχειριστούμε διαφορετικά στην περαιτέρω πορεία της υπολογιστικής μας ανάλυσης. Συγκεκριμένα, συναντώνται πληρωμές που έχουν να κάνουν με μεταφορές από τρίτους και έξοδα που σχετίζονται με παραδόσεις εμπορευμάτων από τα ίδια μέσα της εταιρίας. Οι δύο αυτές ομάδες δαπανών τηρούνται σε ξεχωριστούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς, οπότε η διάκριση τους σε πρώτη φάση τουλάχιστον είναι εύκολη.

- Έξοδα Κινήσεως Μεταφορικών Μέσων (λογαριασμός 64.00.000 – 0,7%)

Ο λογαριασμός αυτός αφορά τα ίδια μέσα της εταιρίας, χωρίς δυστυχώς τεταρτοβάθμια διάκριση για κάθε ένα από αυτά. Καθώς η επιχείρηση έχει στην ιδιοκτησία της αυτοκίνητα μεταφορών, συνεργείου αλλά και το I.X. του διευθυντή πωλήσεων, δεν υπάρχει άλλη λύση από την εξέταση των εγγραφών μίας προς μία με σκοπό την κατανομή τους σε κάθε ένα από αυτά. Το είδος των εξόδων που συναντώνται είναι καύσιμα, διόδια, χρεώσεις parking αλλά και τα έξοδα κίνησης των πωλητών στα επαγγελματικά τους ταξίδια. Οι εγγραφές αντιστοιχίζονται σε πρόσωπα ή αυτοκίνητα που θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελούν γενικευμένες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, η αντιστοίχηση σε ένα αυτοκίνητο που πραγματοποιεί μεταφορές αφορά τη δραστηριότητα της μεταφοράς εμπορευμάτων, ενώ η αντιστοίχηση σε έναν πωλητή τη δραστηριότητα της επίσκεψης πελατών. Για όσες είναι αδύνατος ο



προσδιορισμός της προέλευσης τους, ακολουθείται η μέθοδος της κατανομής τους με βάση την ποσοστιαία σύσταση του υπολοίπου δείγματος. Πιο συγκεκριμένα, οι άγνωστες δαπάνες συγκεντρώνονται σε μία δεξαμενή, η οποία κατανέμεται στις υπόλοιπες αναγνωρισμένες δραστηριότητες (αυτοκίνητα ή πρόσωπα) με βάση την ποσοστιαία αναλογία τους στο δείγμα των γνωστών εξόδων. Τα επόμενα βήματα μέχρι την κατανομή των δαπανών αυτών στα προϊόντα παρουσιάζονται στο κεφάλαιο 6.2 «Κόστος Μεταφορικών Μέσων».

- **Έξοδα Μεταφοράς Αγορασθέντων Υλικών & Αγαθών (λογαρ. 64.00.002 – 1,1%)**
Οι πληρωμές αυτές αφορούν τη δραστηριότητα της φορτω-εκφόρτωσης εμπορευμάτων προς εισαγωγή στις αποθήκες τις εταιρίας. Επειδή οι εγγραφές δεν περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με τα εμπλεκόμενα προϊόντα, προχωρούμε σε κατανομή του λογαριασμού στα προϊόντα με οδηγό τον αριθμό εισαγωγών τους. Βέβαια, επειδή κάποια προϊόντα δεν απαιτούν έξωθεν βοήθεια για τη φορτω-εκφόρτωση τους λόγω του μικρού μεγέθους τους, εφαρμόζεται και ένας συντελεστής διόρθωσης του αριθμού των εισαγωγών πριν την τελική χρήση του για οδήγηση δαπανών.

- **Έξοδα Μεταφοράς Πωληθέντων Υλικών & Αγαθών (λογαρ. 64.00.003 – 1,3%)**
Η περίπτωση του λογαριασμού αυτού αφορά έξοδα που έχουν γίνει για την παράδοση εμπορευμάτων στους πελάτες της εταιρίας μέσω τρίτων. Από το σύνολο των εγγραφών πραγματοποιείται δειγματοληψία περίπου είκοσι τιμολογίων τρίτων. Τα τιμολόγια αυτά αναζητούνται στο αρχείο του λογιστηρίου και καταγράφονται οι κωδικοί των δελτίων αποστολής που αφορούν. Συνολικά στα τιμολόγια αυτά συγκεντρωτικών χρεώσεων εμπλέκονται 256 δελτία αποστολής, που εκτιμάται ότι αντιπροσωπεύουν ένα αρκετά μεγάλο μέρος, ίσως 200 πράξεων μεταφορών. Οι κωδικοί των δελτίων αποστολής εισάγονται σε αρχείο κειμένου στον υπολογιστή, μορφοποιούνται σε εντολή SQL (γλώσσας προγραμματισμού και αναζήτησης βάσεων δεδομένων) και τροφοδοτούνται στο ODBC για αναζήτηση στη βάση δεδομένων του ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Με κατάλληλες εντολές είμαστε σε θέση να λάβουμε τα εμπλεκόμενα προϊόντα στα δελτία αποστολής του δείγματος και συνεπώς την κατανομή των μεταφορών τους στις προϊοντικές κατηγορίες που έχουν καθοριστεί. Με οδηγό την ποσοστιαία αυτή κατανομή, προχωρούμε στον επιμερισμό του συνόλου της τιμής του λογαριασμού 64.00.003 στις κατηγορίες προϊόντων.



Έξοδα Ταξιδιών (λογαριασμός 64.01 – 1,7%)

Εκτός από τον προηγούμενο λογαριασμό 64.00.000 που περιλαμβάνει έξοδα σχετικά με τις μετακινήσεις των πωλητών, παρόμοιες δαπάνες βρίσκονται και στον παρόντα λογαριασμό 64.01 με κρατήσεις ξενοδοχείων, ενοικιάσεις αυτοκινήτων και αεροπορικά εισιτήρια. Ο τρόπος με τον οποίο καταγράφονται οι πληρωμές αυτές στο λογιστικό πρόγραμμα μας δίνει τη δυνατότητα να τις κατανείμουμε στους τρεις πωλητές, το διευθυντή πωλήσεων, το service, τον υπεύθυνο τεχνικού τμήματος καθώς και σε μία επίσκεψη στα εργοστάσια ενός μεγάλου προμηθευτή. Εν συνεχεία, η κατανομή των δαπανών από αυτές τις εικονικές δραστηριότητες – πρόσωπα πραγματοποιείται όπως περιγράφεται στο κεφάλαιο 6.4 «Κόστος Ταξιδιών».

Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης (Λογαριασμός 64.02 – 3,1%)

Συνήθως, οι λογαριασμοί προβολής και διαφήμισης περιέχουν μία μεγάλη ποικιλία εξόδων και συνεπώς απαιτούν οπωσδήποτε μία προσεκτική ματιά στην καρτέλα τους προκειμένου να εξασφαλιστεί η ομοιογένεια τους. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι πιθανόν να βρεθούν μία πλειάδα εξόδων περιποίησης πελατών, εκθέσεων και εκδηλώσεων που θα χρειαστεί να εξεταστούν ενδεχομένως μεμονωμένα. Ανάλογα το είδος της επιχείρησης, το ύψος των εξόδων αυτών μπορεί να είναι αρκετά σημαντικό έτσι ώστε να δικαιολογεί λίγο παραπάνω προσοχή. Στην περίπτωση μας, συναντήθηκαν έξοδα που προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες:

- **Διαφημίσεις σε περιοδικά και άλλα έντυπα.**

Σε συνεργασία με τον υπεύθυνο για θέματα marketing (η γραμματέας πωλήσεων εν προκειμένω) καταγράφηκε ποια κατηγορία προϊόντων αφορούσαν οι διαφημίσεις και τι μέσο χρησιμοποιήθηκε, δηλαδή σε ποια κατηγορία πελατών απευθύνθηκε. Σε περίπτωση που η διαφήμιση αφορούσε περισσότερες της μίας κατηγορίας προϊόντων, η δαπάνη κατανεμήθηκε ανάλογα με τον αριθμό πελατών της, λαμβάνοντας υπόψη μόνο τις κατηγορίες πελατών που αφορούσε.

- **Περιποίηση πελατών & πωλητών της εταιρίας**

Κατά κύριο λόγο αφορούσαν απροσδιόριστα έξοδα γενικής φύσης που φάνηκε λογικότερο να κατανεμηθούν στις κατηγορίες προϊόντων με βάση το τζίρο τους, που αποτελεί και τον κύριο παράγοντα επιβράβευσης τόσο των πελατών όσο και των πωλητών.



- **Εγγύηση καλής λειτουργίας προϊόντων**

Άγνωστο εάν αποτελεί ευρεία πρακτική, αλλά τα έξοδα ανταλλακτικών που δόθηκαν σε πελάτες λόγω εγγυήσεως καλής λειτουργίας περιλαμβάνονται σε αυτό το λογαριασμό. Το σύνολο αυτών των δαπανών κατευθύνθηκε στο προϊόν service parts.

- **Διανομή Διαφημιστικών δώρων**

Απευθύνθηκαν σε αντιπροσώπους της εταιρίας (κατηγορία 1.000), εργοληπτικές (κατηγορία 2.000) εταιρίες που αποτελούν σημαντικούς πελάτες καθώς και χονδρέμπορους των προϊόντων (κατηγορία 5.000). Συνεπώς, οι δαπάνες αυτές κατανεμήθηκαν στις κατηγορίες προϊόντων με βάση τον αριθμό των πελατών αυτών των κατηγοριών. Ανάλογα με το είδος του διαφημιστικού υλικού, πιθανή ήταν η εξαίρεση μίας ή δύο κατηγοριών πελατών από την κατανομή.

- **Περιποίηση προμηθευτών**

Τα έξοδα που αναλώθηκαν για το σκοπό αυτό αντιστοιχήθηκαν σε ομάδες κατηγοριών προϊόντων που προέρχονται από τον ίδιο προμηθευτή και κατανεμήθηκαν σε αυτές με βάση τον τζίρο της κάθε μίας. Η λογική για την επιλογή αυτού του οδηγού υποδεικνύεται από το γεγονός της αυτονόητης συσχέτισης της δαπάνης περιποίησης με τα έσοδα που αποκομίζει η εταιρία από τη συνεργασία αυτή.

Έξοδα Εκθέσεων – Επιδείξεων (λογαριασμός 64.03 – 3,1%)

Το σύνολο των δαπανών σε αυτό το λογαριασμό έχει να κάνει με την πραγματοποίηση μίας ετήσιας έκθεσης στην Ελλάδα. Αφορά μη αποσβεστέα έξοδα για τη μελέτη, σχεδιασμό, στήσιμο του περιπτέρου, μεταφορά εμπορευμάτων και αγορά αναλωσίμων και ειδών πρώτης ανάγκης. Η μεταχείριση των εξόδων αυτών παρουσιάζεται σύντομα στο κεφάλαιο 6.3 «Κόστος Εμπορικών Εκθέσεων».

Συνδρομές – Εισφορές – Δωρεές (λογαριασμοί 64.05, 64.06 – 0,4%)

Δεν παραλείψαμε την εξέταση και αυτών των λογαριασμών για ενδεχόμενες δαπάνες που να έχουν σχέση ή να μπορούν να συσχετιστούν με συγκεκριμένα προϊόντα της εταιρίας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ευρέθηκε κάποιο «ενδιαφέρον» έξοδο, καθώς υπήρχαν συνδρομές σε εφημερίδες και περιοδικά έντυπα που συγκαταλέγονται στο επίπεδο γενικής λειτουργίας της επιχείρησης, και



μόνο δύο εγγραφές αφορούσαν τα μεταφορικά μέσα της εταιρίας όπου και αντιστοιχίστηκαν.

Υλικά Άμεσης Αναλώσεως (λογαριασμός 64.08 – 0,9%)

Παρότι τέτοιου είδους λογαριασμοί φαντάζουν συχνά πολλοί γενικοί, μία προσεκτική ματιά στις εγγραφές τους είναι δυνατό να αποκαλύψει έξοδα που αφορούν συγκεκριμένες δραστηριότητες μίας εταιρίας. Έτσι ακριβώς συνέβη και στην περίπτωση της εταιρίας που εξετάζαμε, μιας που το κύριο μέρος αυτού του λογαριασμού αφορούσε αναλώσιμα που χρησιμοποιούνται στις εγκαταστάσεις και τις επισκευές που πραγματοποιεί η εταιρία, όπως σωληνώσεις, χημικά υγρά, ταινίες, βίδες και άλλα. Μία γρήγορη εξέταση δεν ήταν δύσκολο να μας οδηγήσει σε αντιστοίχηση της κάθε δαπάνης σε μία από τις τρεις κατηγορίες εγκατάστασης, service ή λοιπών εξόδων. Συνιστάται λοιπόν σε άλλους μελετητές να μην βιάζονται να χαρακτηρίσουν τέτοιους λογαριασμούς «γενικούς», καθώς μπορεί όπως αποδείχτηκε στην περίπτωση μας να κρύβουν έξοδα που αποτελούν κατά κύριο λόγο μέρος σαφώς καθορισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Έξοδα Δημοσιεύσεων (λογαριασμός 64.09 – 0,5%)

Αφορούν πληρωμές προς εφημερίδες για δημοσίευση ισολογισμού, ΦΕΚ, προκήρυξης γενικών συνελεύσεων αλλά και αγγελιών για την πρόσληψη προσωπικού. Χαρακτηρίζονται ως γενικά έξοδα (facility sustaining).

Διάφορα Έξοδα (λογαριασμός 64.98 – 0,4%)

Ένας ακόμα λογαριασμός που στις περισσότερες περιπτώσεις εταιριών θα θεωρούνταν αυστηρά γενικής φύσης με αποτέλεσμα να κατανεμηθεί χωρίς κάποια λογική βάση. Μία εξέταση όμως των τεταρτοβαθμίων υποδιαιρέσεων του και των εγγραφών τους μία προς μία αποκαλύπτει έξοδα που συνδέονται άμεσα με το service, την εγκατάσταση, ταχυδρομικές αποστολές, ταξίδια πωλητών κ.λ.π. και που για διάφορους λόγους βρέθηκαν σε «λάθος μέρος». Τα ποσά στο σύνολο τους δεν είναι ασήμαντα και έτσι δικαιολογούν την ενδελεχή εξέταση και κατανομή. Όσα ποσά αφορούν προϊόντα αντιστοιχίζονται απευθείας σε αυτά ενώ άλλα «μεταφέρονται» ιδεατά στους λογαριασμούς που κανονικά θα έπρεπε να βρίσκονται και εν συνεχείᾳ κατανέμονται όπως τους αρμόζει.



Τόκοι και Συναφή Έξοδα (λογαριασμός 65 – 9,4%)

Έχουν ήδη συναντηθεί σε προηγούμενο λογαριασμό τα χαρτόσημα που αφορούν τις πράξεις αυτές δανεισμού μέσω της προεξόφλησης επιταγών πελατών. Η απόφαση μας είναι να μεταχειριστούμε τα βραχυπρόθεσμα αυτά δάνεια σαν γενικά έξοδα που θα κατανεμηθούν στα προϊόντα κατ' αναλογία με την αξία τους. Μελλοντικά, σε μία ενδεχόμενη νέα εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με αντικείμενο κόστους τους πελάτες, η μεταχείριση αυτού του εξόδου θα είναι πιο ακριβής, αντιστοιχώντας το σε μεγαλύτερο βαθμό σε εκείνους που παρουσιάζουν μακρύτερους χρόνους αποπληρωμής. Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι δαπάνες δανεισμού που αναφέρονται στο λογαριασμό αυτό αντιστοιχούν σε ένα σημαντικό ποσοστό του τρία τις εκατό εππί του κύκλου εργασιών, γεγονός το οποίο καταμαρτυρά την έλλειψη ισορροπίας στις πληρωμές και τις εισπράξεις της εταιρίας.

Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων (λογαριασμός 66 – 3,5%)

Η εταιρία διατηρεί όπως υποχρεούται από τις φορολογικές διατάξεις ένα λεπτομερή πίνακα παγίων στοιχείων και αποσβέσεων, που μας δίνει τη δυνατότητα με μία σύντομη εξέταση να διαχωρίσουμε αποσβέσεις που μπορούν να κατανεμηθούν από άλλες γενικής φύσης. Έτσι, ξεχωρίζονται τα ποσά που έχουν να κάνουν με τα αυτοκίνητα, τον εξοπλισμό service, και τις δύο εμπορικές εκθέσεις που πραγματοποιήθηκαν μέσα στο έτος εξέτασης. Τα έξοδα αυτά λογίζονται κατ' αντιστοιχία, στο κεφάλαιο 6.2 «Κόστος Μεταφορικών Μέσων» το πρώτο, στο προϊόν service απευθείας το δεύτερο, ενώ για το τρίτο, τις εμπορικές εκθέσεις πραγματοποιείται μία εκτίμηση όπως φαίνεται στο κεφάλαιο 6.3 «Κόστος Εμπορικών Εκθέσεων».

Προβλέψεις Επισφαλών Πελατών (λογαριασμός 68 – 1,5%)

Τέλος, οι προβλέψεις που έχουν να κάνουν με πιθανές ζημίες από την αδυναμία πελατών να ανταποκριθούν στις οικονομικές τους υποχρεώσεις απέναντι στην εταιρία λογίζονται κατά τρόπο παρόμοιο με το βραχυπρόθεσμο δανεισμό, επιμεριζόμενες στα προϊόντα ανάλογα με την αξία τους. Μόνο μία επανεξέταση τους με κεντρικό αντικείμενο κόστους την πελατειακή βάση θα ήταν σε θέση να κατανείμει αυτές τις προβλέψεις καλύτερα, πράγμα που αφήνει χώρο για μία μελλοντική συμπληρωματική μελέτη της δομής κόστους της εταιρίας.

Κεφάλαιο

6

Ειδικές Περιπτώσεις

Εξόδων

A
B
C
in SMEs





6.1

Ειδικά Κεφάλαια 2^ου Σταδίου Καταμερισμού Εξόδων

Σε αρκετές περιπτώσεις, η αντιστοίχηση των εξόδων που συναντούσαμε στα ισοζύγια της λογιστικής δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί απευθείας στα προϊόντα, με παράκαμψη δηλαδή του πρώτου σταδίου του ABC. Σε αυτές τις πιο περίπλοκες περιπτώσεις, ήταν απαραίτητη σε πρώτη φάση η **συγκέντρωση ομοειδών εξόδων σε κοινές δραστηριότητες** και σε δεύτερη φάση η κατανομή τους στα προϊόντα με βάση οδηγούς που απαιτούσαν μία προεργασία και μελέτη προκειμένου να καθοριστούν. Βέβαια, προκειμένου να πραγματοποιηθούν τέτοιες εκτιμήσεις μεγεθών, ήταν απαραίτητο να ενστερνιστούμε σε μεγάλο βαθμό την πλήρη λειτουργία της εταιρίας σε καθημερινή βάση, πράγμα το οποίο καταφέραμε ως ένα ορισμένο βαθμό με προσωπική παρατήρηση και τη βοήθεια του οικονομικού διευθυντή και διευθυντή προσωπικού αλλά και του διευθυντή πωλήσεων.

Επίσης, σε άλλες περιπτώσεις, όπως αυτή του υπολογισμού του κόστους αποθήκευσης, απαιτούνταν μία εντελώς αυτοτελής αντιμετώπιση του συγκεκριμένου προβλήματος, με πολλά ενδιάμεσα βήματα και αποφάσεις. Αυτό το σημαντικό θέμα, καθώς και άλλα που ανήκουν στην κατηγορία της προηγούμενης παραγράφου, θα παρουσιαστούν στα κεφάλαια της ενότητας που ακολουθεί.



6.2

Κόστος Μεταφορικών Μέσων

Λόγω της πλειάδας των εξόδων που έχουν να κάνουν με τις μεταφορές αγαθών και ανθρώπων, αποφασίστηκε αυτά να συγκεντρωθούν με μία διαδικασία που προσομοιάζει με το 1^o στάδιο του ABC, σε έναν επιλεγμένο πυρήνα δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, επιλέχθηκαν οι εξής κατηγορίες επιχειρηματικών λειτουργιών που θα θέλαμε να παρουσιαστούν ξεχωριστά στα αποτελέσματά μας προκειμένου να εκτιμηθεί η συμβολή τους στη διαμόρφωση της κοστολογικής τελικής βάσης:

1. Μεταφορές Εμπορευμάτων με 1δια Μέσα
2. Μετακίνηση Ομάδας Συνεργείου και Εγκατάστασης με 1δια Μέσα
3. Μετακίνηση Υπεύθυνου Τεχνικού Τμήματος
4. Παραχώρηση I.X. Διευθυντή Πωλήσεων
5. Επισκέψεις Πωλητών (για τον καθένα ξεχωριστά)
6. Μετακίνηση Μελετητή Εγκαταστάσεων
7. Επισκέψεις Διευθυντή Πωλήσεων

Έτσι, από την εξέταση των λογαριασμών εξόδων, συγκεντρώσαμε όσα έξοδα είχαν να κάνουν με τις δραστηριότητες αυτές, όπως περιγράφαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο για κάθε λογαριασμό ξεχωριστά. Το επόμενο βήμα ήταν η ορθολογική κατανομή στα προϊόντα, με οδηγούς που να εκφράζουν μία σχέση αιτίου-αιτιατού, ειδικά για την περίπτωση της εταιρίας που εξετάζαμε. Μετά από εξέταση των εναλλακτικών επιλογών και σκεπτικό που ταυτίζεται σε γενικές γραμμές με αυτό που χρησιμοποιήσαμε στο κεφάλαιο 4.5 «Οδηγοί δραστηριοτήτων έμψυχου δυναμικού», καταλήξαμε στους εξής, κατ' αντιστοιχία με την παραπάνω αρίθμηση:

1. Αρ. τιμολογίων, διορθωμένων για παραδόσεις
2. Αρ. τιμολογίων service & εγκατάστασης
3. Εξ' ολοκλήρου στο service
4. Αξία πωληθέντων
5. Αρ. πελατών επαρχίας, κατηγοριών 1.000, 2.000, 5.000
6. Στις εγκαταστάσεις εξ' ολοκλήρου
7. Αρ. πελατών επαρχίας, κατηγοριών 1.000, 2.000, 5.000

Η λογική των παραπάνω επιλογών είναι σχετικά εμφανής, αλλά μερικές παρουσιάζουν ένα παραπάνω ενδιαφέρον. Έτσι λοιπόν, για την κατηγορία 4 (δηλαδή



το I.X. του Διευθυντή Πωλήσεων), παρότι η φύση του εξόδου είναι γενική, ο οδηγός της αξίας κρίθηκε καταλληλότερος μιας που η παροχή του αυτοκινήτου αποτελεί επιβράβευση και κίνητρο για την αύξηση του ύψους των πωλήσεων. Επίσης, οι μετακινήσεις των πωλητών (5), επειδή σχετίζονται κατά κύριο λόγο με περιοδείες τους στην επαρχία βρίσκονται σε αναλογία με τον αριθμό πελατών εκτός Αττικής. Το λογιστικό πρόγραμμα διατηρεί σαν σταθερό χαρακτηριστικό κάθε πελάτη μία κωδικοποίηση της έδρας του, μέσω της οποίας μπορεί να πραγματοποιηθεί αυτό το επιπλέον φίλτραρισμα σε σχέση με τον απλό οδηγό αριθμού πελατών που είχαμε χρησιμοποιήσει σε προηγούμενους υπολογισμούς μας. Τα έξοδα της κατηγορίας αυτής (5), καθώς και των κατηγοριών 3, 6 και 7 που δεν έχουν να κάνουν άμεσα με αυτοκίνητα της εταιρίας, τα προωθήσαμε για συνένωση με τις ταξιδιωτικές δαπάνες που εξετάζονται στο κεφάλαιο 6.4 «Κόστος Ταξιδιών».



6.3

Κόστος Εμπορικών Εκθέσεων

Μία ακόμα ιδιάζουσα περίπτωση εξόδων είναι αυτά που έχουν να κάνουν με τη συμμετοχή μίας επιχείρησης σε εμπορικές ή γενικά προωθητικές εκθέσεις. Η συγκεκριμένη εταιρία, όπως και η πλειοψηφία εξάλλου των εταιριών, προσπαθούν σε τέτοιες ενέργειες προβολής να συμπεριλάβουν το σύνολο των προϊόντων τους, έτσι ώστε να καρπωθούν τα οφέλη της συμμετοχής τους στο μεγαλύτερο δυνατό ποσοστό. Έτσι, τα έξοδα θα μπορούσαν να λογιστούν σαν γενικά και να καταλογιστούν στα προϊόντα με βάση την αξία τους. Παρόλα αυτά, σε μία προσπάθεια μας να είμαστε πιο ακριβείς, επιδιώχθηκε να ληφθεί μία εκτίμηση για το βάρος που δόθηκε σε κάθε κατηγορία προϊόντων.

Πιστεύουμε ότι θα ήταν άδικο να επιβαρυνθούν κάποια προϊόντα που έχουν μεγάλους κύκλους εργασιών έστω κι αν προβλήθηκαν ελάχιστα από το χώρο και τις προωθητικές ενέργειες που διοργανώθηκαν παράλληλα. Εξάλλου, οι εταιρίες μπορεί να φροντίζουν να παρουσιάζουν το σύνολο των προϊόντων τους στις εκθέσεις, αλλά σχεδόν πάντα έχουν στο μυαλό τους μία στρατηγική έμφασης σε κάποια νέα γκάμα που θέλουν να λανσάρουν, ή μία τιμολογιακή στροφή που θέλουν να κάνουν γνωστή. Ο ανταγωνισμός είναι επίσης διαφορετικός για κάθε είδος προϊόντος, καθιστώντας περισσότερο ή λιγότερο σημαντική την προβολή του σε εμπορικές εκθέσεις. Έτσι, αποφασίσαμε τα έξοδα αποσβέσεως και διενέργειας των εκθέσεων να «φορτώσουν» κοστολογικά τις κατηγορίες προϊόντων ανάλογα με την έμφαση παρουσίασης και έκταση περιπτέρου που αποδόθηκε στην κάθε μία, σύμφωνα με τις υποδείξεις (υπό μορφή ποσοστών) του διευθυντή πωλήσεων και του οικονομικού διευθυντή, που μάλιστα δεν διαφέρουν ιδιαίτερα.



Στην κατηγορία αυτή εξόδων συγκαταλέγονται δαπάνες που έχουν να κάνουν με μετακινήσεις τόσο των πωλητών όσο και των τεχνικών αλλά και με ένα ταξίδι σε μεγάλο προμηθευτή του εξωτερικού. Συμπληρωματικά, προστέθηκαν και κάποιες ανάλογες περιπτώσεις εξόδων που εξετάστηκαν στο κεφάλαιο 6.2 «Κόστος Μεταφορικών Μέσων», προκειμένου να διαμορφωθεί ένα πιο ομοιογενές και αντιπροσωπευτικό σύνολο που έχει να κάνει με εξορμήσεις υπαλλήλων της εταιρίας ή συνεργατών της στην επαρχία.

Οι οδηγοί που εφαρμόζονται στα πλαίσια του 2^{ου} σταδίου μεταφοράς δαπανών στα τελικά προϊόντα μας είναι λίγο πολύ γνωστοί, με τον αριθμό νέων πελατών επαρχίας των κατηγοριών 1.000, 2.000 και 5.000 να χρησιμοποιείται για τα ταξίδια των πωλητών. Η περίπτωση του διευθυντή πωλήσεων χρίζει ειδικής μεταχείρισης, καθώς στα ταξίδια του επισκέπτεται επιλεγμένους πελάτες με δεδομένα προϊοντικά ενδιαφέροντα. Έτσι, δημιουργείται ένας custom οδηγός, σε συνεργασία μαζί του. Το ίδιο συμβαίνει και για το ταξίδι σε προμηθευτή του εξωτερικού, όπου και πάλι κατασκευάζεται ένας ειδικός για την περίπτωση οδηγός που υποδεικνύει την ποσοστιαία επιβάρυνση των κατηγοριών προϊόντων.



6.5

Κόστος Διατήρησης Αποθεμάτων

Το θέμα της αποθήκευσης εμπορευμάτων και ειδικότερα της τήρησης πισσοτήτων ικανών να απορροφήσουν διακυμάνσεις της ζήτησης είναι όπως καταλαβαίνουμε μείζονος σημασίας για μία εμπορική εταιρία όπως αυτή που εξετάζεται. Σε πολλές περιπτώσεις, και συγκεκριμένα σε αγορές με έντονο ανταγωνισμό όπως αυτή του κλιματισμού, είναι δυνατό να χαθούν και να κερδισθούν σημαντικές παραγγελίες και πελάτες από την επάρκεια ετοιμοπαράδοτων εμπορευμάτων που διατηρεί η εταιρία. Ακόμα, η ικανότητα της εταιρίας να αποθηκεύσει μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων της δίνει και το πλεονέκτημα της ισχυρής διαπραγματευτικής θέσης απέναντι στους προμηθευτές της στον τομέα της τιμολόγησης και των εκπτώσεων.

Βέβαια, κάθε νόμισμα έχει και την αντίθετη όψη του, που στη συγκεκριμένη περίπτωση εμφανίζεται με δύο κυρίως μορφές. Καταρχάς παίρνει τη μορφή της αναγκαίας κατάληψης μεγάλων χώρων, που ειδικά στο κέντρο και τα προάστια της Αθήνας είναι δυσεύρετος και πληρώνεται ακριβά. Κατά δεύτερο και σημαντικότερο, η διατήρηση υψηλών αποθεμάτων δεσμεύει μεγάλα ποσά χρημάτων, με το συνεπαγόμενο κόστος ευκαιρίας να βαράίνει οικονομικά τη δράση της επιχείρησης.

Ξεκινώντας την προσπάθεια μας για εκτίμηση της επιβάρυνσης των προϊόντων με έξοδα που σχετίζονται με τις αποθήκες, πραγματοποιήθηκε μία προσπάθεια για εύρεση των μεγεθών εκείνων τα οποία επηρεάζουν την κάλυψη μίας αποθήκης σε επίπεδο χωροχρόνου. Η αναζήτηση αυτή απεφάνθει ότι καθοριστικοί παράγοντες που καθορίζουν το μέγεθος της «απασχόλησης» των αποθηκών είναι:

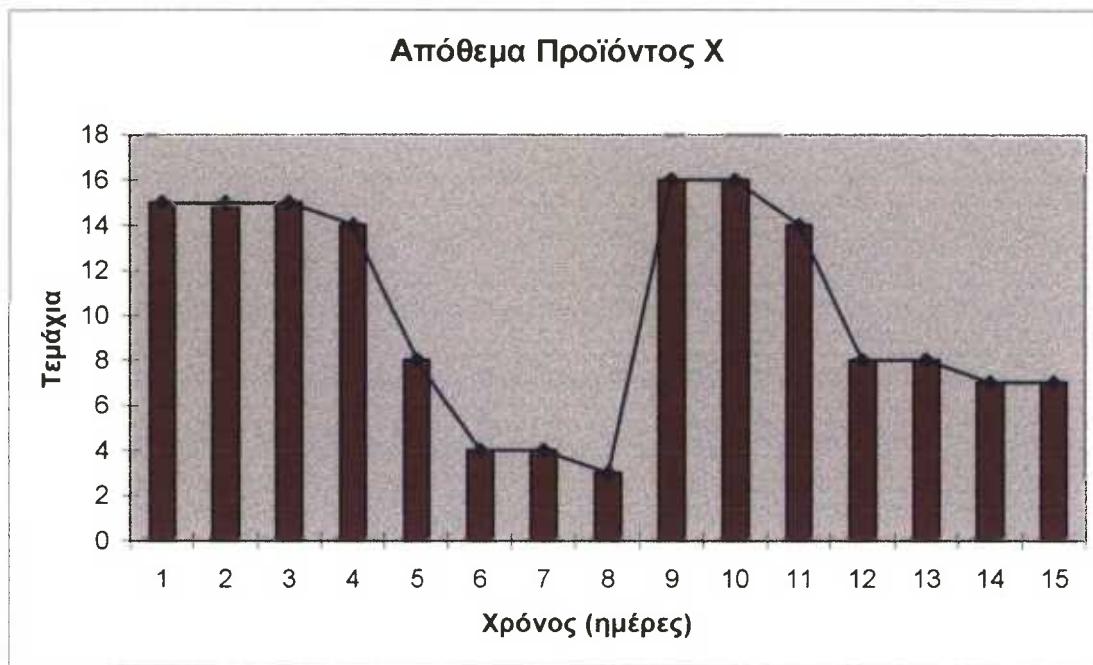
- Ο όγκος που καταλαμβάνει ένα τεμάχιο κάθε προϊόντος λόγω της φυσικής του μορφής
- Ο χρόνος για τον οποίο καταλαμβάνει τον όγκο αυτό
- Ο αριθμός των τεμαχίων που πραγματοποιούν αυτή την «κατάληψη»

Στην πραγματικότητα, ο χρονικός συνδυασμός των παραπάνω μεγεθών είναι εκείνος που μας ενδιαφέρει περισσότερο για να υπολογιστούν ρεαλιστικά τα επίπεδα κατάληψης της αποθήκης για τα οποία ευθύνεται το κάθε προϊόν. Μας απασχολεί δηλαδή, πόσα τεμάχια με το δεδομένο όγκο και για πόσο χρόνο έμειναν αποθηκευμένα. Το σχήμα 6.1 που ακολουθεί μας βοηθάει στην κατανόηση της



παρατήρησης αυτής, δείχνοντας τη διακύμανση του επιπέδου του αποθέματος για ένα τυχαίο προϊόν X.

Σχήμα 6.1



Κοιτάζοντας το παραπάνω σχήμα, γίνεται αντιληπτό ότι το μέγεθος που μας ενδιαφέρει είναι ουσιαστικά το ολοκλήρωμα της παραπάνω συνάρτησης διακύμανσης του αποθέματος, πολλαπλασιασμένο βέβαια με τον όγκο του ενός τεμαχίου. Μαθηματικά θα το εκφράζαμε ως εξής :

$$\text{Επιβάρυνση Προϊόντος} = \int_{1/1/2002}^{31/12/2002} \text{Τεμάχια d ημέρες}$$

Το τελικό αποτέλεσμα αυτού του υπολογισμού για καθημερινές διακυμάνσεις και με εύρος όλη τη διάρκεια του έτους είναι της μορφής «օγκο-ημερο-τεμάχια» και μπορεί να αποτελέσει τον οδηγό κατανομής του κόστους διατήρησης της αποθήκης στα προϊόντα. Σε πρακτικό επίπεδο όμως, η παραπάνω μέθοδος αντιμετώπιζε σημαντικά προβλήματα. Καταρχάς ήταν άγνωστος ο τρόπος με τον οποίο θα υπολογιζόταν η τιμή του παραπάνω ολοκληρώματος και κατά δεύτερον δεν υπήρχαν καθόλου δεδομένα για τον όγκο των διαφόρων προϊόντων, που σημειωτέον ανέρχονταν στις



2.000 διαφορετικούς κωδικούς. Τέλος, οι παραπάνω υπολογισμοί θα έπρεπε να γίνουν για κάθε έναν από τους 4 αποθηκευτικούς χώρους της εταιρίας ξεχωριστά, γεγονός που προσέδιδε εάν ακόμα βαθμό δυσκολίας στην όλη διαδικασία. Οπλισμένοι με κουράγιο και ελπίδα, ξεκινήσαμε την αναζήτηση τρόπων για την υλοποίηση του παραπάνω θεωρητικά διατυπωμένου πλάνου, με δεδομένη πάντα την ύπαρξη του λογιστικού προγράμματος ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4, του ODBC και της Access. Μετά από πολλαπλές αποτυχημένες προσπάθειες, καταλήξαμε στη μέθοδο που περιγράφεται στο επόμενο κεφάλαιο και αποτελεί κατά τη γνώμη μας τον ευκολότερο τρόπο επίτευξης του επιθυμητού αποτελέσματος.



6.6 Μεθοδολογία Υπολογισμού Αποθεματοποίησης στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Έχοντας πάντα στο μυαλό μας το διάγραμμα του σχήματος 6.1 και το αντίστοιχο ολοκλήρωμα, ξεκινάμε τη διαδικασία πραγματοποιώντας και εκτυπώνοντας σε αρχείο DBIII μέσω του ΚΕΦΑΛΑΙΟ, μία απογραφή της αρχής του έτους που εξετάζεται, για κάθε αποθηκευτικό χώρο ξεχωριστά. Η σχετική εντολή δίνεται με επιλογή (Unisoft, 2000α & 2000β) :

Αποθήκη – Εκτυπώσεις – Λογιστικές - Κατάσταση Απογραφής

Το αποτέλεσμα που λαμβάνεται ουσιαστικά αποτελείται από διαδοχικές εγγραφές, μία για κάθε προϊόν και κάθε αποθηκευτικό χώρο δείχνοντας τα αποθέματα του κωδικού στην αρχή του έτους.

Παράδειγμα :

<u>απ. Χώρος</u>	<u>κωδικός</u>	<u>απογραφή</u>
3	0S.08ADR/2	0,00

Στη συνέχεια, και πάλι μέσα από το ΚΕΦΑΛΑΙΟ και τα μενού, εκτυπώνεται σε αρχείο DBIII και πάλι τις κινήσεις υπολοίπων για το έτος που εξετάζεται, επιλέγοντας διαδοχικά :

Αποθήκη – Εκτυπώσεις – Λογιστικές - Υπόλοιπα

Η εκτύπωση επιλέγεται να γίνει κατά ημέρα, για όλα τα προϊόντα και με αναφορά στον αποθηκευτικό χώρο. Το αποτέλεσμα που λαμβάνεται είναι διαδοχικές εγγραφές που περιλαμβάνουν κωδικό, ημερομηνία και ποσότητα υπολοίπου για κάθε ημέρα στην οποία σημειώθηκε μεταβολή στο υπόλοιπο.

Παράδειγμα :

<u>κωδικός</u>	<u>ημερ/νία</u>	<u>απ. Χώρος</u>	<u>υπόλοιπο</u>
0F.EA3112	3/7/2002	1	168,00





Οι δύο παραπάνω εκτυπώσεις εισάγονται στο Excel για εποπτεία και μορφοποίηση. Στη συνέχεια χρησιμοποιείται σύντομος προγραμματισμός σε Visual Basic for Applications (Halvorson, 1997) για μαζικές μεταβολές κελιών ώστε να έρθουν στην βέλτιστη μορφή και να απομακρυνθούν ανεπιθύμητες εγγραφές (κενές κ.λ.π.).

Το επόμενο βήμα είναι η ενοποίηση των δύο εκτυπώσεων σε ένα και μοναδικό, κατά τρόπο τέτοιο ώστε η απογραφή της αρχής του έτους να παρουσιάζεται σαν κίνηση υπολογίου την πρώτη του Ιανουαρίου. Ακολούθως, ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο γίνεται ταξινόμηση των εγγραφών κατά κωδικό (1^η προτεραιότητα) και κατά ημερομηνία (2^η προτεραιότητα).

Τέλος, ένα πρόγραμμα Visual Basic for Applications που συγγράφεται ειδικά για την περίσταση, αναλαμβάνει τον υπολογισμό για κάθε κωδικό των συνολικών ημερο-τεμαχίων που καταλαμβάνουν στην αποθήκη για το έτος 2002. Η λογική με βάση την οποία λειτουργεί το πρόγραμμα αυτό είναι να πολλαπλασιάζει το υπόλοιπο με τις ημέρες που αυτό τηρήθηκε στην συγκεκριμένη ποσότητα (μέχρι δηλαδή την επόμενη εγγραφή που υποδεικνύει αλλαγή υπολογίου) και τέλος να προσθέτει όλα τα επιμέρους γινόμενα. Η διεργασία αυτή πραγματοποιείται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο και το αποτέλεσμα είναι να έχουμε πλέον γνώση σχετικά με το πόσα ημερο-τεμάχια κατέλαβε ο κάθε ένας κωδικός προϊόντος συνολικά για όλο το έτος. Όπως αντιλαμβανόμαστε, αυτό που μένει πλέον είναι να συνδυαστεί με την παραπάνω πληροφορία και ο όγκος των προϊόντων.

Το επόμενο πρόβλημα που καλείται να λυθεί αφορά την άγνοια που καλύπτει την ογκομετρία των διαφόρων προϊόντων. Δεχόμενοι ότι είναι αδύνατη η μέτρηση των διαστάσεων όλων των εμπλεκόμενων προϊόντων, όχι τόσο λόγω του πλήθους τους αλλά λόγω του ότι τα περισσότερα δεν βρίσκονται τη στιγμή της μελέτης στις αποθήκες της εταιρίας, προχωράμε σε μία αναγκαστικά πιο διαλογιστική μέθοδο. Σε πολλαπλές συναντήσεις με το διευθυντή πωλήσεων, εξετάζονται μία προς μία οι κατηγορίες προϊόντων που έχουν διαμορφωθεί στην αρχή της μελέτης μας, με σκοπό την εκτίμηση ενός μέσου όρου όγκου για κάθε μία.

Στα χέρια μας βρίσκεται συνεχώς μία εκτυπωμένη κατάσταση που αναφέρει τι προϊόντα έχουν καταταχθεί σε κάθε κατηγορία και η προσπάθεια επικεντρώνεται πλέον στην εκτίμηση του όγκου του καθενός. Στην ίδια εκτύπωση έχει συμπεριληφθεί και μία στήλη η οποία αναφέρει τις τεμαχιο-ημέρες παραμονής στην αποθήκη, όπως αυτές υπολογίστηκαν προηγουμένως. Ο ρόλος αυτής της πληροφορίας είναι να μας δώσει μία αντίληψη για τη βαρύτητα του μεγέθους κάθε κωδικού στη διαμόρφωση του μέσου όρου της κατηγορίας. Σε κάποιες περιπτώσεις, ο διευθυντής πωλήσεων είναι σε θέση, λόγο πολύ καλής γνώσης των εμπορευμάτων, να αποφανθεί χωρίς αμφιβολίες για το μέσο όρο. Σε άλλες περιπτώσεις συμβουλεύεται καταλόγους των προμηθευτών ενώ σε άλλες απλώς σημειώνονται οι κωδικοί τους οποίους θεωρεί σημαντικούς για τη διαμόρφωση του μέσου όρου. Ακολουθούν επισκέψεις στις αποθήκες τις εταιρίας όπου αναζητούνται τα συγκεκριμένα προϊόντα και μετρώνται οι διαστάσεις τους. Δυστυχώς, υπάρχουν και κάποιες ακόμα κατηγορίες οι οποίες περιλαμβάνουν εξαιρετικά μεγάλη πληθώρα διαφορετικών σε μέγεθος προϊόντων, και μάλιστα με διασπαρμένη τη βαρύτητα των τεμαχιο-ημερών.

Για αυτές τις περιπτώσεις, που ευτυχώς ήταν λίγες, υπάρχει μόνο η λύση της όσο το δυνατό πληρέστερης χειρονακτικής μέτρησης διαστάσεων όλου του εύρους των κωδικών, ανάλογα βέβαια με την παρούσα διαθεσιμότητα των προϊόντων στις αποθήκες. Στην πράξη αποδείχθηκε ότι η μέτρηση ενός ποσοστού δειγμάτων που κάλυπταν το 70% των κωδικών ήταν αρκετός. Από τις διάφορες μετρήσεις κωδικών της κατηγορίας υπολογίστηκε ένας μέσος όρος, με παράγοντα στάθμισης τα συνολικά ημερο-τεμάχια του κάθε προϊόντος. Αυτός ο μέσος όρος χρησιμοποιήθηκε εφεξής σαν όγκος της κατηγορίας στο σύνολο της και πολλαπλασιαζόμενος με τα ημερο-τεμάχια της (πάντα για κάθε αποθηκευτικό χώρο ξεχωριστά) έδωσε το τελικό



αποτέλεσμα ογκο-ημερο-τεμαχίων που θα χρησιμοποιηθεί από εδώ κι εμπρός σαν οδηγός για την κατανομή των εξόδων διατήρησης των αποθηκευτικών χώρων.

Χρησιμοποιώντας λοιπόν της τέσσερις σειρές οδηγών που προέκυψαν, μία για κάθε αποθήκη, ήμασταν πλέον έτοιμοι να κατανείμουμε τα έξοδα που έχουν συγκεντρωθεί από τους λογαριασμούς του αναλυτικού καθολικού για κάθε χώρο. Αυτές οι δεξαμενές δαπανών περιλάμβαναν μεγέθη που έχουν αναφερθεί κατά την εξέταση των λογαριασμών όπως τα ενοίκια, χαρτόσημα και πληρωμές για φωτισμό. Πριν εφαρμοστούν οι 2^ο βάθμιοι οδηγοί πραγματοποιήθηκε και μία προσπάθεια για την εκτίμηση του ποσοστού πλήρωσης που επιτεύχθηκε για κάθε χώρο, αν και πρέπει να παραδεχτούμε ότι αυτό ήταν κάπως παρακινδυνευμένο. Συγκεκριμένα, η κατάσταση είχε αλλάξει σημαντικά από το προηγούμενο έτος λόγω μίας γενικευμένης προσπάθειας της εταιρίας να ελαττώσει τα αποθέματα της. Έτσι, δεν ήταν δυνατό να στηριχτούμε στην παρατήρηση της παρούσας κατάστασης αλλά ούτε και στις εκτιμήσεις του υπεύθυνου αποθήκης που για διάφορους λόγους δεν έδειχναν και πολύ αξιόπιστες. Προς στιγμή υπήρξε η σκέψη για την αποτόλμηση ενός μαθηματικού υπολογισμού με βάση τη σύγκριση των αποθεμάτων του παρόντος έτους και του προηγούμενου αλλά τα αποτελέσματα θα ήταν και πάλι αμφίβολα. Πάντως, οι εκτιμήσεις κάλυψης πραγματοποιήθηκαν, και συνδυάστηκαν με μία μέγιστη εκτιμούμενη για να προκύψει ο πραγματικός συντελεστής εκμετάλλευσης του χώρου των αποθηκών. Το εναπομείναν ποσό λόγω της αδρανούς δυναμικότητας μετά την οδήγηση στα προϊόντα, κατανεμήθηκε με βάση την αξία των προϊόντων, εξαιρουμένων όμως αυτών που δεν αποθηκεύονταν.



Οι παραπάνω υπολογισμοί για την εύρεση των ημερο-τεμαχίων κατάληψης των αποθηκών για τις οποίες ευθύνεται η κάθε κατηγορία προϊόντων μπορεί να αποδείχτηκαν όπως είδαμε αρκετά επίπονες αλλά μας δίνουν μία ακόμα δυνατότητα. Συγκεκριμένα, με βάση αυτό τον υπολογισμό, είναι δυνατό να βρεθεί με εξαιρετική ακρίβεια το κόστος δέσμευσης κεφαλαίου που συνεπάγεται η αποθεματοποίηση των προϊόντων, ένα μέγεθος που απασχολεί ιδιαίτερα τη διοίκηση της εταιρίας αν θυμηθούμε το συνεχή βραχυπρόθεσμο δανεισμό στον οποίο υποχρεώνεται.

Καθώς μάλιστα υπάρχουν στη διάθεση μας τα ημερο-τεμάχια κάθε προϊόντος (κάθε κωδικού δηλαδή) ξεχωριστά, ένας πολλαπλασιασμός με την αντίστοιχη τιμή αγοράς και το τυπικό επιτόκιο βραχυπρόθεσμου δανεισμού είναι αρκετός για να μας δώσει τα ημερο-τεμαχιο-ευρώ που κόστισε η αποθεματοποίηση. Τέλος, με πρόσθεση του παραπάνω κόστους για όλους τους κωδικούς που έχουν συμπεριληφθεί σε κάθε κατηγορία, εξάγεται αντίστοιχα το τελικό αποτέλεσμα κόστους δέσμευσης κεφαλαίου. Βέβαια, τα ημερο-τεμάχια που χρησιμοποιήθηκαν στον παραπάνω υπολογισμό αποτελούν τη συνάθροιση του μεγέθους αυτού για όλες τις αποθήκες της εταιρίας. Με αυτό τον απλό τρόπο, η επιχείρηση έχει για πρώτη φορά στα χέρια της στοιχεία για ένα «εξωλογιστικό» μέγεθος με σημαντική όμως επίπτωση στην καθημερινή οικονομική της κατάσταση.

Ένας ακόμα παράγοντας διαμόρφωσης του κόστους των προϊόντων, ο οποίος δεν εμφανίζεται στις λογιστικές καταστάσεις ποσοτικοποιημένος, αφορά τη χρονική περίοδο πίστωσης που έχει εξασφαλίσει η εταιρία από τους προμηθευτές της. Με σημαντικές διαφοροποιήσεις για κάθε εργοστάσιο αγοράς, το παραπάνω μέγεθος αναμένεται να αναδείξει ένα ενδιαφέρον ποσοστό έκπτωσης σε μερικές κατηγορίες προϊόντων.

Ο υπεύθυνος εισαγωγών μας τροφοδοτεί με πληροφορίες για τον τρόπο πληρωμής κάθε εργοστασίου σε ημέρες, οι οποίες αποθηκεύονται υπό τη μορφή πίνακα και εισάγονται στην Access. Οι εγγραφές αυτές συνδυάζονται με τους πίνακες αποθήκης (stockitem), κινήσεων αποθήκης (stocktrans) και προμηθευτών (supplier) του ΚΕΦΑΛΑΙΟ με τη χρήση πολλαπλών ερωτημάτων. Το αποτέλεσμα είναι η αντιστοίχηση σε κάθε κωδικό της αποθήκης ενός χρόνου πίστωσης ο οποίος πολλαπλασιαζόμενος με το επιτόκιο βραχυπρόθεσμου δανεισμού και τη συνολική αξία κτίσης του κωδικού για το εξεταζόμενο έτος δίνει την επιμέρους εξοικονόμηση που επιτεύχθηκε. Στη συνέχεια, τα ποσά που προκύπτουν για κάθε κωδικό αθροίζονται αυτή τη φορά ως προς την κατηγορία προϊόντων στην οποία ανήκουν, δίνοντας μας το σύνολο που εμφανίζεται στο τμήμα 3 του παραρτήματος.

Κεφάλαιο

7

*Αποτελέσματα
&
Σχολιασμός*

A
B
C
in SMEs





Το σύνολο των σκέψεων, επιλογών και υπολογισμών που πραγματοποιήθηκαν, αποτυπώνεται σε μία σειρά αποτελεσμάτων που θα δώσει σε πρώτη φάση μία εικόνα για την πραγματική κατανομή πόρων της επιχείρησης στα προϊόντα, ανάλογα με τις απαιτήσεις που δημιουργεί το καθένα κατά τη διάρκεια της πορείας του στην αλυσίδα αξίας. Όμως, το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων δεν μένει μόνο στα αριθμητικά αποτελέσματα. Λόγω της συστηματικότητας και του σκεπτικού με το οποίο αναπτύχθηκε, θα πυροδοτήσει (Barnes, 1992) μία αναζήτηση μακράς διαρκείας για τις αιτίες που οδηγούν στη διαμόρφωση του οικονομικού αντίκτυπου των δραστηριοτήτων που παρουσιάζονται. Τα σημεία που εμφανίζονται ασυνήθιστες ή άγνωστες μέχρι τώρα δαπάνες θα ερευνηθούν εις βάθος με τη βοήθεια της δομής του ABC για πλήρη κατανόηση της φύσης τους και των πρακτικών που τις υποθάλπουν.

Ήδη από τις πρώτες φάσεις αναζήτησης είναι σίγουρο πως θα προκύψουν ενδιαφέροντα συμπεράσματα ενδοεταιρικής συμπεριφοράς, για τα οποία όμως απαιτούνται επαρκώς θεμελιωμένες και πλήρως μελετημένες λύσεις, έτσι ώστε να μην υπάρξουν ανεπιθύμητες παρενέργειες. Βιαστικές λύσεις όπως η πλήρης εγκατάλειψη μίας γκάμας προϊόντων επειδή δεν παρουσιάζονται συμφέροντα δεν αποτελεί τις περισσότερες φορές την ενδεδειγμένη συμπεριφορά, καθώς οδηγεί σε συρρίκνωση της συνολικής δυναμικής της εταιρίας, ειδικά με την «ευαισθησία» που παρουσιάζουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Αντιθέτως, υπάρχουν άλλοι τρόποι να αναμορφωθούν και να τεθούν υπό τον έλεγχο της διοίκησης τέτοιες περιπτώσεις, με βάση τις αρχές που περιγράφουμε στα κεφάλαια 2.2, 2.3 και 2.4. Περιττό θα ήταν βέβαια να αναφέρουμε ότι η ανάλυση αυτή θα πρέπει να μεν να γίνει με τις παραπάνω θεωρητικές κατευθύνσεις, αλλά και με αυστηρή προσαρμογή στην πραγματικότητα της συγκεκριμένης επιχείρησης

Εκτός όμως από τις περιπτώσεις εκείνες των εξόδων που εμφανώς θέλουν μία ολοκληρωμένη και καλά θεμελιωμένη αντιμετώπιση, εντύπωση προκαλούν και αυτές που προέρχονται από θεωρητικά μικρής σημασίας εταιρικές πρακτικές. Ενδιαφέρον λοιπόν υπάρχει σε κινήσεις με ασήμαντο φαινομενικά κόστος, που όμως μεγεθύνεται από την καθημερινή επανάληψη τους, αλλά και σε άλλες που γίνονται η αιτία για τη δημιουργία, μέσω του φαινομένου «ντόμινο», νέων αναγκών και διαδικασιών με επιπλέον κόστος για την εταιρία.

Η πληροφορία αποτελεί δίχως άλλο τη βάση για τη σωστή λήψη αποφάσεων, και το κοστολογικό σύστημα ABC δίνει έμφαση στην ακεραιότητα, εγκυρότητα και καταλληλότητά της για διοικητικές κινήσεις. Σημαντικό επίσης ρόλο για τη χρηστικότητά της στον τομέα της λήψης αποφάσεων διαδραματίζει και ο τρόπος παρουσίασης των αποτελεσμάτων. Επιβάλλεται να είναι στο σωστό βαθμό αναλυτικός ή συνοπτικός, ανάλογα με τα ενδιαφέροντα και τον τομέα ευθύνης του προσώπου για το οποίο προορίζονται (Hilton, Maher & Seltz, 2000). Έτσι, οι αναφορές που παραδόθηκαν στους ενδιαφερομένους διαφόρων διοικητικών επιπέδων στο εσωτερικό της εταιρίας, σχεδιάστηκαν ειδικά και ξεχωριστά για τον καθένα, με σκοπό να απεικονίζονται μόνο οι πληροφορίες που ενδιαφέρουν άμεσα και που εμπίπτουν στον τομέα δραστηριοτήτων του καθενός με τη μεγαλύτερη δυνατή ανάλυση. Στους πίνακες 7.1 και 7.2 που βρίσκονται στις επόμενες σελίδες, παρουσιάζεται μία συνοπτική μορφή των αποτελεσμάτων της πρακτικής μας εργασίας με σκοπό τη γενική ενημέρωση του αναγνώστη για τη φύση των αποτελεσμάτων. Στο τμήμα 3 του παραρτήματος παραθέτονται περισσότερο αναλυτικές αναφορές. Θα θέλαμε βέβαια να υπενθυμίσουμε ότι πλήρης και εξαντλητική αποτύπωση των εξαγομένων της εργασίας μας δεν κρίνεται σκόπιμη στα πλαίσια της έντυπης αυτής μορφής παρουσίασης της.

Ο πίνακας 7.1 της επόμενης σελίδας περιλαμβάνει τέσσερις στήλες αποτελεσμάτων:

- **Έσοδα Πώλησης** : Αναφέρονται στο σύνολο των τιμολογήσεων για κάθε κατηγορία που πραγματοποίησε η εταιρία.
- **Κόστος Κτήσης** : Περιλαμβάνει το κόστος αγοράς και μεταφοράς των εμπορευμάτων της κάθε κατηγορίας από τους προμηθευτές τις μέχρι τις αποθήκες της εταιρίας, μείον το κέρδος που προκύπτει από την πίστωση των προμηθευτών και την καθυστέρηση αποπληρωμής τους.
- **Άμεσα Έξοδα** : Αναφέρεται στο κύριο μέρος της εργασίας μας, δηλαδή στο σύνολο των δαπανών που κατέστη δυνατό να καταλογισθούν με ορθολογικό τρόπο και σύμφωνα με τις αρχές του ABC στις κατηγορίες προϊόντων. Δεν περιλαμβάνονται τα διάφορα άλλα έξοδα που επιμερίστηκαν με αυθαίρετη βάση (κυρίως το ύψος των πωλήσεων).
- **Αποτέλεσμα Άμεσο** : Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω.



Πίνακας 7.1

Κατηγορία	Έσοδα Πώλησης	Κόστος Κτήσης	Άμεσα Έξοδα	Αποτέλεσμα Άμεσο
1	151.540,00	101.429,43	1.944,81	48.165,76
2	12.281,60	10.089,70	1.724,68	467,22
3	1.907,46	1.812,65	661,90	-567,09
4	17.423,00	13.595,85	7.756,72	-3.929,57
5	31.078,49	19.178,04	9.282,26	2.618,18
6	31.004,09	23.091,31	9.697,72	-1.784,94
7	62.193,08	39.461,67	12.213,24	10.518,17
8	2.488,18	1.494,61	5.261,27	-4.267,70
9	109.503,13	62.724,03	12.980,15	33.798,96
10	3.574,89	3.960,60	3.657,34	-4.043,05
11	17.340,48	3.551,33	1.908,78	11.880,37
12	8.274,23	5.563,49	2.761,97	-51,23
13	411.675,00	345.736,14	13.796,66	52.142,20
14	253.760,11	208.549,08	14.835,26	30.375,77
15	16.900,00	13.095,09	2.054,42	1.750,49
16	6.098,03	4.293,42	2.469,57	-664,96
17	92.325,02	74.413,98	16.410,11	1.500,92
18	46.786,06	37.156,83	16.673,31	-7.044,08
19	38.683,53	28.518,23	8.171,82	1.993,48
20	12.439,20	7.525,85	2.846,39	2.066,96
21	96.307,65	62.913,40	19.389,73	14.004,51
22	9.390,94	6.395,00	4.576,09	-1.580,14
23	220.768,64	149.418,03	29.940,89	41.409,72
24	9.503,08	6.045,21	5.177,39	-1.719,52
25	31.599,98	21.128,51	6.077,65	4.393,81
26	6.161,06	4.201,56	3.831,77	-1.872,27
27	113.513,33	80.583,46	22.650,61	10.279,26
28	101.056,25	76.729,10	19.361,51	4.965,64
29	88.532,26	66.190,16	28.837,09	-6.494,99
30	209.680,80	8.412,28	134.128,20	67.140,32
31	50.536,26	24.947,19	7.410,74	18.178,32
32	10.528,30	7.788,64	3.607,15	-867,49
33	124.162,87	85.027,09	7.325,87	31.809,91
34	75.011,16	30.454,86	70.836,97	-26.280,67
35	179.858,97	135.140,83	21.583,01	23.135,12
36	16.541,18	13.844,86	8.948,04	-6.251,71
Σύνολο	2.670.428,31	1.784.461,53	540.791,11	345.175,67



Τα υπόλοιπα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον πίνακα 7.2 της επόμενης σελίδας, ο οποίος περιλαμβάνει ουσιαστικά όσες δαπάνες δεν κατέστη δυνατό να αντιστοιχιστούν με κάποια ξεκάθαρη σχέση αιτίου – αιτιατού στα προϊόντα. Τέτοιες περιπτώσεις δαπανών σημειώθηκαν κατά την ανάλυση που πραγματοποιήθηκε και επιμερίστηκαν στα αντικείμενα κόστους με «αυθαίρετο» τρόπο, που στην περίπτωση μας είναι κατά κύριο λόγο η αξία των πωληθέντων. Από τη μία πλευρά ο καταλογισμός τους δεν παρουσιάζει κάποιο ερευνητικό ενδιαφέρον, αλλά από την άλλη δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση της επιχείρησης να γνωρίζει το «πλήρες» κόστος της λειτουργίας της. Με λίγα λόγια, το ποσοστό που αντιστοιχεί σε τέτοιου είδους έξοδα είναι και αυτό απαραίτητο να καλυφθεί από τα περιθώρια κέρδους προκειμένου να μην οδηγεί σε οικονομικές ζημίες και συνεπώς πρέπει να ληφθεί υπόψη στην οποιαδήποτε προσπάθεια τιμολόγησης.

Σημειώνουμε επίσης ότι τα συνολικά αποτελέσματα της εταιρίας δεν βρίσκονται σε απόλυτη συμφωνία με το λογιστικό αποτέλεσμα που παρουσιάστηκε στον πίνακα 1.1, για τρεις κυρίως λόγους. Ο πρώτος έχει να κάνει με τον συνυπολογισμό του κόστους ευκαιρίας από τη δέσμευση χρημάτων στα αποθέματα εμπορευμάτων, ενώ ο δεύτερος, παρεμφερής και αυτός σχετίζεται με το κέρδος που αποκομίζεται μέσω της πίστωσης που προσφέρουν οι προμηθευτές. Τέλος, ο τρίτος παράγοντας διαφοροποίησης είναι κάποια έκτακτα, μη επαναλαμβανόμενα οικονομικά μεγέθη τα οποία παραλήφθηκαν εν γνώσει μας από τη μελέτη προκειμένου να μην προκαλέσουν αναίτιες διαστρεβλώσεις στην περαιτέρω κοστολόγηση.



Πίνακας 7.2

Κατηγορία	Γενικά Έξοδα	Αποτέλεσμα Γενικό	Προμήθεις Πωλήσεων	Αποτέλεσμα Τελικό	Επί των Πωλήσεων
1	7.860,11	40.305,64	98,56	40.207,09	26,5%
2	642,56	-175,34	111,38	-286,73	-2,3%
3	103,04	-670,13	18,39	-688,51	-36,1%
4	927,71	-4.857,28	397,09	-5.254,37	-30,2%
5	1.738,31	879,87	726,14	153,73	0,5%
6	1.708,32	-3.493,25	406,03	-3.899,28	-12,6%
7	3.448,07	7.070,09	1.361,69	5.708,40	9,2%
8	163,92	-4.431,62	55,79	-4.487,40	-180,3%
9	6.021,45	27.777,51	2.510,27	25.267,24	23,1%
10	193,21	-4.236,26	54,79	-4.291,05	-120,0%
11	927,13	10.953,24	69,98	10.883,26	62,8%
12	458,67	-509,90	194,81	-704,72	-8,5%
13	20.598,41	31.543,78	6.923,83	24.619,96	6,0%
14	12.702,78	17.672,99	5.410,00	12.262,98	4,8%
15	847,40	903,09	342,26	560,83	3,3%
16	343,11	-1.008,07	149,29	-1.157,37	-19,0%
17	4.939,77	-3.438,85	1.988,36	-5.427,21	-5,9%
18	2.516,58	-9.560,66	1.036,54	-10.597,20	-22,7%
19	2.100,71	-107,23	915,09	-1.022,32	-2,6%
20	672,50	1.394,46	278,90	1.115,57	9,0%
21	5.340,74	8.663,77	2.137,84	6.525,93	6,8%
22	527,34	-2.107,48	219,12	-2.326,60	-24,8%
23	12.013,23	29.396,49	5.085,05	24.311,44	11,0%
24	528,86	-2.248,38	220,12	-2.468,51	-26,0%
25	1.711,47	2.682,34	675,13	2.007,21	6,4%
26	341,39	-2.213,66	144,57	-2.358,23	-38,3%
27	6.053,05	4.226,21	2.515,78	1.710,43	1,5%
28	5.394,52	-428,88	2.394,59	-2.823,46	-2,8%
29	4.733,38	-11.228,37	2.127,95	-13.356,31	-15,1%
30	10.232,17	56.908,15	5.441,95	51.466,20	24,5%
31	2.694,68	15.483,65	1.265,24	14.218,41	28,1%
32	579,32	-1.446,82	253,50	-1.700,32	-16,1%
33	6.664,23	25.145,69	2.682,05	22.463,63	18,1%
34	3.926,48	-30.207,14	6.546,31	-36.753,45	-49,0%
35	9.636,82	13.498,30	3.683,50	9.814,80	5,5%
36	891,55	-7.143,26	311,55	-7.454,81	-45,1%
Σύνολο :	140.182,98	204.992,69	58.753,43	146.239,26	



Λόγω της περιπλοκότητας και έντονης διαφοροποίησης των διαφόρων κατηγοριών όσο αφορά τα εμπορικά τους χαρακτηριστικά, είναι δύσκολο να εξαχθούν άμεσα συμπεράσματα από τον παραπάνω πίνακα. Θα λέγαμε ότι απαιτείται ταυτόχρονη εκτίμηση τόσο των συνθηκών της αγοράς και του ανταγωνισμού, όσο και των εσωτερικών ιδιαιτεροτήτων της επιχείρησης όπως ανακαλύφθηκαν κατά τη πορεία ανάπτυξης του ABC. Οι παραπάνω δύο «οπτικές» του θέματος κατά τη γνώμη μας δεν μπορούν να αποδοθούν επαρκώς από ένα και μόνο άτομο. Συνιστούμε τη συνεργασία και συζήτηση μεταξύ του Διευθυντή Πωλήσεων που γνωρίζει το πρώτο σκέλος λόγω της θέσης του και του μελετητή ο οποίος είναι εξοικειωμένος με το δεύτερο λόγω της ενασχόλησης του. Είναι απαραίτητο λοιπόν, να ακολουθήσει μία εποικοδομητική συνεργασία ανάμεσα τους, όπου θα αναζητηθούν αιτίες, θα δοθούν εξηγήσεις και τέλος θα προταθούν λύσεις και διορθωτικές κινήσεις προς την ανώτερη διοίκηση.

Πάντως, μία πρώτη συνολική εικόνα των αποτελεσμάτων εμφανίζει μία συγκεκριμένη κατανομή των κερδών. Τα δύο προϊόντα – υπηρεσίες, που αντιστοιχούν στους αριθμούς 30 και 34, ενώ ουσιαστικά προέρχονται από το ίδιο τμήμα της επιχείρησης με το ίδιο ανθρώπινο δυναμικό, παρουσιάζουν αντιδιαμετρικά αποτελέσματα. Το πρώτο ανήκει στην κορυφή, ενώ το δεύτερο παρουσιάζει τις μεγαλύτερες οικονομικές απώλειες, έχοντας σαφώς μεγαλύτερες απαιτήσεις από τους πόρους της επιχείρησης. Επίσης, όσο αφορά τα υπόλοιπα προϊόντα, από τα 34 εναπομείναντα, τα μισά είναι αυτά που παρουσιάζουν έντονες θετικές ή αρνητικές τάσεις καθώς:

- τα πρώτα 9 σε κέρδη συνεισφέρουν 185.000 ευρώ
- τα πρώτα 8 σε ζημιές απορροφούν 50.000 ευρώ

διαμορφώνοντας έτσι τα καθαρά κέρδη της εταιρίας, ενώ :

- Τα υπόλοιπα 17 κινούνται σε χαμηλά επίπεδα και με συνολικό μηδενικό αλγεβρικό άθροισμα.

Δεν θα ήταν συνεπώς άτοπη η αναζήτηση και εξέταση ορισμένων κοινών χαρακτηριστικών αυτών των τριών ομάδων προϊόντων που ενδεχομένως τα οδηγούν στη συγκεκριμένη ταυτόσημη οικονομική συμπεριφορά.





Επίλογος

Έχοντας πλέον ολοκληρώσει τη μελέτη μας γύρω από την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, έρχεται η στιγμή να ανακεφαλαιώσουμε τις σημαντικότερες εντυπώσεις που μας άφησε σε θεωρητικό αλλά και σε πρακτικό επίπεδο. Κάθε ένα από αυτά τα δύο «πρόσωπα» του ABC κυριαρχήθηκε από κάποια συμπεράσματα, τα σημαντικότερα των οποίων θεωρούμε σκόπιμο να αναφέρουμε κλείνοντας το κείμενο της εργασίας μας.

Η πρώτη κατηγορία αξιόλογων παρατηρήσεων αφορά τη θεωρητική αντίληψη μας για τα έξοδα μίας εταιρίας, που έχει πλέον αλλάξει τελείως οπτική γωνία. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων μας οδήγησε να καταλάβουμε πως στην πραγματικότητα δεν υπάρχουν δύο ειδών έξοδα, τα σταθερά – γενικά και τα μεταβλητά – αναλογικά. Όλα τα έξοδα είναι μεταβλητά, αρκεί να βρεθεί από **τι εξαρτώνται και με ποιες πράξεις μας είναι δυνατό να τα επηρεάσουμε**. Αποκλειστικά και μόνο η ενδεχόμενη αποτυχία μας να κατανοήσουμε τη φύση τους και να δράσουμε έτσι ώστε να τεθούν υπό τον έλεγχο μας είναι ικανή να τα κρατήσει σταθερά. Έτσι λοιπόν, η παρούσα μελέτη μας θα αποτελέσει το έναυσμα και τον οδηγό για μία ενδοεταιρική αναζήτηση εφ' όλης της ύλης, με απώτερο σκοπό τη βελτιστοποίηση του ποσοτικού και ποιοτικού επιπτέδου όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Το δεύτερο σημαντικό συμπέρασμα έχει να κάνει με τον συνδυασμό της θεωρητικής μεθοδολογίας του ABC και του πρακτικού περιβάλλοντος μίας μικρομεσαίας επιχείρησης. Η ενασχόληση μας με το θέμα μας οδήγησε να αποδεχθούμε ότι **καμία προκατασκευασμένη διαδικασία εφαρμογής δεν είναι ικανή να υλοποιηθεί κατά γράμμα σε μία πραγματική περίπτωση εταιρίας χωρίς να προκύψουν σημαντικά σφάλματα**. Η αντιμετώπιση λοιπόν που οφείλει να υιοθετήσει ο μελετητής εάν βέβαια σκοπεύει στην επίτευξη ενός έγκυρου και χρήσιμου αποτελέσματος, θα πρέπει να βασίζεται σε δύο βήματα. Το πρώτο αφορά την απόλυτη κατανόηση των βασικών θεωρητικών αρχών και της γενικότερης λογικής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και το δεύτερο την προσαρμογή τους στις ανάγκες και ιδιαιτερότητες της συγκεκριμένης εταιρίας. Σημαντικοί παράγοντες που καθορίζουν την ακριβή μορφή του μοντέλου εφαρμογής είναι το εύρος δραστηριοτήτων, το μέγεθος της εταιρίας και η διαθεσιμότητα στοιχείων. Η διαφοροποίηση οποιουδήποτε από αυτά τα τρία οδηγεί σε πλήρη αναμόρφωση του ιδανικού τρόπου αντιμετώπισης της προσπάθειας κοστολόγησης.



Συμπληρωματικά, είναι βέβαια απαραίτητο να αναφερθούμε σε μία κριτική των πεπραχθέντων και στις αντίστοιχες προτάσεις αναμόρφωσης των προσπαθειών σε ενδεχόμενες μελλοντικές επαναλήψεις της διαδικασίας κοστολόγησης. Ειωρούμε ότι ήταν αναπόφευκτο να υπάρξουν κάποιες αποκλίσεις από τις ιδανικές επιλογές και διαδικασίες καθώς επρόκειτο για την πρώτη φορά που εφαρμοζόταν ένα σύστημα τέτοιου είδους στην εταιρία και μάλιστα από έναν μελετητή χωρίς αντίστοιχη προηγούμενη πρακτική εμπειρία. Έτσι, το σημαντικότερο σημείο αμφισβήτησης όσο αφορά τη χρησιμότητα της εργασίας αφορά κάποιες επιλογές η ορθότητα των οποίων θα ήταν εξαιρετικά δύσκολο να ελεγχθεί χωρίς πρώτα να δοκιμαστεί. Συγκεκριμένα, αντικείμενο των κυριότερων αντιρρήσεων αποτέλεσε η κατηγοριοποίηση των προϊόντων, η επιλογή δηλαδή των κωδικών που θα εντάσσονταν στην ίδια ομάδα, αλλά ακόμα και η ίδια η ύπαρξη κάποιων κατηγοριών που φάνηκε πως θα ήταν καλύτερο να ενσωματωθούν με άλλες συσχετιζόμενες. Με βάση αυτή την παρατήρηση, στην περίπτωση επανάληψης μίας διαδικασίας κοστολόγησης κρίνεται απαραίτητη η πλήρης και συστηματική επανεξέταση της σύνθεσης των κατηγοριών σε συνδυασμό με τα αποτελέσματα τους, έτσι ώστε να προκύψει μία πιο ορθολογική και ουσιαστικότερη για την εταιρία σειρά εξαγομένων.

Τέλος, ειδικά στην περίπτωση μίας κατά κύριο λόγο εμπορικής εταιρίας όπως αυτή που εξετάσαμε, δεν θα μπορούσαμε να αρνηθούμε την εξαιρετικά μεγάλη ανάγκη για συμπλήρωση της μελέτης ABC με ένα τμήμα που να έχει αυτή τη φορά ως αντικείμενο κόστους τους πελάτες. Από θεωρητικής πλευράς λοιπόν, η κοστολόγηση των πελατών είναι το φυσιολογικό επόμενο βήμα, αλλά από πρακτικής η υλοποίηση του απαιτεί μία τελείως διαφορετική αντιμετώπιση, με την επίλυση μίας σειράς ιδιότυπων προβλημάτων που προκύπτουν από την ιδιαίτερη μεταχείριση της πλειοψηφίας του πελατολογίου. Η δυσκολία του εγχειρήματος είναι υψηλή και θα απαιτήσει χωρίς αμφιβολία περισσότερους και σημαντικότερους συμβιβασμούς σε όλα τα επίπεδα.

Κατάλογος

Βιβλιογραφικών Αναφορών

A
B
C
in SMEs



Βιβλιογραφία κατά αλφαριθμητική σειρά επωνύμου συγγραφέα

1. Barnes C. Frank, "Management's Stake in Improved Decision Making with Activity-Based Costing", SAM Advanced Management Journal, Issue Summer 1992, pages 20-26.
2. Berts Kjell & Kock Soren, "Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms : the unavoidable challenge", Management Decision, Volume 33, Number 6, 1995, Pages 57-63.
3. Brimson A. James, "**Activity accounting : an activity-based costing approach**", 1991, John Wiley and Sons publications.
4. Chaffman M. Beth & Talbott John, "Activity-based costing in a service organization", CMA Magazine, December 1990-January 1991, Volume 64, Issue 10.
5. Compton R. Ted, "Implementing Activity Based Costing", CPA Journal, March 1996, Volume 66, Issue 3, pages 20-28.
6. Cooper Robin & Kaplan Robert S, "Profit priorities from activity based costing", Harvard Business Review, Issue May June 1991, pages 130-137.
7. Cooper Robin & Kaplan S. Robert, "Activity-based systems : measuring the costs of resource usage", Accounting Horizons, Issue September 1992.
8. Cooper Robin, "ABC : A need, not an option", Accountancy, September 1990, Volume 106, Issue 1165, pages 86-.
9. Gering Michael, "Activity based costing and the customer", Management Accounting, Issue April 1999, pages 26-.
10. Glad Ernest & Becker Hugh, "**Activity-Based costing and management**", 1996, John Wiley and Sons Publications.
11. Gunasekaran A. & Mari H.B. & Grieve R.J, "Activity based costing in small and medium enterprises", Computers & Industrial Engineering, Volume 37, 1999, pages 407-411.
12. Gunasekaran A. & McNeil R. & Singh D, "Activity-based management in a small company : a case study", Production planning & control, 2000, volume 11, number 4, pages 391-399.



13. Gunasekaran A. & Sarhadi M, "Implementation of activity-based costing in manufacturing", International Journal of Production Economics 5657, 1998, pages 231-242.
14. Gunasekaran A., "Design of activity-based costing in a small company: a case study", Computers & Industrial Engineering, Volume 37, 1999, pages 413-416.
15. Halvorson Michael, "Microsoft Visual Basic 5 Βήμα προς Βήμα", 1997, Εκδόσεις Κλειδάριθμος (ελληνική απόδοση).
16. Hicks Douglas T, "Yes, ABC is for small business too", Journal of Accountancy, Issue August 1999, pages 41-43.
17. Hicks T. Douglas, "Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses: An Implementation Guide", 1992, John Wiley and Sons Publications.
18. Hilton W. Ronald & Michael W. Maher & Frank H. Selto, "Cost Management Strategies for Business Decisions", 2000, Irwin McGraw-Hill Publications.
19. Jennings Roger, "Πλήρης Οδηγός της Access 2000 – Microsoft Special Edition", 1999, Γκιούρδας Εκδοτική (ελληνική απόδοση).
20. Jones T. Colwyn & Dugdale David, "The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity", Accounting, Organizations and Society, Issue 27, 2002, pages 121-163.
21. Kaplan S. Robert & Cooper Robin, "Cost & Effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance", 1998, Harvard Business School Press.
22. Lessner A. John, "Traps to avoid in product costing", Journal of Accountancy, Issue July 1991, pages 87-.
23. Roztocki Narcyz, "A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies", 1999 ASEM National Conference Proceedings, Virginia Beach, October 21-23 1999, pages 279-288.
24. Shimizu Yoshiaki & Sahara Yasuaki, "A supporting system for evaluation and review of business process through activity-based approach", Computers and Chemical Engineering, Issue 24, 2000, pages 997-1003.

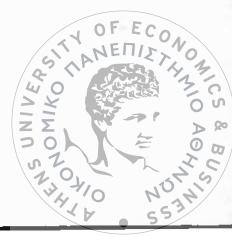
25. Tatsiopoulos I.P, Panayiotou N.A, Ponis S.T, "A modelling and evaluation methodology for E-Commerce enabled BPR", Computers in Industry, Issue 49, 2002, pages 107-121
26. U.S.A. Department of Defense, "ABC Guidebook : Guidebook for Using and Understanding Activity-Based Costing", 6/9/1995.
27. Unisoft A.E, Εγχειρίδιο Χρήσης Κεφάλαιο Rel. 3, "Γενικός Χειρισμός – Βοηθητικά Προγράμματα, Reports / Communication", 4^η έκδοση, Οκτώβριος 2000.
28. Unisoft A.E, Εγχειρίδιο Χρήσης Κεφάλαιο Rel. 3, "Εμπορική Διαχείριση", 4^η έκδοση, Οκτώβριος 2000.
29. Welsh John A. & White Jerry F, "A small business is not a little big business", Harvard Business Review, Issue July-August 1981, pages 18-32.
30. Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, "Η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου", 1992, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκούλα.

Σημείωση : Με έντονα γράμματα έχουν σημειωθεί οι αναφορές που αφορούν βιβλία ενώ οι υπόλοιπες αφορούν δημοσιεύσεις στον επιστημονικό & ακαδημαϊκό τύπο.



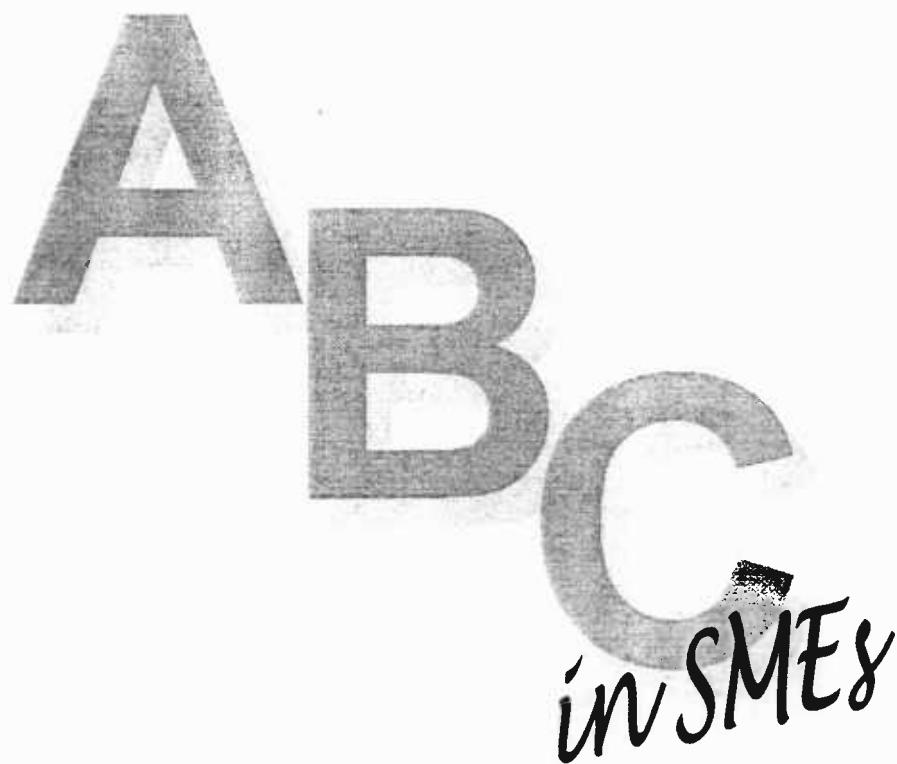
Παράτημα

A
B
C
in SMEs



Συνοπτικής Περιγραφή των Τεχνικών

Διαχείρισης Σχεσιακών Βάσεων Δεδομένων

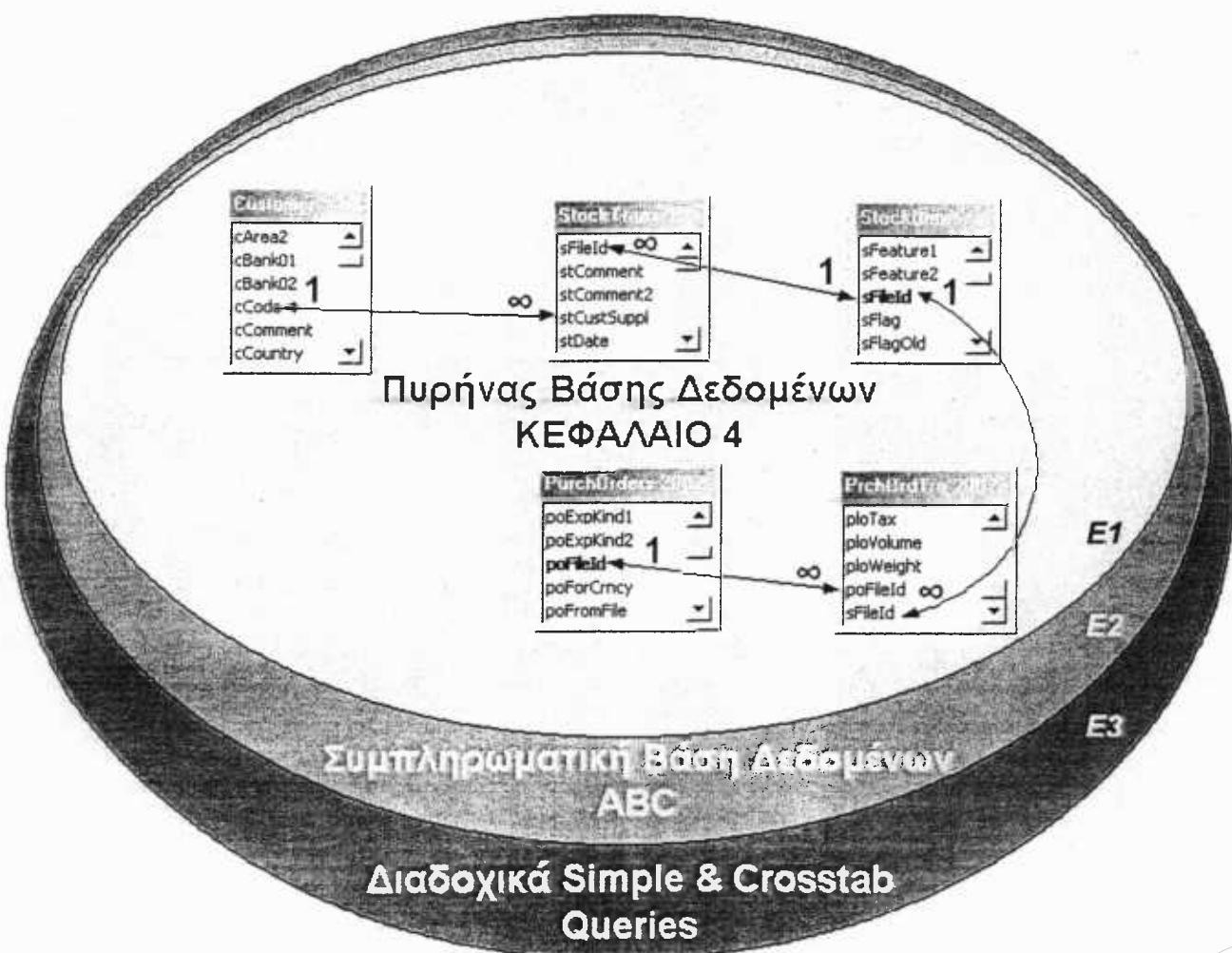




Περιγραφή Διάταξης Εξαγωγής Μηχανογραφημένων Δεδομένων

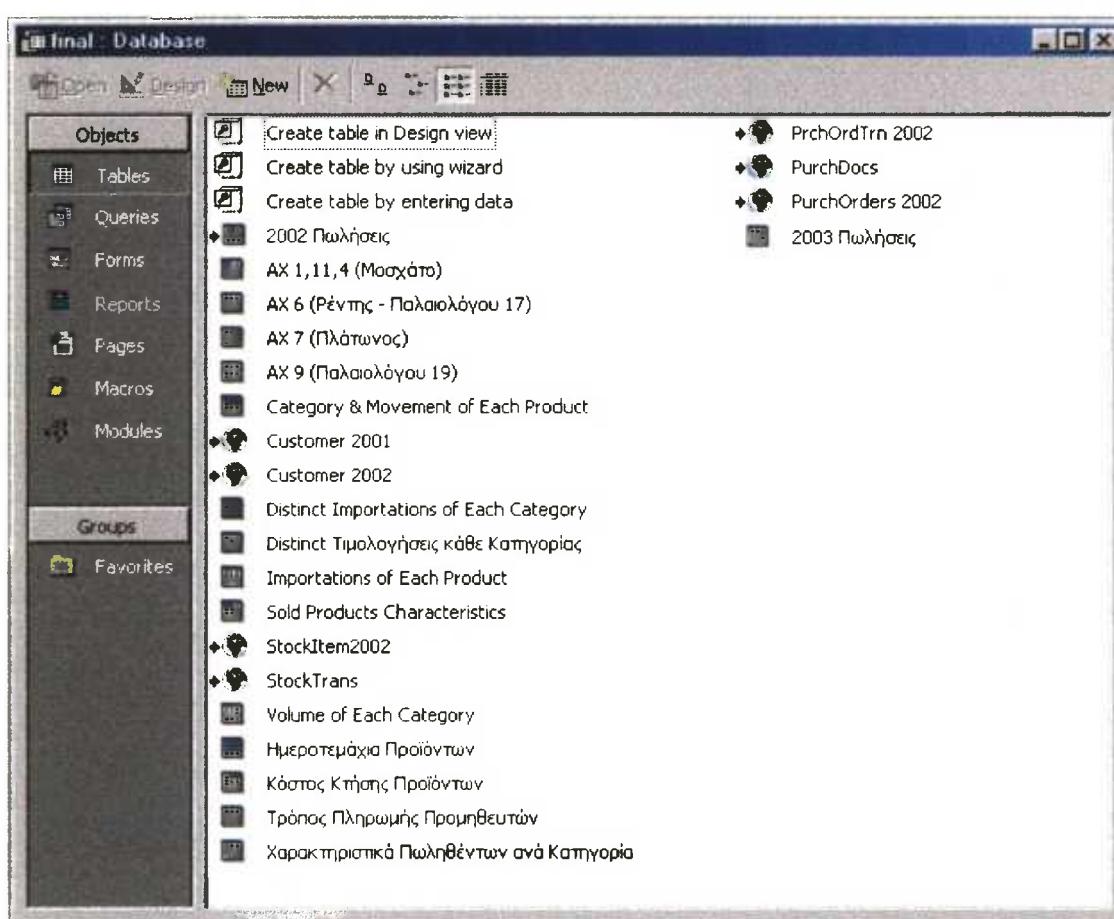
Με μεγάλο ρόλο στην εκτέλεση της εργασίας μας και ταυτόχρονα παράγοντας εγγυητής της εγκυρότητας των πηγαίων στοιχείων των υπολογισμών μας ήταν δίχως άλλο η χρήση της βάσης δεδομένων του λογιστικού προγράμματος ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Το σχήμα Π.1 που ακολουθεί αποτυπώνει τη βασική λογική πάνω στην οποία στηρίχθηκε η εκμετάλλευση των αποθηκευμένων αρχείων. Η πρόσβαση στον πυρήνα της βάσης δεδομένων του ΚΕΦΑΛΑΙΟ είναι δυνατή αποκλειστικά και μόνο με έναν επιπλέον οδηγό – driver στον οποίο έχουμε αναφερθεί στο κείμενο της εργασίας μας ως ODBC (Open DataBase Connectivity). Το λογισμικό αυτό προσφέρεται από την εταιρία που υποστηρίζει και το κυρίως πρόγραμμα λογιστικής σε δύο εκδόσεις, μία που επιτρέπει μόνο την ανάγνωση στοιχείων (read) και μία που καθιστά δυνατή και την εγγραφή (read-write).

Σχήμα Π.1



Οι συνδέσεις μεταξύ των παραπάνω τριών «επιπέδων» δεδομένων Ε1,2,3, καθώς και η υλοποίηση των μη υπαρχόντων μέχρι τώρα επιπέδων Ε2 και Ε3 πραγματοποιήθηκαν με τη βοήθεια της Access. Το σχήμα Π.2 δίνει μία ιδέα για την εικόνα που παρουσιάζει το επίπεδο Ε2, σε δύο διαφορετικές συμπληρωματικές βάσεις δεδομένων που κατασκευάστηκαν για το σκοπό της εργασίας μας. Μία ακόμα μικρή και αυτοτελής βάση δεδομένων κατασκευάστηκε για τις ανάγκες τις κατανομής των πόρων του έμψυχου δυναμικού, στοιχεία για την οποία έχουμε αναφέρει στο αντίστοιχο κεφάλαιο του κύριου μέρους της εργασίας μας.

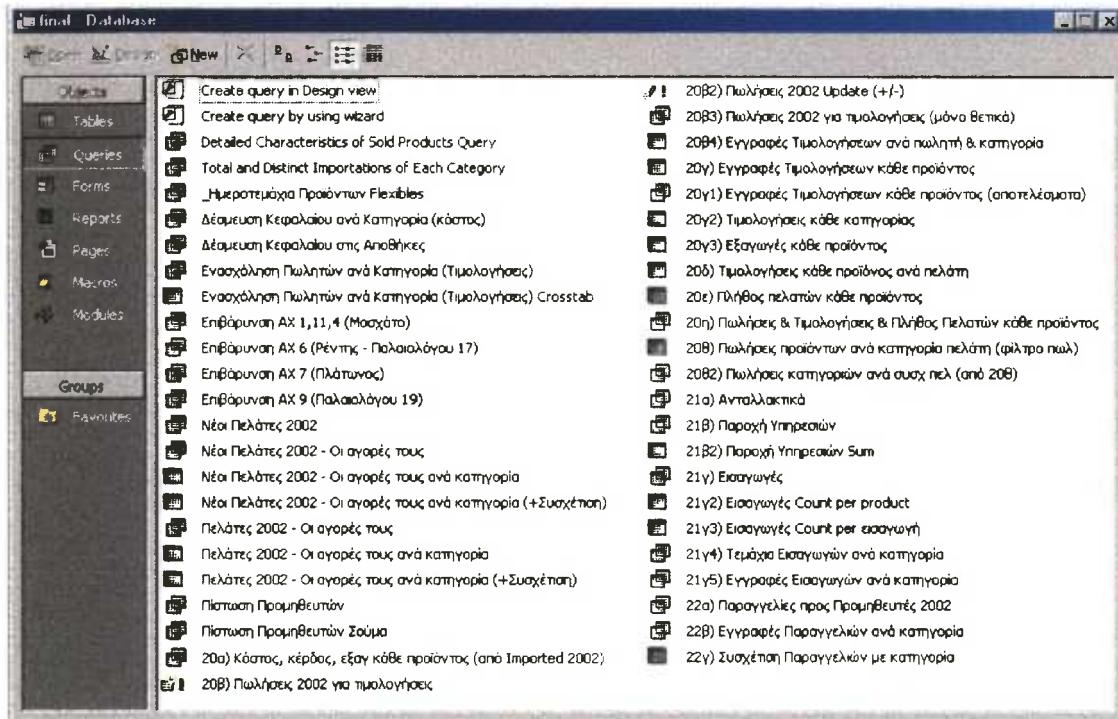
Σχήμα Π.2



Με το χαρακτηριστικό εικονίδιο παρουσιάζονται οι πίνακες που βρίσκονται σε απευθείας σύνδεση με τον πυρήνα του ΚΕΦΑΛΑΙΟ, με τη μέθοδο Link Tables. Οι υπόλοιποι πίνακες αποτελούν είτε δικές μας προσθήκες με εισαγωγή από το Excel είτε δημιουργήματα ερωτημάτων – queries των δύο συμπληρωματικών βάσεων δεδομένων, που περιλαμβάνονται στο επίπεδο Ε3 του σχήματος Π.1. Το σύνολο σχεδόν αυτών των ερωτημάτων απεικονίζεται στο ακόλουθο σχήμα Π.3, έτσι να

μπορέσει ο αναγνώστης να πάρει μία ιδέα για τις διαδικασίες μηχανογραφημένης επεξεργασίας δεδομένων που ακολουθήθηκαν.

Σχήμα Π.3



Το μεγάλο πλήθος ερωτημάτων δεν πρέπει να παραχεινεύει τον αναγνώστη. Τα queries αυτά φροντίζουν για να μετατρέψουν τα απολύτως πηγαία δεδομένα, που σε μία πρώτη ματιά φαίνονται ασύνδετα και χωρίς οποιοδήποτε νόημα, σε διαμορφωμένες και κατηγοριοποιημένες εγγραφές, ικανές να αποτελέσουν αξιόπιστους οδηγούς κόστους. Το σύνολο των παραπάνω εργασιών που περιλαμβάνονται στα επίπεδα E2 και E3 ουσιαστικά αναδεικνύουν το λογιστικό πρόγραμμα ΚΕΦΑΛΑΙΟ σε ένα εργαλείο κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.



Ανάλυση Δραστηριοτήτων

για το

Έμψυχο Δυναμικό

A
B
C
in SMEs



1.

Καταγραφή Δραστηριοτήτων & Ανάλωσης Χρόνου

A/A Θέσης	1		2		3		
Περιγραφή Θέσης	Υπεύθυνος Εισαγωγών		Υπεύθυνος Αποθηκών		Αποθηκάριος & Οδηγός 1		
Ποσοστό Εκμετάλλευσης Ωφέλιμου Χρόνου	a/a 80,0%	%	a/a 60,0%	%	a/a 80,0%	%	
1.1 Προετοιμασία Φακέλου, Αρχειοθέτηση Εισαγωγών, Ενημέρωση Υποχρεώσεων	17,5	2.1	Φυσική Παράδοση & Παράδοση	20,0	3.1	Φόρτωση & Εκφόρτωση	20,0
1.2 Αποστολή Εντύπου Παραγγελίας	2,0	2.2	Έλεγχος Παραλαβών & Προετοιμασία Παραδόσεων	50,0	3.2	Τακτοποίηση	5,0
1.3 Συμπλήρωση Εντύπου Παραγγελίας, Έλεγχος Προτιμολογίου	20,5	2.3	Τακτοποίηση	5,0	3.3	Παράδοση σε Πρακτορείο, Αντικαταβολές	75,0
1.4 Επικοινωνία με εργοστάσια, μεταφορικές & ασφαλιστικές εταιρίες	45,0	2.4	Εισαγωγή παραγγελιών αγορών στο Π.Σ.	25,0			
1.5 Αλληλογραφία & Γραμματειακά Καθήκοντα	15,0						

Δραστηριότητες & Ποσοστό του Χρόνου που Απασχολούν



A/A Θέσης	4	5	6	7
Περιγραφή Θέσης	Αποθηκάριος & Οδηγός 2		Λογιστής	Εξωτερικές Εργασίες
Ποσοστό Εκμετάλλευσης Ωφέλιμου Χρόνου	a/a	80,0%	%	a/a 95,0% %
				a/a 90,0% %
4.1 Φόρτωση & Εκφόρτωση	20,0	6.1 Γενικές Εργασίες Λογιστηρίου	55,0	7.1 Πληρωμές 30,0
4.2 Τακτοποίηση	5,0	6.2 Καταχώριση Εισαγωγών & Τιμολογίων Προμηθευτών	22,5	7.2 Εισπράξεις 70,0
4.3 Παράδοση σε Πρακτορείο, Αντικαταβολές	75,0	6.3 Καταχώρηση Τιμολογίων Τρίτων	7,5	
		6.4 Παρακολούθηση Υποχρεώσεων & Τραπεζών	15,0	

Δραστηριότητες & Ποσοστό του χρόνου που απασχολούν



A/A Θέσης	8	9	10
Περιγραφή Θέσης	Υπεύθυνος Εισπράξεων & Πληρωμών	Διευθυντής Πωλήσεων	Γραμματέας Πωλήσεων
Ποσοστό Εκμετάλλευσης Ωφέλιμου Χρόνου	a/a 70,0% %	a/a 93,0% %	a/a 75,0% %
8.1 Έλεγχος Πιστοληπτικής Ικανότητας	10,0	9.1 Προμελέτη	5,0 10.1 Έκδοση Τιμολογίων, Αποδείξεων 30,0
8.2 Επικοινωνία με χρεώστες	45,0	9.2 Τιμολόγηση	4,0 10.2 Δακτυλογράφηση, Εκτύπωση, Αποστολή, Αρχειοθέτηση Προσφορών 40,0
8.3 Βοηθητικές Εργασίες Λογιστηρίου	25,0	9.3 Έλεγχος & Επίβλεψη Προσφορών	25,0 10.3 Δημιουργία καρτελών νέων πελατών 2,0
8.4 Αρχειοθέτηση Τιμολογίων	10,0	9.4 Λήψη & Σύνταξη Παραγγελίας	5,0 10.4 Αντικατάσταση Τηλεφωνήτριας 3,0
8.5 Αρχειοθέτηση Τιμολογίων Τρίτων	10,0	9.5 Τηλεφωνική επαφή με υπάρχοντες πελάτες	20,0 10.5 Προμήθειες Κουζίνας, Φωτοτυπικού 0,5
	9.6 Τηλεφωνική επαφή με νέους πελάτες	5,0 10.6 Ενασχόληση με Διαφημιστικές Καταχωρήσεις 2,5	
	9.7 Επισκέψεις σε υπάρχοντες πελάτες	5,0 10.7 Ενασχόληση με Διαφημιστικά Δώρα 2,0	
	9.8 Επισκέψεις σε νέους πελάτες Επίλυση Τεχνικών Προβλημάτων	5,0 10.8 Ενασχόληση με Ταξίδια Πωλητών 2,0	
	9.9 Επικοινωνία με Ξένους Οίκους	2,0 10.9 Αλληλογραφία 1,5	
	9.10 Επικοινωνία με Ξένους Οίκους	3,0 10.10 Ενασχόληση με Τιμοκαταλόγους, Επιστολές, Προσπέκτους 13,3	
	9.11 Παραγγελίες σε Ξένους Οίκους	5,0 10.11 Δακτυλογράφηση Ιδιωτικών Συμφωνητικών 2,5	
	9.12 Επίβλεψη Παραδόσεως Μηχανημάτων σε Πελάτες	2,0 10.12 Τήρηση Αρχείου Παραγγελιών Climaveneta 0,8	
	9.13 Εισπράξεις	9,0	
	9.14 Επίβλεψη Αποθήκης	5,0	

Δαστηριότητες & Ποσοστό του Χρόνου που Απαιχούν

A/A Θέσης	11			12			13		
Περιγραφή Θέσης		Πωλητής 1			Πωλητής 2			Πωλητής 3	
Ποσοστό Εκμετάλλευσης Ωφέλιμου Χρόνου	a/a	93,0%	%	a/a	90,0%	%	a/a	83,0%	%
Δραστηριότητες & Ποσοστό του Χρόνου που Απασχολούν									
11.1	Προμελέτη	10,0	12.1	Προμελέτη	30,0	13.1	Προμελέτη	15,0	
11.2	Σύνταξη Οικονομικής & Τεχνικής Προσφοράς	10,0	12.2	Σύνταξη Οικονομικής & Τεχνικής Προσφοράς	20,0	13.2	Σύνταξη Οικονομικής & Τεχνικής Προσφοράς	15,0	
11.3	Λήψη & Σύνταξη Παραγγελίας	30,0	12.3	Λήψη & Σύνταξη Παραγγελίας	10,0	13.3	Λήψη & Σύνταξη Παραγγελίας	15,0	
11.4	Τηλεφωνική επαφή με υπάρχοντες πελάτες	10,0	12.4	Τηλεφωνική επαφή με υπάρχοντες πελάτες	7,5	13.4	Τηλεφωνική επαφή με υπάρχοντες πελάτες	5,0	
11.5	Τηλεφωνική επαφή με νέους πελάτες	5,0	12.5	Τηλεφωνική επαφή με νέους πελάτες	7,5	13.5	Τηλεφωνική επαφή με νέους πελάτες	20,0	
11.6	Επισκέψεις σε υπάρχοντες πελάτες	10,0	12.6	Επισκέψεις σε υπάρχοντες πελάτες	10,0	13.6	Επισκέψεις σε υπάρχοντες πελάτες	10,0	
11.7	Επισκέψεις σε νέους πελάτες	5,0	12.7	Επισκέψεις σε νέους πελάτες	10,0	13.7	Επισκέψεις σε νέους πελάτες	10,0	
11.8	Εισπράξεις	15,0	12.8	Εισπράξεις	5,0	13.8	Εισπράξεις	10,0	
11.9	Αποθήκη, Παρακολούθηση Αποθεμάτων	5,0							



A/A Θέσης	14		15		16				
Περιγραφή Θέσης	Υπεύθυνος Τεχνικής Υποστήριξης		Μελετητής Εγκαταστάσεων		Τεχνικός 1				
Ποσοστό Εκμετάλλευσης Ωφέλιμου Χρόνου	a/a	95,0%	%	a/a	85,0%	%	a/a	90,0%	%
14.1 Προγραμματισμός Εγκαταστάσεων & Συνεργείου	10,8	15.1	Προμελέτη	45,0	16.1	Εγκατάσταση	30,0		
14.2 Λήψη, Ανάλυση, Επίλυση τεχνικών προβλημάτων πελατών	15,0	15.2	Μελέτη Εφαρμογής	55,0	16.2	Επισκευή & Συντήρηση	57,5		
14.3 Λήψη, Ανάλυση, Επίλυση τεχνικών προβλημάτων συνεργατών	12,0				16.3	Έλεγχος, Διάγνωση Βλαβών	12,5		
14.4 Ενημέρωση για νέα μοντέλα & τεχνικά χαρακτηριστικά Επαφή με Ξένους Οίκους για Επίλυση Προβλημάτων & Παραγγελία Ανταλλακτικών	8,0								
14.5 Επικοινωνία & Καθοδήγηση συνεργείων μας στις επισκευές Μεταφράσεις τεχνικών κειμένων-εγχειρίδια-οδηγίες	13,2								
14.6 Αρθρογραφία προς δημοσίευση	12,0								
14.7 Πωλήσεις ανταλλακτικών	11,0								
14.8 Συμμετοχή σε μελέτες και στην επιλογή μηχανημάτων	3,0								
14.9 Εξυπηρέτηση Συναδέλφων Τμήματος Πωλήσεων	5,0								
14.10 Εξυπηρέτηση Συναδέλφων Τμήματος Πωλήσεων	5,0								
14.11 Εξυπηρέτηση Συναδέλφων Τμήματος Πωλήσεων	5,0								

Δραστηριότητες & Ποσοστό του Χρόνου που Απασχολούν

A/A Θέσης	17		18	19		20	21	
Περιγραφή Θέσης	Τεχνικός 2			Υπεύθυνος Τηλ. Κέντρου & Ταχυδρομίας			Τεχνικός 3	
Ποσοστό Εκμετάλλευσης Ωφέλιμου Χρόνου	a/a	90,0%	%	a/a	90,0%	%	a/a	90,0%
Δραστηριότητες & Ποσοστό του Χρόνου που Απασχολούν	17.1	Εγκατάσταση	15,0	19.1	Συνομιλία με πελάτες	65,0	21.1	Εγκατάσταση 37,5
	17.2	Επισκευή & Συντήρηση	62,5	19.2	Ταχυδρομική Αποστολή Τιμολογίων	15,0	21.2	Επισκευή & Συντήρηση 50,0
	17.3	Έλεγχος, Διάγνωση Βλαβών	10,0	19.3	Ταχυδρομική Αποστολή Καταλόγων κλπ	5,0	21.3	Έλεγχος, Διάγνωση Βλαβών 12,5
	17.4	Αγορά Υλικών & Εργαλείων	12,5	19.4	Λοιπές εργασίες γραφείου	5,0		
				19.5	Ενασχόληση με Εγγυήσεις	10,0		



2. Οδηγοί & Δεξαμενές Κόστους Δραστηριοτήτων Έμψυχου Δυναμικού

a/a	Οδηγός καταλογισμού στο προϊόν (οικογένεια)	Pool
5	γενικά	0
18	γενικά	0
20	γενικά	0
1.1	αρ. εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει	1
1.2	αρ. παραγγελιών προς προμηθευτές στις οποίες συμμετέχει	3
1.3	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές	2
1.4	αρ. εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει	1
1.5	γενικά	0
10.1	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει	8
10.10	αρ. πελατών 2002 (για όλους, κατηγορίες πελατών 1.000, 2.000, 5.000)	12-SM.all-CAT.1,2,5
10.11	στις εγκαταστάσεις	installation
10.12	50% Clim Big, 50% Clim Medium	custom1
10.2	αρ. προσφορών που απαιτεί (για όλους τους πωλητές μαζί)	7
10.3	αρ. νέων πελατών 2002 (για όλους τους πωλητές μαζί)	14
10.4	αρ. πελατών 2002 (για όλους τους πωλητές μαζί)	12
10.5	γενικά	0
10.6	ύψος πρωθυτικής-διαφημιστικής δαπάνης κάθε προϊόντος (φιλτραρισμένο για διαφημίσεις μόνο)	custom2
10.7	αρ. πελατών 2002 (για όλους, κατηγορίες πελατών 1.000, 2.000, 5.000)	12-SM.all-CAT.1,2,5
10.8	αρ. πελατών 2002 (για όλους τους πωλητές μαζί)	12
10.9	γενικά	0
11.1	αρ. προμελετών που απαιτεί (για τον πωλητή 8)	17-SM.8
11.2	αρ. προσφορών που απαιτεί (για τον πωλητή 8)	7-SM.8
11.3	αρ. εγγραφών σε έντυπα τιμολογίων (για τον πωλητή 8)	15-SM.8-CAT.all
11.4	αρ. πελατών 2002 (για τον πωλητή 8)	12-SM.8-CAT.all
11.5	αρ. νέων πελατών 2002 (για τον πωλητή 8)	14-SM.8-CAT.all
11.6	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 8)	12-SM.8-CAT.1,2,5
11.7	αρ. νέων πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 8)	14-SM.8-CAT.1,2,5
11.8	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 8)	12-SM.8-CAT.1,2,5
11.9	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές (+ ελληνική αγορά, - αυτά που δεν αποθεματοποιούνται)	2-SPE1
12.1	αρ. προμελετών που απαιτεί (για τον πωλητή 9)	17-SM.9
12.2	αρ. προσφορών που απαιτεί (για τον πωλητή 9)	7-SM.9
12.3	αρ. εγγραφών σε έντυπα τιμολογίων (για τον πωλητή 9)	15-SM.9-CAT.all
12.4	αρ. πελατών 2002 (για τον πωλητή 9)	12-SM.9-CAT.all
12.5	αρ. νέων πελατών 2002 (για τον πωλητή 9)	14-SM.9-CAT.all
12.6	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 9)	12-SM.9-CAT.1,2,5
12.7	αρ. νέων πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 9)	14-SM.9-CAT.1,2,5
12.8	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 8)	12-SM.9-CAT.1,2,5
13.1	αρ. προμελετών που απαιτεί (για τον πωλητή 100)	17-SM.100
13.2	αρ. προσφορών που απαιτεί (για τον πωλητή 100)	7-SM.100
13.3	αρ. εγγραφών σε έντυπα τιμολογίων (για τον πωλητή 100)	15-SM.100-CAT.all
13.4	αρ. πελατών 2002 (για τον πωλητή 100)	12-SM.100-CAT.all
13.5	αρ. νέων πελατών 2002 (για τον πωλητή 100)	14-SM.100-CAT.all
13.6	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 100)	12-SM.100-CAT.1,2,5



α/α	Οδηγός καταλογισμού στο προϊόν (οικογένεια)	Pool
13.7	αρ. νέων πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 100)	14-SM.100-CAT.1,2,5
13.8	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για τον πωλητή 100)	12-SM.100-CAT.1,2,5
14.1	αρ. εντύπων τιμολογίων για Installation & Service μόνο	8-SPE2
14.10	στις εγκαταστάσεις	installation
14.11	Αρ. Προσφορών Clim Big, Medium, Small, Home System Central, Famous, Scarce, King Sun	7-SPE1
14.2	service	service
14.3	Clim 40% Big, 20% Medium, Home System 20% Central, 10% Famous, 10% Scarce	custom5
14.4	Clim 25% Big, 15% Medium, Fan Coil 10% Famous, 3% Scarce, Home System 20% Central, 7,5% Famous, 7,5% Scarce, Split 9% Famous, 3% Scarce	custom6
14.5	service	service
14.6	service	service
14.7	Clim 15% Big, 25% Medium, Home System 30% Central, 15% Famous, 15% Scarce	custom9
14.8	50% Home System Central, 25% Famous, 25% Scarce	custom10
14.9	στο service	service
15.1	Αρ. Προμελετών	17
15.2	στις εγκαταστάσεις	installation
16.1	installation	installation
16.2	service	service
16.3	service	service
17.1	installation	installation
17.2	service	service
17.3	service	service
17.4	αρ. εντύπων τιμολογίων για Installation & Service μόνο	8-SPE2
19.1	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει	8
19.2	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει	8
19.3	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 1.000, 2.000, 5.000 (για όλους τους πωλητές)	12-SM.all-CAT.1,2,5
19.4	γενικά	0
19.5	αρ. εγγυήσεων 2002	16
2.1	όγκος που διακινήθηκε από τις αποθήκες	4
2.2	αρ. συσκευασιών (διορθωμένων τεμαχίων) που διακινήθηκαν στις αποθήκες	6
2.3	αρ. κωδικών κατηγορίας	5
2.4	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές	2
21.1	installation	installation
21.2	service	service
21.3	service	service
3.1	όγκος που διακινήθηκε από τις αποθήκες	4
3.2	αρ. κωδικών κατηγορίας	5
3.3	αρ. τιμολογίων (διορθωμένων για παραδόσεις) στα οποία συμμετέχει	8-SPE1
4.1	όγκος που διακινήθηκε από τις αποθήκες	4
4.2	αρ. κωδικών κατηγορίας	5
4.3	αρ. τιμολογίων (διορθωμένων για παραδόσεις) στα οποία συμμετέχει	8-SPE1
6.1	γενικά	0
6.2	εγγραφές εισαγωγών (διορθωμένες με πρόσθεση ελληνικής αγοράς)	11-SPE1
6.3	αρ. τιμολογίων τρίτων που εμπλέκει (εγκαταστάσεις, service, μεταφορές, ελληνική αγορά)	9

a/a	Οδηγός καταλογισμού στο προϊόν (οικογένεια)	Pool
6.4	κόστος κτήσης	10
7.1	αρ. τιμολογίων τρίτων που εμπλέκει (εγκαταστάσεις, service, μεταφορές, ελληνική αγορά)	9
7.2	αρ. πελατών	12
8.1	αρ. νέων πελατών κατηγ 1.000 και 5.000	14-SM.all-CAT.1,5
8.2	αρ. πελατών 2002	12
8.3	γενικά	0
8.4	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει	8
8.5	αρ. τιμολογίων τρίτων που εμπλέκει (εγκαταστάσεις, service, μεταφορές, ελληνική αγορά)	9
9.1	αρ. προμελετών που απαιτεί (για τον πωλητή 3)	17-SM.3
9.10	αρ. εισαγωγών στις οποίες συμμετέχει	1
9.11	αρ. εγγραφών σε έντυπα παραγγελιών προς προμηθευτές	2
9.12	50% Clim Big, 50% Clim Medium	custom1
9.13	αρ. πελατών 2002 (για τον πωλητή 3)	12-SM.3-CAT.all
9.14	αρ. τιμολογίων που εμπλέκει	8
9.2	αρ. εγγραφών σε έντυπα τιμολογίων (για όλους τους πωλητές)	15
9.3	αρ. προσφορών που απαιτεί (για όλους τους πωλητές μαζί)	7
9.4	αρ. εγγραφών σε έντυπα τιμολογίων (για τον πωλητή 3)	15-SM.3-CAT.all
9.5	αρ. πελατών 2002 (για τον πωλητή 3)	12-SM.3-CAT.all
9.6	αρ. νέων πελατών 2002 (για τον πωλητή 3)	14-SM.3-CAT.all
9.7	αρ. πελατών 2002 κατηγορίας 2.000 (για τον πωλητή 3)	12-SM.3-CAT.2
9.8	αρ. νέων πελατών 2002 κατηγορίας 2.000 (για τον πωλητή 3)	14-SM.3-CAT.2
9.9	εξ' ολοκλήρου στο service	service



Αναλυτική Διατύπωση

Κατανομής Εξόδων Ισοζυγίου

A
B
C
in SMEs

Αναλυτική Παρουσίαση Αποτελεσμάτων

Η ανάλυση που ακολουθεί περιέχει πλήρη πληροφόρηση για τον τρόπο που κατανέμονται οι δαπάνες του γενικού καθολικού στις 36 κατηγορίες προϊόντων. Έτσι, μοναδικό σημείο περαιτέρω εμβάθυνσης αποτελούν τα έξοδα μισθοδοσίας, για τα οποία χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες δραστηριοτήτων που αναφέρονται στο τμήμα 2 του παραρτήματος.

Κατηγορία	Προμηθευτές		Αποθεματοποίηση		
	Κτήση	Πίστωση	Αποθήκες	Ασφάλιστρα	Δέσμ. Κεφαλαίου
1	101.429,43	0,00	134,33	152,94	848,66
2	10.089,70	0,00	467,81	76,87	426,57
3	1.812,65	0,00	4,86	4,09	22,68
4	13.764,70	-168,85	147,88	152,87	848,28
5	19.357,91	-179,87	705,73	93,08	516,48
6	23.210,01	-118,70	1.826,41	256,39	1.422,68
7	40.104,49	-642,82	148,44	84,71	470,04
8	1.523,05	-28,44	118,40	77,39	429,42
9	63.485,75	-761,72	25,85	103,99	577,03
10	3.960,60	0,00	1.004,04	314,17	1.743,27
11	3.591,48	-40,15	194,21	78,74	436,94
12	5.603,12	-39,63	162,67	65,88	365,58
13	349.087,38	-3.351,24	0,00	0,00	0,00
14	210.574,86	-2.025,78	0,00	0,00	0,00
15	13.221,20	-126,11	0,00	0,00	0,00
16	4.340,81	-47,39	48,07	53,44	296,54
17	75.810,02	-1.396,04	748,36	82,96	460,34
18	38.238,08	-1.081,25	2.024,95	260,12	1.443,35
19	28.518,23	0,00	441,53	63,60	352,91
20	7.525,85	0,00	261,01	34,80	193,09
21	63.847,88	-934,48	1.596,82	160,62	891,28
22	6.516,11	-121,11	679,54	49,43	274,26
23	151.747,33	-2.329,30	4.639,24	370,37	2.055,16
24	6.113,60	-68,39	1.274,62	78,77	437,10
25	21.412,34	-283,83	785,18	48,93	271,51
26	4.289,44	-87,88	931,58	56,61	314,13
27	82.480,61	-1.897,15	1.051,70	361,28	2.004,67
28	78.069,89	-1.340,79	1.541,73	302,40	1.677,96
29	67.618,90	-1.428,74	5.648,55	995,87	5.525,97
30	8.412,53	-0,25	19,91	16,53	91,71
31	25.253,14	-305,95	2.666,63	129,88	720,67
32	8.112,95	-324,31	576,34	156,04	865,84
33	85.772,11	-745,02	0,00	114,56	635,70
34	30.918,85	-463,99	420,52	350,65	1.945,74
35	142.468,01	-7.327,18	2.533,39	575,80	3.195,06
36	13.968,67	-123,81	1.679,02	511,44	2.837,94
Σύνολο :	1.812.251,68	-27.790,15	34.509,33	6.235,23	34.598,58



	Μισθοδοσία	Ταχυδρομικά	Τηλεπτικοινωνίες		
Κατηγορία	Άμεση	Άμεσα	Άμεσες	Γραφική Ύλη	Marketing
1	413,61	1,71	14,51	7,35	0,94
2	584,20	2,28	20,41	17,90	1,25
3	472,64	1,71	15,22	4,23	0,94
4	5.668,59	99,98	44,35	121,27	226,12
5	5.697,78	61,65	363,71	93,00	194,75
6	5.020,39	34,64	254,52	63,46	113,93
7	8.363,43	83,82	656,32	149,44	258,41
8	3.755,04	38,10	197,61	37,07	96,76
9	9.102,84	72,74	709,32	204,58	226,58
10	517,19	2,13	35,55	5,46	11,95
11	720,65	4,80	21,15	25,28	22,39
12	1.406,07	17,13	82,15	29,53	52,57
13	4.033,91	64,29	23,09	193,41	6.724,71
14	10.686,51	321,45	105,76	768,34	868,84
15	1.251,27	107,15	29,59	124,49	70,92
16	1.413,72	16,44	72,22	31,39	48,05
17	9.606,39	22,07	223,49	452,29	266,16
18	9.487,90	22,67	258,97	436,78	160,10
19	3.617,31	31,51	157,47	63,87	925,80
20	1.125,22	11,65	40,30	17,87	400,75
21	11.020,85	85,90	812,12	232,67	307,28
22	2.085,31	25,63	124,54	33,17	68,37
23	15.150,45	102,53	968,98	283,09	447,19
24	2.070,40	32,56	116,08	29,41	92,59
25	2.654,43	22,86	148,20	34,57	87,56
26	1.609,65	15,93	85,37	16,98	41,82
27	8.645,72	133,94	85,40	414,36	1.350,04
28	7.810,30	174,12	96,12	462,37	1.902,95
29	10.798,36	187,52	197,55	568,41	2.253,31
30	16.002,36	12,52	371,71	29,59	0,00
31	1.479,02	2,85	54,81	120,55	29,55
32	1.433,32	16,44	73,06	30,54	51,74
33	3.200,80	19,18	222,68	54,30	90,35
34	35.810,89	57,48	2.151,25	138,18	5.084,65
35	8.066,18	92,49	581,86	109,07	1.097,98
36	1.987,77	24,90	119,73	29,51	320,42
Σύνολο :	212.770,46	2.024,76	9.535,15	5.433,78	23.897,72



Κατηγορία	Εκθέσεις	Ταξίδια	I.X. Εταιρίας	Μεταφορές 3ων	Αναλώσιμα
					Υλικά
1	0,00	0,00	357,69	13,07	0,00
2	0,00	54,46	56,87	16,08	0,00
3	0,00	108,91	25,15	1,48	0,00
4	0,00	88,10	338,09	21,18	0,00
5	557,44	322,65	491,65	184,34	0,00
6	0,00	324,40	360,34	20,55	0,00
7	557,44	486,55	829,85	124,79	0,00
8	0,00	336,23	164,01	11,24	0,00
9	278,72	378,86	1.211,49	88,18	0,00
10	0,00	0,00	22,57	1,02	0,00
11	278,72	54,46	58,84	12,61	0,00
12	278,72	152,15	110,07	39,45	0,00
13	-619,21	1.558,11	941,28	877,07	0,00
14	-412,80	1.390,70	580,22	526,24	0,00
15	0,00	256,94	38,64	175,41	0,00
16	278,72	97,70	106,70	6,59	0,00
17	1.397,47	572,96	331,04	2.246,57	0,00
18	559,38	552,36	234,91	1.231,83	0,00
19	557,44	217,32	294,74	14,65	0,00
20	278,72	21,39	79,62	3,63	0,00
21	557,44	486,51	1.291,66	1.946,57	0,00
22	278,72	116,54	159,00	681,57	0,00
23	557,44	659,55	1.804,92	2.901,98	0,00
24	278,72	105,87	136,87	524,40	0,00
25	557,44	105,87	217,78	1.143,33	0,00
26	278,72	30,10	81,25	369,63	0,00
27	6.157,01	1.575,56	304,32	566,60	0,00
28	2.791,07	1.629,44	299,83	673,22	0,00
29	840,03	844,77	299,98	676,77	0,00
30	0,00	739,48	1.231,78	11,13	2.188,79
31	1.393,60	0,00	134,74	678,46	0,00
32	278,72	0,00	118,42	6,70	0,00
33	0,00	108,95	550,96	2.328,40	0,00
34	0,00	3.004,55	3.180,91	25,18	5.011,76
35	1.393,60	763,19	713,49	784,12	0,00
36	557,44	176,41	92,19	457,05	0,00
Σύνολο :		19.910,70	17.321,01	17.251,84	19.391,10
					7.200,55



Κατηγορία	Υπηρεσίες 3ων	Διάφορα	Αποσβέσεις	ΣΥΝΟΛΟ	
	Άμεσες	Άμεσα	Άμεσες	ΑΜΕΣΩΝ	Προμήθειες
1	0,00	0,00	0,00	1.944,81	98,56
2	0,00	0,00	0,00	1.724,68	111,38
3	0,00	0,00	0,00	661,90	18,39
4	0,00	0,00	0,00	7.756,72	397,09
5	0,00	0,00	0,00	9.282,26	726,14
6	0,00	0,00	0,00	9.697,72	406,03
7	0,00	0,00	0,00	12.213,24	1.361,69
8	0,00	0,00	0,00	5.261,27	55,79
9	0,00	0,00	0,00	12.980,15	2.510,27
10	0,00	0,00	0,00	3.657,34	54,79
11	0,00	0,00	0,00	1.908,78	69,98
12	0,00	0,00	0,00	2.761,97	194,81
13	0,00	0,00	0,00	13.796,66	6.923,83
14	0,00	0,00	0,00	14.835,26	5.410,00
15	0,00	0,00	0,00	2.054,42	342,26
16	0,00	0,00	0,00	2.469,57	149,29
17	0,00	0,00	0,00	16.410,11	1.988,36
18	0,00	0,00	0,00	16.673,31	1.036,54
19	1.433,66	0,00	0,00	8.171,82	915,09
20	378,34	0,00	0,00	2.846,39	278,90
21	0,00	0,00	0,00	19.389,73	2.137,84
22	0,00	0,00	0,00	4.576,09	219,12
23	0,00	0,00	0,00	29.940,89	5.085,05
24	0,00	0,00	0,00	5.177,39	220,12
25	0,00	0,00	0,00	6.077,65	675,13
26	0,00	0,00	0,00	3.831,77	144,57
27	0,00	0,00	0,00	22.650,61	2.515,78
28	0,00	0,00	0,00	19.361,51	2.394,59
29	0,00	0,00	0,00	28.837,09	2.127,95
30	113.145,80	266,91	0,00	134.128,20	5.441,95
31	0,00	0,00	0,00	7.410,74	1.265,24
32	0,00	0,00	0,00	3.607,15	253,50
33	0,00	0,00	0,00	7.325,87	2.682,05
34	13.204,37	26,66	424,17	70.836,97	6.546,31
35	1.676,79	0,00	0,00	21.583,01	3.683,50
36	154,21	0,00	0,00	8.948,04	311,55
Σύνολο :	129.993,17	293,57	424,17	540.791,11	58.753,43



Κατηγορία	Γραφεία*	Κενό Αποθηκών*	Μισθοδοσία	Ταχυδρομικά	
			Γενική*	Άεργος*	Γενικά*
1	1.828,63	487,47	1.954,94	2.126,26	8,87
2	148,20	39,51	158,44	172,32	0,72
3	23,02	6,14	24,61	26,76	0,11
4	210,24	56,05	224,76	244,46	1,02
5	375,02	99,97	400,93	436,06	1,82
6	374,13	99,73	399,97	435,02	1,81
7	750,48	200,06	802,32	872,63	3,64
8	30,02	8,00	32,10	34,91	0,15
9	1.321,37	352,25	1.412,64	1.536,44	6,41
10	43,14	11,50	46,12	50,16	0,21
11	209,25	55,78	223,70	243,31	1,01
12	99,85	26,62	106,74	116,10	0,48
13	4.967,68	0,00	5.310,80	5.776,23	24,08
14	3.062,12	0,00	3.273,62	3.560,52	14,85
15	203,93	0,00	218,02	237,12	0,99
16	73,58	19,62	78,67	85,56	0,36
17	1.114,09	296,99	1.191,03	1.295,42	5,40
18	564,57	150,50	603,56	656,46	2,74
19	466,79	124,44	499,04	542,77	2,26
20	150,10	40,01	160,47	174,53	0,73
21	1.162,14	309,80	1.242,41	1.351,30	5,63
22	113,32	30,21	121,15	131,76	0,55
23	2.664,02	710,17	2.848,02	3.097,61	12,92
24	114,67	30,57	122,59	133,34	0,56
25	381,32	101,65	407,65	443,38	1,85
26	74,35	19,82	79,48	86,45	0,36
27	1.369,77	365,15	1.464,37	1.592,71	6,64
28	1.219,45	325,08	1.303,67	1.417,92	5,91
29	1.068,32	284,79	1.142,11	1.242,20	5,18
30	2.530,22	5,08	2.704,98	2.942,04	12,27
31	609,82	162,56	651,94	709,08	2,96
32	127,05	33,87	135,82	147,72	0,62
33	1.498,27	399,41	1.601,76	1.742,13	7,26
34	905,16	143,24	967,68	1.052,49	4,39
35	2.170,36	578,57	2.320,26	2.523,61	10,52
36	199,60	53,21	213,39	232,09	0,97
Σύνολο :	32.224,07	5.627,79	34.449,75	37.468,90	156,22

* : Υποδεικνύει ότι για την κατανομή χρησιμοποιήθηκε σαν οδηγός η συνολική αξία των προϊόντων.



Κατηγορία	Τηλεπικοινωνίες	Marketing	Ταξίδια	Υπηρεσίες 3ων
	Γενικές*	Γενικά*	Γενικά*	Γενικές*
1	2,22	0,00	11,43	478,01
2	5,71	0,00	0,93	38,74
3	4,13	0,00	0,14	6,02
4	0,00	24,26	1,31	54,96
5	83,50	43,28	2,34	98,03
6	57,47	43,18	2,34	97,80
7	136,52	86,61	4,69	196,18
8	31,43	3,47	0,19	7,85
9	190,82	152,50	8,26	345,41
10	2,86	4,98	0,27	11,28
11	3,81	24,15	1,31	54,70
12	18,10	11,52	0,62	26,10
13	2,54	573,32	31,06	1.298,56
14	7,30	353,40	19,14	800,44
15	1,90	23,54	1,28	53,31
16	18,41	8,49	0,46	19,24
17	23,81	128,58	6,97	291,22
18	25,40	65,16	3,53	147,58
19	40,96	53,87	2,92	122,02
20	10,16	17,32	0,94	39,24
21	212,72	134,12	7,27	303,79
22	27,30	13,08	0,71	29,62
23	258,13	307,45	16,66	696,38
24	22,86	13,23	0,72	29,98
25	28,89	44,01	2,38	99,68
26	13,33	8,58	0,46	19,43
27	8,89	158,08	8,56	358,06
28	13,65	140,74	7,62	318,77
29	19,37	123,29	6,68	279,26
30	28,89	0,00	15,82	661,40
31	3,81	70,38	3,81	159,41
32	18,73	14,66	0,79	33,21
33	53,02	172,92	9,37	391,65
34	134,94	0,00	5,66	236,61
35	60,01	250,48	13,57	567,34
36	10,79	23,04	1,25	52,18
Σύνολο :	1.582,41	3.091,69	201,47	8.423,43



	Αναλώσιμα	Διάφορα	Αποσβέσεις	ΣΥΝΟΛΟ	ΕΣΟΔΑ
Κατηγορία	Γενικά*	Γενικά*	Γενικές*	ΓΕΝΙΚΩΝ	Πωλήσεων
1	10,41	109,87	842,00	7.860,11	151.540,00
2	0,84	8,90	68,24	642,56	12.281,60
3	0,13	1,38	10,60	103,04	1.907,46
4	1,20	12,63	96,81	927,71	17.423,00
5	2,14	22,53	172,68	1.738,31	31.078,49
6	2,13	22,48	172,27	1.708,32	31.004,09
7	4,27	45,09	345,56	3.448,07	62.193,08
8	0,17	1,80	13,83	163,92	2.488,18
9	7,52	79,39	608,43	6.021,45	109.503,13
10	0,25	2,59	19,86	193,21	3.574,89
11	1,19	12,57	96,35	927,13	17.340,48
12	0,57	6,00	45,97	458,67	8.274,23
13	28,29	298,47	2.287,39	20.598,41	411.675,00
14	17,44	183,98	1.409,97	12.702,78	253.760,11
15	1,16	12,25	93,90	847,40	16.900,00
16	0,42	4,42	33,88	343,11	6.098,03
17	6,34	66,94	512,99	4.939,77	92.325,02
18	3,21	33,92	259,96	2.516,58	46.786,06
19	2,66	28,05	214,94	2.100,71	38.683,53
20	0,85	9,02	69,12	672,50	12.439,20
21	6,62	69,82	535,11	5.340,74	96.307,65
22	0,65	6,81	52,18	527,34	9.390,94
23	15,17	160,06	1.226,66	12.013,23	220.768,64
24	0,65	6,89	52,80	528,86	9.503,08
25	2,17	22,91	175,58	1.711,47	31.599,98
26	0,42	4,47	34,23	341,39	6.161,06
27	7,80	82,30	630,71	6.053,05	113.513,33
28	6,94	73,27	561,50	5.394,52	101.056,25
29	6,08	64,19	491,91	4.733,38	88.532,26
30	14,41	152,02	1.165,05	10.232,17	209.680,80
31	3,47	36,64	280,79	2.694,68	50.536,26
32	0,72	7,63	58,50	579,32	10.528,30
33	8,53	90,02	689,89	6.664,23	124.162,87
34	5,15	54,38	416,78	3.926,48	75.011,16
35	12,36	130,40	999,35	9.636,82	179.858,97
36	1,14	11,99	91,91	891,55	16.541,18
Σύνολο :	183,48	1.936,08	14.837,69	140.182,98	2.670.428,31



Προτεινόμενο
Ερωτηματολόγιο Δραστηριοτήτων

A
B
C
in SMEs



Υπόδειγμα Ερωτηματολογίου Δομημένης Σχεδίασης

Ονομασία Θέσης Εργασίας : _____

Κατονομάστε τις δύο - τρεις κυριότερες εργασίες που πραγματοποιείτε σε καθημερινό επίπεδο στα πλαίσια της εργασίας σας και αποτελούν το σημαντικότερο μέρος της απασχόλησης σας.

1. _____
2. _____
3. _____

Τι ποσοστό του χρόνου απασχόλησης σας καταλαμβάνουν αυτές οι κύριες δραστηριότητες ; _____ %

Πώς κατανέμεται το παραπάνω ποσοστό που υποδείξατε ανάμεσα στις δύο - τρεις κύριες εργασίες σας :

1. ____ %
2. ____ %
3. ____ %

Κατονομάστε τις δευτερεύουσες αλλά σχετικές με το κύριο αντικείμενο της θέσης σας δραστηριότητες με τις οποίες καταπιάνεστε.

1. _____
2. _____
3. _____
4. _____
5. _____
6. _____

Τι ποσοστό του χρόνου απασχόλησης σας απαιτούν αυτές οι δευτερεύουσες δραστηριότητες ; _____ %



Πώς κατανέμεται το παραπάνω ποσοστό που υποδείξατε ανάμεσα στις δευτερεύουσες εργασίες σας ;

1. _____ %
2. _____ %
3. _____ %
4. _____ %
5. _____ %
6. _____ %

Κατονομάστε τις υπόλοιπες συμπληρωματικές εργασίες σας και το ποσοστό του καθημερινού σας χρόνου που αναλώνουν.

1. _____ %
2. _____ %
3. _____ %
4. _____ %
5. _____ %
6. _____ %



ΣημειώσεΙς Αναγνώστη:

