



ΕΘΝΙΚΟ ΜΕΤΣΟΒΙΟ ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ

ΣΧΟΛΗ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΩΝ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΤΟΜΕΑΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Εφαρμογή συστήματος κοστολόγησης δραστηριοτήτων
(ABC) στην εταιρία εμπορίας ηλεκτρολογικού υλικού
Astron Electric

Παναγιώτης Ι. Μητρόπουλος

Επιβλέπων: Νικόλαος Α. Παναγιώτου

Αθήνα, 2013



Περιεχόμενα

Ευχαριστίες	3
Σύνοψη	4
Εισαγωγή	6
1. Κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες.....	8
1.1. Η ροή των πληροφοριών στην κοστολόγηση	8
1.2. Εισαγωγή στην ABC	9
1.3. Το σύστημα ABC σε σχέση με ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης.....	10
1.4. Πώς αντιμετωπίζεται το κόστος στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες	11
1.5. Σχεδιασμός ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	13
1.6. Το τεχνικό μέρος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	14
1.6.1. Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων	14
1.6.2. Ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους - Καταλογισμός του κόστους σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων	18
1.6.3. Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας	19
1.6.4. Καταλογισμός του κόστους σε αντικείμενα κόστους	19
1.7. ABC σε εμπορικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών	20
2. Ανάλυση υπάρχουσας κατάστασης	22
2.1. Ιστορία και δραστηριοποίηση Astron Electric.....	22
2.2. Αποστολή και επιχειρησιακοί στόχοι	23
2.3. Οργανόγραμμα επιχείρησης	24
2.4. Σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού (budget).....	25
3. Εφαρμογή συστήματος ABC	31
3.1. Κατηγοριοποίηση εργαζομένων - Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων	31
3.2. Ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.....	43
3.2.1. Αντιστοίχιση γενικών εξόδων στις κατηγορίες των εργαζομένων	43
3.2.2. Επιμερισμός πρώτου σταδίου.....	50
3.3. Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας	81



3.4. Επιμερισμός δεύτερου σταδίου - Καταλογισμός του έμμεσου κόστους στα καταστήματα της εταιρίας	83
3.5. Κατάρτιση εκθέσεων ανάλυσης κερδοφορίας καταστημάτων	86
4. Αξιολόγηση του συστήματος - Τρόποι εφαρμογής του - Συμπεράσματα	91
4.1. Απαιτήσεις που προκύπτουν από το σχεδιασμό του συστήματος ABC.....	91
4.2. Τρόποι υλοποίησης και εγκατάστασης του συστήματος.....	91
4.3. Συμπεράσματα από την εφαρμογή ABC στην Astron Electric	92
5. Διοίκηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες	95
5.1. Στόχευση βελτιώσεων στις διαδικασίες	95
5.2. Εφαρμογή ABM στην Astron Electric και Μηχανικός Παραγωγής	97
Βιβλιογραφία	99



Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελεί την ολοκλήρωση της φοίτησής μου στη Σχολή Μηχανολόγων Μηχανικών του ΕΜΠ. Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές μου, μα περισσότερο από όλους τον κύριο Νίκο Παναγιώτου, χωρίς τη βοήθεια του οποίου δεν θα ήταν δυνατή η συγγραφή της εργασίας αυτής.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τη Διοίκηση και τα στελέχη της Astron Electric, οι οποίοι δέχθηκαν και αγκάλιασαν την πρότασή μου για τη δημιουργία ενός πιλοτικού συστήματος κοστολόγησης ABC, και μου παραχώρησαν όλα τα δεδομένα - οικονομικά και διοικητικά - τα οποία αποτελούν τη βάση της εργασίας.

Ακόμα, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους φίλους και συμφοιτητές μου για αυτά τα 5,5 αξέχαστα χρόνια, που ήταν γεμάτα ευτυχημένες στιγμές.

Τέλος, να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αγάπη και τη στήριξη που μου παρέχουν από την πρώτη στιγμή της παραμονής μου στην Αθήνα και στο ΕΜΠ. Η διπλωματική εργασία είναι αφιερωμένη σε αυτούς.



Σύνοψη

Το Σύστημα Κοστολόγησης με Βάση τις Επιχειρησιακές Δραστηριότητες (Activity Based Costing – ABC) που ακολουθεί αναφέρεται στην επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρολογικού υλικού Astron Electric AE η οποία έχει την έδρα της στην Καλαμάτα. Η επιχείρηση ξεκίνησε την λειτουργία της ως Συνεταιρισμός Ηλεκτρολόγων Εγκαταστατών το 1984 στα πλαίσια ανάπτυξης της εποχής μέσα από το συνεταιριστικό μοντέλο. Το 1^ο κατάστημα άνοιξε στην Καλαμάτα και είχε το όνομα ΣΕΗΜ - Συνεταιρισμός Εγκαταστατών Ηλεκτρολόγων Μεσσηνίας. Το 1997 απορροφά - συγχωνεύεται με τον αντίστοιχο Συνεταιρισμό της Λακωνίας έχοντας το ίδιο όνομα ΣΕΗΜ. Το 2000 αλλάζει σε ASTRON ELECTRIC με την συνεταιριστική μορφή να παραμένει και να παίρνει την σημερινή της μορφή το 2006 με την μετατροπή της σε ΑΕ.

Η επιχείρηση διατηρεί 7 καταστήματα σε Καλαμάτα, Σπάρτη, Τρίπολη, Ναύπλιο, Πύργο, Κόρινθο και Άγιο Δημήτριο (Μπραχάμι) Αττικής. Το κατάστημα της Αθήνας προέκυψε με εξαγορά της επιχείρησης που ήταν στον Άγιο Δημήτριο. Οι κεντρικές αποθήκες της επιχείρησης βρίσκονται στην Καλαμάτα και την Σπάρτη. Η εταιρεία διακινεί στην αγορά περί τους 17000 κωδικούς χωρισμένους σε 9 μεγάλες προϊοντικές κατηγορίες, που έχουν ως εξής: Υλικά αυτοματισμού, Καλώδια, Διακόπτες – Πρίζες, Λάμπες – Προβολείς – Παρελκόμενα, Ενέργεια (Φ/Β συστήματα) – Αποροφητήρες – Εξαερισμός, Θυροτηλέφωνα – Θυροτηλεοράσεις, Υλικά Ψυκτικών, Οικιακά Φωτιστικά, Επαγγελματικά Φωτιστικά. Τα προϊόντα αυτά διατίθενται κατά κύριο λόγο στην B2B αγορά σε ποσοστό 79% και το υπόλοιπο στην B2C αγορά. Η εταιρία διακινεί με δικά της μεταφορικά μέσα τα προϊόντα και τροφοδοτεί τα καταστήματα της και τις επιχειρήσεις - πελάτες της.

Η Astron Electric SA είναι η πιο μικρή από τις μεγάλες επιχειρήσεις εμπορίας ηλεκτρολογικού υλικού στην χώρα μας με περίπου 8,5 εκ. € κύκλο εργασιών καταλαμβάνοντας την 12^η θέση με μερίδιο αγοράς στο 1,2%. Η επιχείρηση παρουσιάζει ανησυχητικά υψηλά κόστη λειτουργίας τα οποία αγγίζουν το 19,5% του τζίρου της και τα οποία δεν κατανέμονται με κάποιο επιστημονικό τρόπο, παρά μόνο με μια αυτοσχέδια προσέγγιση της Διοίκησης. Σε οργανωτικό επίπεδο δεν διαθέτει τμήμα κοστολόγησης και η Διοίκηση είναι αυτή που με τη συνδρομή του Λογιστηρίου αναλαμβάνει τις όποιες λειτουργίες.

Σε μια οικονομική συγκυρία όπως η παρούσα, με την κρίση να έχει σημαντική επίδραση στην οικοδομική δραστηριότητα, η Astron Electric AE έχει την υποχρέωση να κινηθεί γρήγορα και



αποφασιστικά προκειμένου να αναδιατάξει τις δυνάμεις της και να δημιουργήσει ευκαιρίες. Η Διοίκηση θα πρέπει άμεσα να εντοπίσει τρόπους μείωσης του λειτουργικού κόστους της επιχείρησης, χωρίς αυτό να επηρεάσει το ανθρώπινο δυναμικό της αλλά και την εικόνα της προς τους πελάτες της, οι οποίοι έχουν την Astron Electric πολύ ψηλά σε ό,τι αφορά την ποιότητα των προϊόντων και υπηρεσιών που προσφέρει.

Η διαδικασία και στρατηγική του cost reduction για την Astron Electric AE θα πρέπει να περάσει μέσα από στοχευμένες τακτικές που θα βασίζονται σε ένα νέο, ολοκληρωμένο και καθόλα επιστημονικά βασισμένο σύστημα κατανομής των λειτουργικών της εξόδων, που θα έχει ως αντικείμενα κόστους τα καταστήματα της επιχείρησης. Το σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να σχεδιαστεί με τρόπο που θα παρακολουθεί την διάθεση των εταιρικών πόρων μέχρι το τελευταίο ευρώ και θα αναδεικνύει όλες τις πιθανές δυνατότητες ανακατανομής τους.

Τέλος, το σύστημα κοστολόγησης, πέραν των ευκαιριών που θα πρέπει να αναδείξει, θα θέσει πολύ ψηλά τον πήχη σε ό,τι αφορά την Διοικητική Λογιστική για τους διοικούντες την εταιρία, θα αποτελέσει ένα πολύ ισχυρό εργαλείο λήψεως αποφάσεων και θα δώσει και την ικανοποίηση στους εργαζομένους πως τίποτα δεν πάει χαμένο.



Εισαγωγή

Το θέμα της διπλωματικής εργασίας είναι η «Εφαρμογή συστήματος κοστολόγησης δραστηριοτήτων (ABC) στην εταιρία εμπορίας ηλεκτρολογικού υλικού Astron Electric» και η επιλογή έγινε από το προσωπικό μου ενδιαφέρον για τις τεχνικές κοστολόγησης και παρακολούθησης κόστους που διδάχθηκα στο μάθημα «Οργάνωση Παραγωγής και Διοίκησης Επιχειρήσεων II». Μέσα από την παρακολούθηση του μαθήματος αυτού, και δεδομένης της οικονομικής κρίσης που αντιμετωπίζει η Ελλάδα και ο εγχώριος επιχειρηματικός κόσμος, μου δημιουργήθηκε η ανάγκη να μπορέσω να βοηθήσω στο να παρακολουθούνται τα τεράστια ποσά λειτουργικών εξόδων που καθημερινά πηγαίνουν - κυριολεκτικά - χαμένα στις ελληνικές επιχειρήσεις λόγω απουσίας απλών τεχνικών λογιστικής κόστους. Τη σκέψη αυτή τη συνδύασα με τη δυνατότητα άντλησης των απαραίτητων οικονομικών στοιχείων από την εταιρία Astron Electric καθώς και το ενδιαφέρον των στελεχών της Διοίκησης για τη δημιουργία ενός – πιλοτικού έστω – συστήματος δίκαιης κατανομής των λειτουργικών της εξόδων.

Για την εργασία απαιτήθηκε να γίνει αναζήτηση στην παγκόσμια βιβλιογραφία για τη θεωρία των τεχνικών της Διοικητικής Λογιστικής και Λογιστικής Κόστους (Management and Cost Accounting) και να γίνει μελέτη των βασικών εννοιών του κόστους καθώς και της τεχνικής σχεδίασης συστημάτων κοστολόγησης με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες (από εδώ και στο εξής θα αναφέρονται ως συστήματα ABC - Activity Based Costing). Στη συνέχεια έγινε συλλογή των απαραίτητων οικονομικών στοιχείων από την ίδια την εταιρία, τα οποία περιλαμβάνουν λογαριασμούς γενικών εξόδων και υπολογιστικά φύλλα παρακολούθησης του budget της εταιρίας, καθώς και συνεντεύξεις με διοικητικά στελέχη, ώστε να κατανοήσω σε βάθος τις επιχειρησιακές λειτουργίες και το σκεπτικό και τη μεθοδολογία του αυτοσχέδιου συστήματος κατανομής λειτουργικών εξόδων το οποίο ακολουθούν και θα αναλυθεί παρακάτω. Μέσα από αυτές τις συνεντεύξεις αναζήτησα επίσης και το τι είδους πληροφορίες και σε τι επίπεδο λεπτομέρειας θα ήθελαν να τους παρέχει ένα σύστημα κοστολόγησης.

Η διπλωματική εργασία περιλαμβάνει ένα εισαγωγικό κεφάλαιο με την απαραίτητη θεωρία στην οποία στηρίχθηκε ο σχεδιασμός του συστήματος ABC, στο οποίο αναλύονται όλες οι τεχνικές και η μεθοδολογία που πρέπει να ακολουθηθεί. Επίσης αναλύονται οι σημαντικότερες διαφορές ανάμεσα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και στα συστήματα ABC. Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύεται η υπάρχουσα κατάσταση της εταιρίας Astron Electric, όπου γίνεται μια σύντομη αναφορά στην ιστορία, τους επιχειρησιακούς της στόχους και τον τρόπο με τον οποίο διοικείται και, στη



συνέχεια, γίνεται εκτενής ανάλυση του υφιστάμενου συστήματος παρακολούθησης του προϋπολογισμού, που διαθέτει.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφεται η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης ABC, η οποία βασίζεται στη μεθοδολογία του πρώτου κεφαλαίου. Γίνεται, αρχικά, εντοπισμός των δραστηριοτήτων και των αντίστοιχων τροπέων κόστους και καταλήγουμε στον καταλογισμό του κόστους στα καταστήματα της εταιρίας. Επίσης, παρουσιάζεται η σύγκριση των αποτελεσμάτων του νέου συστήματος με αυτά του υφιστάμενου.

Το τέταρτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τις απαιτήσεις και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του νέου συστήματος κοστολόγησης, καθώς και τους τρόπους εφαρμογής του από την εταιρία. Η διπλωματική εργασία ολοκληρώνεται με το πέμπτο κεφάλαιο, στο οποίο γίνεται αναφορά στη διοίκηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες (ABM) και στους τρόπους με τους οποίους ο Μηχανικός Παραγωγής μπορεί να την εφαρμόσει στην Astron Electric.



1. Κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες

1.1. Η ροή των πληροφοριών στην κοστολόγηση

Ο υπολογισμός του κόστους λειτουργίας στηρίζεται σε πληροφορίες που πηγάζουν από διάφορα σημεία της επιχείρησης. Οι διάφορες αυτές πληροφορίες πρέπει να φθάσουν - ακολουθώντας τις λογιστικές διαδικασίες που έχει θεσπίσει η επιχείρηση - σε μια αρμόδια υπηρεσία που θα τις συνδυάσει και θα προσδιορίσει το κόστος λειτουργίας. Η αρμόδια αυτή υπηρεσία ανήκει διοικητικά και λειτουργικά στο χώρο των οικονομικών υπηρεσιών της επιχείρησης. Συνήθως υπάρχει ένα ξεχωριστό γραφείο για το σκοπό αυτό που ονομάζεται «Γραφείο Κοστολόγησης» το οποίο είναι επιφορτισμένο με την κοστολόγηση των προϊόντων ή/και των καταστημάτων.

Στη συνέχεια (Πίνακας 1.1) παρατίθεται ένας κατάλογος βασικών πληροφοριών που πρέπει να υπάρχουν σε ένα σύστημα κοστολόγησης και προσδιορίζεται με (1) το σημείο από το οποίο πηγάζει η πληροφορία και με (2), (3) κλπ. τα σημεία της επιχείρησης προς τα οποία κατευθύνεται η πληροφορία. Γίνεται η υπόθεση ότι η επιχείρηση είναι εμπορική, ότι σε αυτή λειτουργεί ένα γραφείο κοστολόγησης καθώς επίσης ότι υπάρχουν τα εξής τμήματα ή υπηρεσίες:

(α) Αποθήκες Προϊόντων και Λοιπών Υλικών

(β) Λογιστήριο

(γ) Καταστήματα

(δ) Γραφείο Προσωπικού

(ε) Γενική Διεύθυνση

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	Γραφείο Κοστολόγησης
Ποσοτικές Χορηγήσεις Α' Υλών και Υλικών	1					2
Τιμές Μονάδας Α' Υλών και Υλικών		1				2
Ανάλυση χρόνου εργασίας			1			2
Αμοιβές εργαζομένων				1		2
Λοιπές Δαπάνες		1				2
Ποσότητες και Είδη Πωληθέντων προϊόντων και υπηρεσιών			1			2
Κόστος		5	4	3	2	1

Πίνακας 1.1: Data flow ενός συστήματος κοστολόγησης.



συμπληρώσει και όχι για να αντικαταστήσει το επίσημο σύστημα κοστολόγησης της εταιρίας, ένα σύστημα το οποίο θα αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο λήψης αποφάσεων.

1.3. Το σύστημα ABC σε σχέση με ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, όπως αυτό που εφαρμόζει η Astron Electric, ο στόχος είναι να αποτιμηθούν σωστά τα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων προϊόντων που θα χρησιμοποιηθούν σε οικονομικές εκθέσεις για χρήση εκτός εταιρίας. Στην κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες, αντικείμενο είναι η κατανόηση του έμμεσου κόστους πωλήσεων και της κερδοφορίας των προϊόντων, των καταστημάτων και των πελατών και η διαχείρισή τους. Ως συνέπεια αυτών των διαφορών στους στόχους, η «βέλτιστη πρακτική» της ABC διαφέρει από πολλές απόψεις από την παραδοσιακή κοστολόγηση. Στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες:

- Στα αντικείμενα κόστους (προϊόντα, καταστήματα, πελάτες) μπορεί να καταλογιστούν στοιχεία κόστους τόσο της δραστηριότητας των πωλήσεων όσο και των λοιπών δραστηριοτήτων της επιχείρησης (διοίκησης, μεταφορών, αποθήκευσης κλπ.)
- Ορισμένα στοιχεία κόστους μπορεί να αποκλειστούν από το κόστος του αντικειμένου κόστους.
- Χρησιμοποιούνται ορισμένα κέντρα έμμεσου κόστους, κάθε ένα από τα οποία επιμερίζεται σε προϊόντα και σε άλλα αντικείμενα κοστολόγησης χρησιμοποιώντας το δικό του μοναδικό μέτρο δραστηριότητας.
- Οι βάσεις επιμερισμού συχνά διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποιούνται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης
- Οι συντελεστές του έμμεσου κόστους πωλήσεων, ή συντελεστές δραστηριότητας, μπορεί να βασίζονται στη δραστηριότητα σε πραγματικές και όχι προϋπολογισμένες συνθήκες.

Οι διαφορές αυτές από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορεί να έχουν θεαματικό αντίκτυπο στο κόστος των προϊόντων και στην κερδοφορία των προϊόντων και των πελατών. Στο επόμενο υποκεφάλαιο θα εξεταστούν οι λόγοι για τους οποίους πολλές επιχειρήσεις αναγκάζονται να απομακρυνθούν από τις παραδοσιακές πρακτικές κοστολόγησης.



1.4. Πώς αντιμετωπίζεται το κόστος στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, μόνο το κόστος πωληθέντων καταλογίζεται στα προϊόντα. Οι δαπάνες πωλήσεων, γενικού χαρακτήρα και διοίκησης, αντιμετωπίζονται ως δαπάνες περιόδου και δεν καταλογίζονται στα προϊόντα. Ωστόσο, πολλά από τα στοιχεία κόστους αποτελούν και μέρος του κόστους πώλησης, διανομής και εξυπηρέτησης προϊόντων και υπηρεσιών. Για παράδειγμα οι προμήθειες που καταβάλλονται στους πωλητές, το κόστος μεταφορών ακόμα και οι λογαριασμοί ΔΕΚΟ της επιχείρησης, μπορούν εύκολα να καταλογιστούν σε συγκεκριμένα προϊόντα ή άλλα αντικείμενα κόστους (π.χ. καταστήματα ή/και πελάτες). Στην ανάλυση που παρουσιάζεται σε αυτή την εργασία, θα χρησιμοποιήσουμε τον όρο **έμμεσο κόστος** για να αναφερθούμε σε όλα τα κόστη της επιχείρησης πέραν του κόστους πωληθέντων προϊόντων. Στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, στα αντικείμενα κόστους καταλογίζεται όλο το έμμεσο κόστος, το οποίο είναι εύκολα αναγνωρίσιμο να υποτεθεί ότι έχει προκληθεί από αυτά.

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, χρησιμοποιείται επίσης ένας ενιαίος συντελεστής για το έμμεσο κόστος, που η βιβλιογραφία τον αναφέρει ως **ενιαίο προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού έμμεσου κόστους** και η βάση επιμερισμού για εμπορικές επιχειρήσεις όπως η Astron Electric, μπορεί να είναι τα € (ευρώ) του τζίρου. Αυτή η απλή προσέγγιση στον καταλογισμό του έμμεσου κόστους μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλωμένο κόστος μονάδας προϊόντος, όταν χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων.

Όταν άρχισαν να αναπτύσσονται τα συστήματα κοστολόγησης κατά τον 19^ο αιώνα, τα δεδομένα κόστους και δραστηριότητας έπρεπε να συγκεντρώνονται με το χέρι και όλοι οι υπολογισμοί γίνονταν με χαρτί και μολύβι. Κατά συνέπεια, η έμφαση δινόταν στην απλότητα. Οι εταιρείες συχνά όριζαν ένα ενιαίο κέντρο έμμεσου κόστους για ολόκληρη την εταιρία ή κάποιο κατάστημα. Τα στελέχη πίστευαν ότι υπήρχε υψηλή θετική συσχέτιση ανάμεσα στο κόστος απόκτησης του προϊόντος (κόστος πωληθέντων) και στο έμμεσο κόστος πωλήσεων, με την έννοια ότι τα δύο αυτά κόστη κινούνται πάντα προς την ίδια κατεύθυνση. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν ήταν αποδοτικό να χρησιμοποιηθεί κάποιο πιο περίπλοκο σύστημα κοστολόγησης.

Οι συνθήκες τώρα έχουν αλλάξει. Σήμερα πολλές εταιρείες πωλούν μεγάλη ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών και καταναλώνουν σημαντικά διαφορετικούς πόρους. Κατά συνέπεια, ένα σύστημα



κοστολόγησης που καταλογίζει το ίδιο έμμεσο κόστος σε κάθε προϊόν μπορεί να μην είναι πλέον κατάλληλο. Επιπλέον, πολλά στελέχη σήμερα πιστεύουν ότι το έμμεσο κόστος πωλήσεων δεν βρίσκεται σε υψηλή συσχέτιση με το (άμεσο) κόστος πωληθέντων και ότι άλλοι παράγοντες προσδιορίζουν το έμμεσο κόστος.

Σε επίπεδο ολόκληρης της οικονομίας το άμεσο κόστος και το έμμεσο κόστος κινούνται σε αντίθετες κατευθύνσεις εδώ και πολύ καιρό. Το άμεσο κόστος εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους, μειώνεται, ενώ το έμμεσο κόστος αυξάνεται. Πολλές εργασίες που κάποτε εκτελούνταν χειρωνακτικά, σήμερα γίνονται με αυτόματα μηχανήματα, κάτι που αποτελεί συνιστώσα του έμμεσου κόστους. Επιπλέον, έχει αυξηθεί η πολυμορφία των προϊόντων και υπηρεσιών. Οι εταιρείες δημιουργούν νέα προϊόντα και υπηρεσίες με συνεχώς επιταχυνόμενο ρυθμό, προϊόντα που διαφέρουν σε όγκο, σε μέγεθος παρτίδας και πολυπλοκότητα. Η διαχείριση και η διατήρηση αυτής της πληθώρας προϊόντων απαιτεί πολύ περισσότερους πόρους όπως την προετοιμασία προγραμμάτων πωλήσεων και στελέχη με ειδίκευση στο σχεδιασμό επιχειρηματικών κινήσεων, και πολλοί από αυτούς τους πόρους δεν έχουν προφανή σύνδεση με το άμεσο κόστος πωληθέντων. Όπως φαίνεται και παρακάτω, στο **Σχήμα 1.2**, τελικά οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης εφαρμόζονται σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με λίγα και ομοειδή προϊόντα ή/και υπηρεσίες, με χαμηλά γενικά έξοδα, με ομογενείς παραγωγικές διαδικασίες, με ομογενείς πελάτες, πελατειακές απαιτήσεις και κανάλια marketing, με χαμηλό κόστος πωλήσεων, διάθεσης και διαχείρισης και τέλος, με πολύ υψηλά περιθώρια κέρδους.

Η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι παρωχημένη

Οι μέθοδοι παραδοσιακής κοστολόγησης δουλεύουν όταν έχουμε:

- Λίγα και παρόμοια προϊόντα/υπηρεσίες
- Χαμηλά γενικά έξοδα
- Ομογενείς παραγωγικές διαδικασίες
- Ομογενείς πελάτες, πελατειακές απαιτήσεις και κανάλια marketing
- Χαμηλό κόστος πωλήσεων, διάθεσης και διαχείρισης
- Πολύ υψηλά περιθώρια κέρδους

Γνωρίζετε έστω μία τέτοια επιχείρηση?

Σχήμα 1.2: Χαρακτηριστικά επιχειρήσεων που είναι κατάλληλη η εφαρμογή παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης.



Ωστόσο, το άμεσο κόστος παραμένει έγκυρη βάση για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους σε πολλές εταιρείες, ιδίως όσον αφορά τις εξωτερικές εκθέσεις. Το άμεσο κόστος πωληθέντων και ο τζίρος είναι κατάλληλη βάση επιμερισμού του έμμεσου κόστους όταν υπάρχει υψηλή θετική συσχέτιση ανάμεσα στο έμμεσο κόστος και το άμεσο κόστος. Και πράγματι, οι περισσότερες εταιρείες σε ολόκληρο τον κόσμο συνεχίζουν να βασίζονται τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους στο τζίρο. Ωστόσο, στις περιπτώσεις όπου το έμμεσο κόστος για ολόκληρη την εταιρία ή μέρος αυτής, όπως είναι τα καταστήματά της, δεν συμβαδίζει με το άμεσο κόστος που είναι το κόστος πωληθέντων, πρέπει να βρεθούν άλλα μέσα για τον καταλογισμό του κόστους, διότι διαφορετικά το κόστος προϊόντος ή το κόστος λειτουργίας ενός καταστήματος θα παρουσιάζεται σαφώς αλλοιωμένο.

Με μια απλή ανάλυση μπορούμε λοιπόν, να διαπιστώσουμε πως το έμμεσο κόστος ενός τμήματος μιας εμπορικής επιχείρησης, όπως είναι η Astron Electric, είναι πιθανότατα μια περίπλοκη υπόθεση και δημιουργείται από πολλούς παράγοντες, μεταξύ των οποίων είναι το πλήθος των προϊόντων ή υπηρεσιών τα οποία παρέχει το τμήμα, η πολυπλοκότητά τους και ούτω καθεξής. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι μια τεχνική που σχεδιάστηκε να αντικατοπτρίζει με μεγαλύτερη ακρίβεια αυτούς τους ποικίλους παράγοντες κατά την κοστολόγηση. Επιχειρεί να επιτύχει αυτόν τον στόχο εντοπίζοντας τις σημαντικότερες δραστηριότητες, όπως είναι οι πωλήσεις, οι διαχείριση των αποθηκών, οι μεταφορές και διανομές προϊόντων και ούτω καθεξής, που καταναλώνουν πόρους έμμεσου κόστους και έτσι δημιουργούν κόστος. **Δραστηριότητα** (activity) θεωρείται κάθε συμβάν που προκαλεί την κατανάλωση πόρων έμμεσου κόστους. Το κόστος εκτέλεσης αυτών των δραστηριοτήτων καταλογίζεται στα αντικείμενα κόστους που προκαλούν τις δραστηριότητες. Με τον τρόπο αυτό καταφέρνουμε κάτι το οποίο είναι αδύνατο για την παραδοσιακή κοστολόγηση: τα αντικείμενα κόστους χρεώνονται με το κόστος που χρησιμοποιούν και όχι με αυτό που δεν χρησιμοποιούν.

1.5. Σχεδιασμός ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Οι ειδικοί συμφωνούν σε ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει οποιαδήποτε επιτυχημένη εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, Πρώτον, η πρωτοβουλία για την υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες πρέπει να έχει την αμέριστη υποστήριξη του κορυφαίου κλιμακίου στελεχών. Δεύτερον, ο σχεδιασμός και η υλοποίηση ενός συστήματος ABC πρέπει να είναι ευθύνη πολυλειτουργικής ομάδας, όπως αναφέρθηκε και στο κεφάλαιο 3.1, και να μην αφεθεί στις αρμοδιότητες του λογιστηρίου. Στην ομάδα αυτή πρέπει να



μετέχουν εκπρόσωποι από κάθε τομέα που θα χρησιμοποιήσει τα δεδομένα που προσφέρει το σύστημα ABC. Συνήθως στην ομάδα αυτή μετέχουν εκπρόσωποι από το τμήμα marketing, τις πωλήσεις, το τεχνικό τμήμα και το κορυφαίο κλιμάκιο στελεχών, αλλά και στελέχη του λογιστηρίου με ειδική κατάρτιση. Μερικές φορές ένας εξωτερικός ειδικός στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες ενεργεί ως σύμβουλος της ομάδας.

Ο λόγος για τον οποίο πρέπει να υπάρχει ισχυρή υποστήριξη από τα διευθυντικά στελέχη και την πολυλειτουργική ομάδα βασίζεται στο γεγονός ότι είναι δύσκολη η εφαρμογή αλλαγών σε έναν οργανισμό αν οι αλλαγές αυτές δεν έχουν την πλήρη υποστήριξη εκείνων που επηρεάζονται από αυτές. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αλλάζει «τους κανόνες του παιχνιδιού» αφού αλλάζει μερικά από τα βασικά μέτρα που χρησιμοποιούν τα στελέχη για να λαμβάνουν αποφάσεις και να αξιολογούν την απόδοση των ατόμων. Όταν τα στελέχη που επηρεάζονται άμεσα από τις αλλαγές των κανόνων δεν έχουν το δικαίωμα να πουν την άποψή τους, επόμενο είναι να υπάρξει αντίσταση. Επιπλέον, ο σχεδιασμός ενός καλού συστήματος ABC προϋποθέτει βαθιές γνώσεις για πολλά τμήματα όλων των λειτουργιών του οργανισμού. Οι γνώσεις αυτές μπορούν να προέλθουν από τα άτομα που γνωρίζουν καλά αυτές τις λειτουργίες.

Τα διευθυντικά στελέχη πρέπει να υποστηρίζουν την πρωτοβουλία για δύο λόγους. Πρώτον, αν δεν υπάρχει υποστήριξη από τα κορυφαία κλιμάκια, μερικά στελέχη μπορεί να μη δουν κανένα λόγο να προχωρήσουν σε αλλαγές. Δεύτερον, αν τα στελέχη του κορυφαίου κλιμακίου δεν υποστηρίζουν το σύστημα ABC και συνεχίσουν να παίζουν το παιχνίδι με τους παλιούς κανόνες, οι υφιστάμενοί τους γρήγορα θα πάρουν το μήνυμα ότι η ABC δε είναι κάτι σημαντικό και θα εγκαταλείψουν την πρωτοβουλία. Είναι πάρα πολλές οι περιπτώσεις που λογιστές επιχείρησαν να εφαρμόσουν σύστημα ABC χωρίς να έχουν την υποστήριξη του κορυφαίου κλιμακίου και την ενεργό συνεργασία άλλων στελεχών, και το εγχείρημα γνώρισε την απόλυτη αποτυχία.

1.6. Το τεχνικό μέρος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

1.6.1. Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων

Το πρώτο σημαντικό βήμα στην υλοποίηση ενός συστήματος ABC είναι να εντοπίσουμε τις δραστηριότητες που θα αποτελέσουν τα θεμέλια του συστήματος. Αυτό μπορεί να είναι δύσκολο και χρονοβόρο, και απαιτεί σωστή κρίση. Μια συνήθης διαδικασία για τα μέλη της ομάδας υλοποίησης



του συστήματος ABC είναι να πάρουν συνεντεύξεις από εργαζομένους τμημάτων της επιχείρησης που δημιουργούν έμμεσο κόστος, ζητώντας τους να περιγράψουν τις σημαντικότερες δραστηριότητές τους. Συνήθως αυτό οδηγεί σε ένα μακροσκελέστατο κατάλογο δραστηριοτήτων.

Το μεγάλο πλήθος δραστηριοτήτων στον κατάλογο αποτελεί ένα πρόβλημα. Από τη μία πλευρά, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των δραστηριοτήτων που παρακολουθούνται με το σύστημα ABC, τόσο ακριβέστερος θα είναι ο υπολογισμός του κόστους. Από την άλλη πλευρά, ο σχεδιασμός, η υλοποίηση, η διατήρηση, η ενημέρωση και η χρησιμοποίηση ενός περίπλοκου συστήματος που αφορά μεγάλο αριθμό δραστηριοτήτων κοστίζουν πολύ. Συνεπώς, ο αρχικός μακροσκελής κατάλογος δραστηριοτήτων συνήθως μειώνεται και καταλήγει σε μια ολιγομελή λίστα. Αυτό γίνεται με το συνδυασμό ομοειδών δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα στη διαχείριση και μετακίνηση των προϊόντων μπορεί να εμπλέκονται πολλές ενέργειες, από την παραλαβή των πρώτων υλών στην αποθήκη φορτοεκφόρτωσης μέχρι την ταξινόμησή τους στα κατάλληλα ράφια της αποθήκης. Όλες αυτές οι δραστηριότητες θα μπορούσαν να συνδυαστούν σε μία ενιαία δραστηριότητα, που ονομάζεται διαχείριση υλικών.

Ένας χρήσιμος τρόπος για να σκεφτούμε τις δραστηριότητες και πως τις συνδυάζουμε, είναι να τις οργανώσουμε σε πέντε γενικά επίπεδα: δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας, επίπεδο παρτίδας, επίπεδο προϊόντος, επίπεδο πελάτη, και δραστηριότητες υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του. Τα επίπεδα αυτά περιγράφονται ως εξής:

- **Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας** (Unit-level activities) εκτελούνται κάθε φορά που πωλείται μια μονάδα. Το κόστος των δραστηριοτήτων σε επίπεδο μονάδας θα πρέπει να είναι ανάλογο με τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. Για παράδειγμα, η έκδοση παραστατικών πώλησης (αποδείξεις) στους πελάτες είναι δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας, αφού οι αποδείξεις εκδίδονται αναλογικά με τον αριθμό των πωλήσεων.
- **Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας** (Batch-level activities) εκτελούνται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός ή επεξεργασία μιας παρτίδας ανεξάρτητα από τον αριθμό των μονάδων που περιέχει η παρτίδα. Για παράδειγμα, καθήκοντα όπως η τοποθέτηση παραγγελιών αγοράς και οι εργασίες για την αποστολή προϊόντων στους πελάτες είναι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας. Είναι δραστηριότητες που εκτελούνται μια φορά για κάθε παρτίδα (ή παραγγελία πελάτη). Το κόστος σε επίπεδο παρτίδας εξαρτάται από τον αριθμό των παρτίδων που υποβάλλονται σε επεξεργασία και όχι από τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων ή από άλλα μέτρα του όγκου των πωλήσεων. Για παράδειγμα το κόστος για τη μεταφορά προϊόντων στην



έδρα του πελάτη είναι ίδιο ανεξάρτητα εάν η παραγγελία του πελάτη περιλαμβάνει ένα ή πολλά προϊόντα.

- **Οι δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος** (Product-level activities) αφορούν συγκεκριμένα προϊόντα και κατά κανόνα πρέπει να εκτελεστούν ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρτίδων που θα διατεθούν και τελικά θα πωληθούν. Για παράδειγμα δραστηριότητες όπως η διαφήμιση ενός προϊόντος ή ο τεχνικός του έλεγχος είναι δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος.
- **Οι δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη** (Customer-level activities) αφορούν συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως οι επαφές με σκοπό την πώληση, η ταχυδρομική αποστολή καταλόγων, και η γενική τεχνική υποστήριξη που δεν συνδέεται με κάποιο συγκεκριμένο προϊόν.
- **Οι δραστηριότητες υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του** (Organization-sustaining activities) εκτελούνται ανεξάρτητα από το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται, ποια προϊόντα πωλούνται, πόσες παρτίδες υποβάλλονται σε επεξεργασία, ή ποιος είναι ο αριθμός των πωλήσεων. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η θέρμανση των κτιρίων της επιχείρησης, ο καθαρισμός των γραφείων των στελεχών, η αγορά ενός δικτύου υπολογιστών, η διαχείριση των δανείων, η σύνταξη ετήσιων εκθέσεων για λογαριασμό των μετόχων και ούτω καθεξής.

Όταν συνδυάζουμε δραστηριότητες σε ένα σύστημα ABC, οι δραστηριότητες πρέπει να ομαδοποιούνται στο κατάλληλο επίπεδο. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας δεν πρέπει να συνδυάζονται με δραστηριότητες επιπέδου μονάδας, ούτε οι δραστηριότητες επιπέδου προϊόντος με τις δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας και ούτω καθεξής. Κατά κανόνα είναι καλύτερα να συνδυάζουμε εκείνες μόνο τις δραστηριότητες που βρίσκονται σε υψηλή μεταξύ τους συσχέτιση σε ένα επίπεδο. Οι δραστηριότητες σχετίζονται μεταξύ τους αν τείνουν να κινούνται ταυτόχρονα. Για παράδειγμα, ο αριθμός των παραγγελιών των πελατών που παίρνει μια εταιρία είναι πιθανό να σχετίζεται έντονα με τον αριθμό των παραγγελιών που εκτελέστηκαν και εστάλησαν στους πελάτες, και επομένως οι δύο αυτές δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας (η λήψη και η αποστολή παραγγελιών) μπορεί συνήθως να συνδυαστούν με μικρή απώλεια ακρίβειας.

Το **κέντρο κόστους δραστηριοτήτων** (activity cost pool) είναι ένας «κουβάς» μέσα στον οποίο συσσωρεύονται τα στοιχεία κόστους που σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο μέτρο δραστηριότητας στο σύστημα ABC. Για παράδειγμα, στο κέντρο κόστους «Παραγγελίες πελατών» που αναφέρθηκε παραπάνω, θα συγκεντρωθούν όλα τα στοιχεία κόστους των πόρων που καταναλώνονται κατά τη



λήψη και την εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών (δύο διαφορετικές δραστηριότητες), συμπεριλαμβανομένου του κόστους των γραφειοκρατικών εργασιών και κάθε κόστους που σχετίζεται με τη ρύθμιση των μηχανών για συγκεκριμένες παραγγελίες. Το μέτρο δραστηριότητας γι' αυτό το κέντρο κόστους είναι απλώς ο αριθμός των παραγγελιών που λαμβάνονται από πελάτες. Πρόκειται για μια ενιαία δραστηριότητα σε επίπεδο παρτίδας, αφού κάθε παραγγελία δημιουργεί εργασίες που εκτελούνται ανεξάρτητα από το αν η παραγγελία αφορά μια μονάδα μόνο ή 1000. Ο αριθμός των παραγγελιών που λαμβάνονται από πελάτες είναι ένα παράδειγμα μέτρου ενιαίας δραστηριότητας, ή απλά **μέτρο δραστηριότητας** (activity measure) είναι μια βάση επιμερισμού σε ένα σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Για το μέτρο δραστηριότητας μπορεί να χρησιμοποιηθεί επίσης και ο όρος **τροπέας κόστους** καθώς το μέτρο της δραστηριότητας είναι ο «τρόπος» με τον οποίο αλλάζει και επιμερίζεται το κόστος. Για να επιλέξουμε τον κατάλληλο τροπέα κόστους πρέπει να λάβουμε υπ' όψιν αρκετούς παράγοντες. Πρώτον, ο τροπέας πρέπει να παρέχει μια καλή εξήγηση του κόστους σε κάθε κουβά κόστους. Δεύτερον, ο τροπέας κόστους πρέπει να είναι εύκολα μετρήσιμος και τα δεδομένα του να είναι σχετικά εύκολο να βρεθούν και να ανιχνευθούν στα αντικείμενα κόστους. Τέλος, το κόστος της μέτρησης του τροπέα και της εξαγωγής των δεδομένων του (data mining) θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπ' όψιν.

Τα μέτρα δραστηριότητας συχνά είναι πολύ χονδροειδείς μετρητές της κατανάλωσης πόρων. Κατά πάσα πιθανότητα, ο λιγότερο ακριβής τύπος μέτρου δραστηριότητας είναι ο λεγόμενος αριθμός επανάληψης μια δραστηριότητας. Ο **αριθμός επανάληψης μια δραστηριότητας** (transaction driver) είναι απλός μετρητής του πόσες φορές συμβαίνει μια δραστηριότητα, π.χ. ο αριθμός των λογαριασμών που αποστέλλονται σε πελάτες. Το μέτρο αυτό είναι ικανοποιητικό όταν όλοι οι λογαριασμοί χρειάζονται περίπου τον ίδιο χρόνο να ετοιμαστούν. Ωστόσο, αν άλλοι λογαριασμοί είναι απλοί και άλλοι πολύ περισσότερο περίπλοκοι, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας ακριβέστερος τύπος μέτρου δραστηριότητας, ο λεγόμενος απαιτούμενος χρόνος εκτέλεσης μια δραστηριότητας. Ο **απαιτούμενος χρόνος εκτέλεσης μιας δραστηριότητας** (duration driver) είναι μέτρο του χρόνου που απαιτείται για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα, όπως ο χρόνος που αφιερώνεται στην κατάρτιση των επιμέρους λογαριασμών. Σε γενικές γραμμές, ο απαιτούμενος χρόνος είναι ακριβέστερο μέτρο της κατανάλωσης πόρων απ' ό,τι ο αριθμός επανάληψης, αλλά χρειάζεται περισσότερο κόπο για να καταγραφεί. Για το λόγο αυτό, στην πράξη χρησιμοποιούνται συχνά μέτρα τύπου αριθμού επανάληψης.



1.6.2. Ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους - Καταλογισμός του κόστους σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων

Το δεύτερο βήμα στην υλοποίηση ενός συστήματος ABC είναι ο εντοπισμός όσο το δυνατόν περισσότερων στοιχείων έμμεσου κόστους στα τελικά αντικείμενα κόστους. Τα περισσότερα στοιχεία έμμεσου κόστους χαρακτηρίζονται αρχικώς στο πλαίσιο του βασικού λογιστικού συστήματος της εταιρίας σύμφωνα με τα τμήματα στα οποία δημιουργούνται. Για παράδειγμα, οι μισθοί, τα εφόδια, το ενοίκιο και ούτω καθεξής, που δημιουργούνται από τη Διοίκηση, χρεώνονται απευθείας σε αυτή. Σε μερικές περιπτώσεις, ορισμένα ή και όλα από αυτά τα στοιχεία κόστους μπορεί να αναχθούν απευθείας σε ένα από τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων του συστήματος ABC - πρόκειται για το τρίτο βήμα στην υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Στο βαθμό που αυτό είναι δυνατό, τα στοιχεία κόστους πρέπει να ανάγονται άμεσα σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων, Ωστόσο, είναι πολύ συνηθισμένο ένα τμήμα του οργανισμού να εμπλέκεται σε πολλές από τις δραστηριότητες τις οποίες παρακολουθεί το σύστημα ABC. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα έξοδα του τμήματος επιμερίζονται ανάμεσα στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων μέσω μιας διαδικασίας επιμερισμού που ονομάζεται επιμερισμός πρώτου σταδίου. Ο **επιμερισμός πρώτου σταδίου** (first-stage allocation) σε μία ABC είναι η διαδικασία με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.

Το άμεσο πρόβλημα είναι να βρεθεί ο τρόπος για να επιμεριστούν, για παράδειγμα, οι μισθοί των εργαζομένων στα καταστήματα της Astron Electric, στα διάφορα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων του συστήματος ABC. Το ζητούμενο στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι να υπολογιστούν οι πόροι που καταναλώνουν τα αντικείμενα κόστους. Επειδή ο χρόνος του εργαζόμενου είναι ένας πόρος, χρειαζόμαστε κάποια μέθοδο εκτίμησης της ποσότητας του χρόνου εργασίας που καταναλώνεται από κάθε δραστηριότητα του συστήματος ABC. Συχνά ο καλύτερος τρόπος για να εξασφαλιστούν αυτού του είδους οι πληροφορίες είναι να ρωτήσουμε τα άτομα που εμπλέκονται άμεσα. Τα μέλη της ομάδας ABC παίρνουν συνέντευξη από εργαζόμενους της επιχείρησης και τους ρωτούν ποιο ποσοστό του χρόνου τους δαπανούν για την εκτέλεση κάθε δραστηριότητας που αναφέρεται στο σύστημα. Οι συνεντεύξεις αυτές διεξάγονται με πολλή προσοχή. Οι ερωτώμενοι πρέπει να κατανοούν πλήρως τι περιλαμβάνει κάθε δραστηριότητα και τι προσδοκά να μάθει η ομάδα από τη συνέντευξη. Επιπλέον, παίρνονται συνεντεύξεις από διευθυντές των τμημάτων για να καθοριστεί πως πρέπει να επιμεριστούν τα έξοδα που δεν σχετίζονται με το προσωπικό ανάμεσα στα διάφορα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων. Σε κάθε περίπτωση το ερώτημα-



κλειδί είναι «Ποιο ποσοστό των διαθέσιμων πόρων καταναλώνεται από αυτή την ενιαία δραστηριότητα;».

1.6.3. Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας

Οι συντελεστές δραστηριότητας που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους στα αντικείμενα κόστους υπολογίζονται ως εξής: Η ομάδα ABC έχει υπολογίσει τη συνολική ποσότητα του μέτρου (τροπέα κόστους) ενιαίας δραστηριότητας για κάθε κέντρο κόστους που θα χρειαστεί για να παραχθεί το σημερινό μείγμα υπηρεσιών της εταιρίας και για να εξυπηρετηθούν οι σημερινοί πελάτες. Οι συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας υπολογίζονται με διαίρεση του συνολικού κόστους κάθε δραστηριότητας με τη συνολική ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση που στο σύστημα ABC εμφανίζεται ενιαία δραστηριότητα με την ονομασία «Άλλες δραστηριότητες» ή «Κενός χρόνος» τότε δεν πρέπει να υπολογίζονται συντελεστές δραστηριότητας για αυτή την κατηγορία κόστους. Οι δραστηριότητες αυτού του είδους περιλαμβάνονται στα συστήματα ABC με σκοπό να περιγράψουν κόστη και έξοδα εξυπηρέτησης της επιχείρησης ή κόστη αδρανούς δυναμικότητας του εξοπλισμού και των εργαζομένων, κόστη που, σε κάθε περίπτωση, δεν κατανέμονται στα αντικείμενα κόστους. Τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης πρέπει να είναι τουλάχιστον τόσα ώστε να καλύπτουν αυτό το μη επιμεριζόμενο κόστος. Η ύπαρξη δραστηριότητας που περιγράφει την αδρανή δυναμικότητα είναι, πιθανώς, και η πιο σημαντική θεωρητική υπεροχή των συστημάτων ABC. Τα συστήματα ABC είναι, ουσιαστικά, **μοντέλα κατανάλωσης πόρων**, καθώς μετρούν και κατανέμουν το κόστος χρησιμοποίησης των πόρων και όχι το κόστος απόκτησής τους, αναδεικνύοντας με τον τρόπο αυτό το κρίσιμο ρόλο που παίζει η αδρανής δυναμικότητα. Η σχέση μεταξύ των πόρων των δραστηριοτήτων που αποκτήθηκαν με τους πόρους των δραστηριοτήτων που καταναλώθηκαν φαίνεται στην παρακάτω εξίσωση:

Κόστος πόρων που αποκτήθηκαν = Κόστος πόρων που χρησιμοποιήθηκαν + Κόστος αδρανούς δυναμικότητας

1.6.4. Καταλογισμός του κόστους σε αντικείμενα κόστους

Το πέμπτο βήμα στην εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες ονομάζεται επιμερισμός δεύτερου σταδίου. Στον **επιμερισμό δεύτερου σταδίου** (second-stage allocation) οι



συντελεστές δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό του κόστους σε αντικείμενα κόστους, που μπορεί να είναι καταστήματα, προϊόντα και πελάτες. Για κάθε κέντρο κόστους η συγκεκριμένη ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας (ή τροπέα κόστους), που χρειάστηκε για την πώληση/λειτουργία κάθε αντικείμενου κόστους πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή δραστηριότητας και προκύπτει το έμμεσο κόστος που επιμερίζεται στο αντικείμενο κόστους. Είναι πολύ πιθανό σε κάποιο αντικείμενο κόστους να μην καταλογιστεί καθόλου κόστος μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας, εάν και εφόσον κριθεί πως αυτή δεν απαιτείται στο συγκεκριμένο αντικείμενο κόστους.

Σε αυτή τη φάση της δημιουργίας ενός συστήματος ABC γίνεται και πιο ξεκάθαρη η διαφορά του από ένα σύστημα παραδοσιακής κοστολόγησης· αντί για ένα ενιαίο κέντρο κόστους και έναν ενιαίο προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού του έμμεσου κόστους με βάση το τζίρο ή την εργασία, τώρα υπάρχουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους και περισσότεροι συντελεστές έμμεσου κόστους.

1.7. ABC σε εμπορικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών

Οι εμπορικές επιχειρήσεις, όπως η Astron Electric, και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών είναι ιδανικοί υποψήφιοι για την εφαρμογή συστημάτων ABC, ακόμη περισσότερο από τις εταιρίες με γραμμή παραγωγής. Αυτό ήταν το αποτέλεσμα μιας έρευνας που πραγματοποιήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο το 2000 από τους Drury και Tayles, η οποία έδειξε ότι το 51% των επιχειρήσεων με εμπορική κατεύθυνση ή κατεύθυνση παροχής υπηρεσιών είχαν εφαρμόσει σύστημα ABC· το αντίστοιχο ποσοστό σε εταιρίες που διέθεταν γραμμή παραγωγής ήταν μόλις 15%. Η διαπίστωση αυτή προέρχεται από το γεγονός ότι τα περισσότερα κόστη σε τέτοιους οργανισμούς είναι έμμεσα. Από την άλλη πλευρά, οι εταιρίες με γραμμή παραγωγής έχουν σημαντικά άμεσα κόστη (όπως τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία) για να καταναείμουν στα προϊόντα τους. Για τον λόγο, αυτό τα έμμεσα κόστη τους είναι πιθανόν να αποτελούν ένα πολύ μικρό ποσοστό των γενικών εξόδων. Οι εμπορικές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών πρέπει επίσης, να αποκτήσουν τους περισσότερους από τους πόρους τους εκ των προτέρων και πιθανές διακυμάνσεις στη χρησιμοποίηση των πόρων των δραστηριοτήτων από μεμονωμένες υπηρεσίες ή πελάτες, δεν επηρεάζουν τα βραχυπρόθεσμα έξοδα απόκτησης των πόρων. Τα κόστη αυτά αντιμετωπίζονται από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ως δεδομένα και άσχετα με τις περισσότερες αποφάσεις για το μέλλον της εταιρίας, με αποτέλεσμα η χρήση ενός παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης



να οδηγήσει σε μια κατάσταση όπου η ανάλυση κερδοφορίας να μην θεωρείται ως εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων, κάτι που είναι από εντελώς λάθος μέχρι και επικίνδυνο.

Επιπλέον, ο κρατικός έλεγχος, μέχρι και πρόσφατα, πολλών μεγάλων οργανισμών παροχής υπηρεσιών και η λειτουργία τους σε ένα περιβάλλον μονοπωλιακό, με σχεδόν μηδενικό ανταγωνισμό, είχε οδηγήσει στη νοοτροπία πως η αύξηση του λειτουργικού κόστους μπορεί εύκολα να αντισταθμιστεί με αύξηση των τιμών των παρεχόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, χωρίς την αναζήτηση τρόπων εξάλειψης των ζημιογόνων δραστηριοτήτων. Η ανάπτυξη, δηλαδή, συστημάτων κοστολόγησης που θα μετρούν επακριβώς το κόστος και την κερδοφορία των προϊόντων ήταν μικρής σημασίας. Οι ιδιωτικοποιήσεις και ο εντατικός ανταγωνισμός, σε συνδυασμό με τη όλο και αυξανόμενη γκάμα προϊόντων και υπηρεσιών, δημιούργησε την ανάγκη στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κλάδους ίδιους ή παρόμοιους με την Astron Electric, να αναπτύξουν συστήματα διοικητικής λογιστικής που θα τους δίνουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τα κόστη τους και να αναγνωρίζουν τις πηγές κέρδους για τα προϊόντα/υπηρεσίες τους, τους πελάτες και τις αγορές τους.



2. Ανάλυση υπάρχουσας κατάστασης

2.1. Ιστορία και δραστηριοποίηση Astron Electric

Η Astron Electric A.E. είναι μία πολυμετοχική εταιρεία εμπορίας ηλεκτρολογικού υλικού, καλωδίων, φωτιστικών, συστημάτων ασφαλείας και φωτοβολταϊκών συστημάτων. Δραστηριοποιείται κατά κύριο λόγο στην αγορά της Περιφέρειας Πελοποννήσου με καταστήματα σε Καλαμάτα, Σπάρτη, Τρίπολη, Αργος, Πύργο και πρόσφατα σε Κόρινθο και Άγιο Δημήτριο Αττικής.

Η επιχείρηση ιδρύθηκε το 1984 στην Καλαμάτα από μέλη του συνδέσμου ηλεκτρολόγων εγκαταστατών του Ν. Μεσσηνίας με την ονομασία Συνεταιριστική Επιχείρηση Ηλεκτρολόγων Μεσσηνίας - ΣΕΗΜ. Το 1997 απορρόφησε και συγχωνεύθηκε με τον αντίστοιχο συνεταιρισμό του Νομού Λακωνίας κρατώντας την ίδια επωνυμία, και κρατώντας την συνεταιριστική της μορφή. Το 1998 για πρώτη φορά τίθεται η πρόταση μετατροπής σε Ανώνυμη Εταιρεία αφού πρώτα έχει αλλάξει η μετοχική σύνθεση με την συμμετοχή μηχανολόγων και ηλεκτρολόγων μηχανικών. Το 2000 αλλάζει το όνομα της εταιρείας και γίνεται Astron Electric, συνεχίζοντας την συνεταιριστική της μορφή ως Συνεταιριστική Επιχείρηση Ηλεκτρολόγων Νοτίου Ελλάδος. Το 2006 η εταιρεία αποφασίζει την μετατροπή της σε Ανώνυμη Εταιρεία κρατώντας τον διακριτικό τίτλο Astron Electric A.E.

Η εταιρεία διοικείται από 7μελές συμβούλιο με μέλη από τις δύο κύριες περιοχές μετόχων, τη Μεσσηνία και τη Λακωνία. Ο Πρόεδρος της και Διευθύνων Σύμβουλος μαζί με το Γενικό Διευθυντή ασκούν την κεντρική διοίκηση της εταιρίας και υποστηρίζονται από μια διεύθυνση προμηθειών, μια διεύθυνση πωλήσεων και μια τεχνική διεύθυνση. Η έδρα της εταιρείας και, κατά συνέπεια, τα γραφεία της Διοίκησης βρίσκονται στην Καλαμάτα.

Τα χρώματα της εταιρείας σήμερα είναι το μπλε και το κόκκινο και το λογότυπό της φαίνεται στο **Σχήμα 2.1.**

Η εταιρεία διαθέτει ιδιόκτητο κτίριο στην Καλαμάτα όπου στεγάζεται το κεντρικό κατάστημα, τα γραφεία της και οι αποθήκες. Επίσης έχει ιδιόκτητο κτίριο στην Τρίπολη και ιδιόκτητο οικόπεδο στην Σπάρτη.



Η Astron Electric A.E. από την αρχή της λειτουργίας της ως ΣΕΗΜ είχε στοχεύσει στην αγορά των ηλεκτρολόγων εγκαταστατών και την εξυπηρέτηση των μετόχων – συνεταιριστών με την συνεταιριστική λογική της εποχής. Σήμερα, εκτός των εγκαταστατών καλύπτει και στοχεύει σε όλα τα δυνατά τμήματα της αγοράς – μηχανικοί, εργολήπτες δημοσίων έργων, κατασκευαστές, μεγάλες τεχνικές εταιρείες, ξενοδοχεία κλπ. στην B2B αγορά και στον απλό καταναλωτή ως ειδικό ηλεκτρολογικό κατάστημα στην B2C αγορά.

Η εταιρία διατηρεί ένα ανθρώπινο δυναμικό 47 ατόμων, στη διοίκηση, τα καταστήματα και τις αποθήκες. Επίσης διαθέτει έναν στόλο από 10 περίπου οχήματα μεταφοράς των προϊόντων της.



Σχήμα 2.1: Το λογότυπο της Astron Electric

2.2. Αποστολή και επιχειρησιακοί στόχοι

Η Astron Electric A.E. δεν έχει σήμερα διατυπωμένη εταιρική αποστολή παρά μόνο αυτήν κατά την ίδρυση της ως συνεταιριστική επιχείρηση ΣΕΗΜ. Έτσι η πρώτη τότε προσέγγιση για λειτουργία δράσης με υπευθυνότητα και συνέπεια απέναντι στους μετόχους της και της ενσωμάτωσης δυνάμεων σε έναν οργανισμό, αποτελεί και σήμερα σε σημαντικό βαθμό την βασική αποστολή της εταιρίας. Με ποιότητα και ευρεία γκάμα προϊόντων, ελκυστική τιμολογιακή πολιτική, συνεχή υποστήριξη μέσα από εφαρμογή νέων τεχνολογιών ικανοποιεί την πελατειακή της βάση. Με πυλώνες την πολυμετοχική της βάση και το στελεχιακό της δυναμικό αποσκοπεί στο να αποτελέσει έναν ισχυρό εμπορικό παράγοντα στην αγορά του ηλεκτρολογικού υλικού.

Η Astron Electric έχει θέσει σαν επιχείρηση τους παρακάτω στόχους:

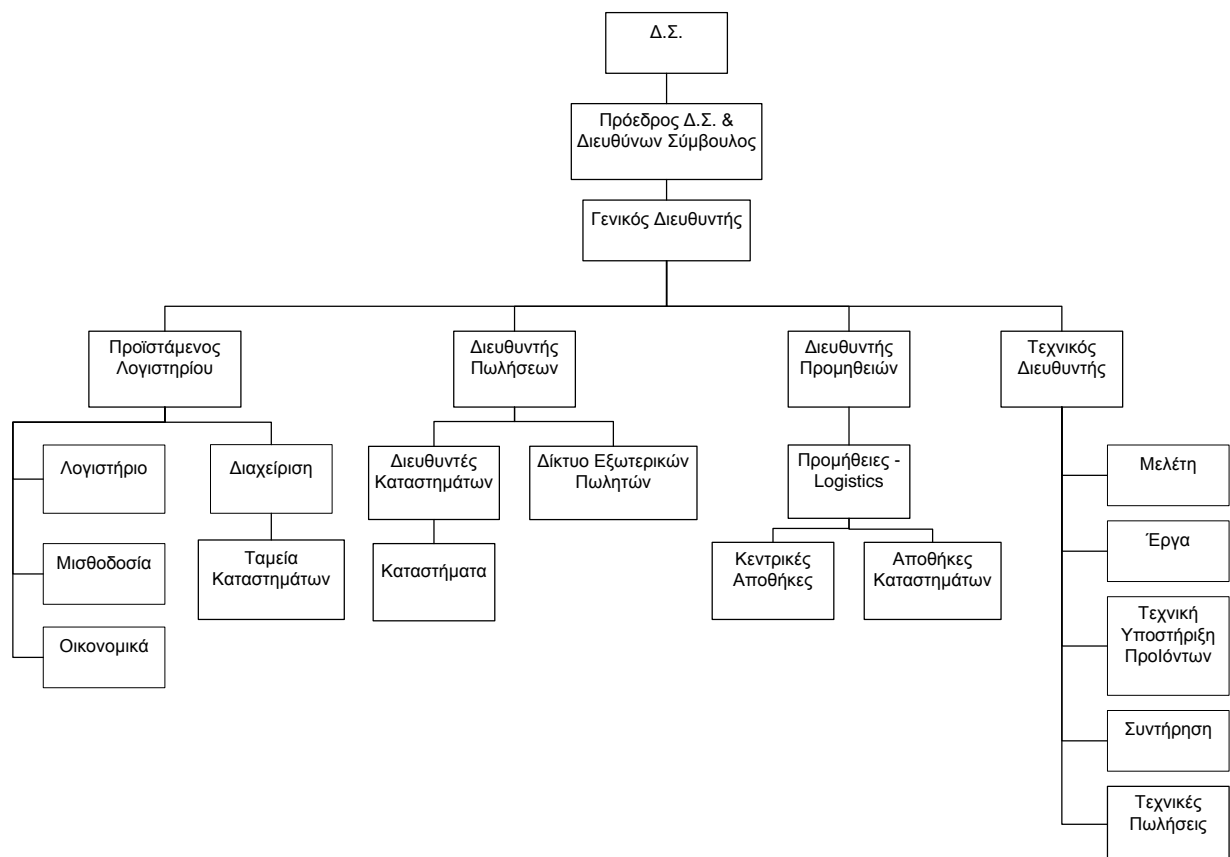
- Την διατήρηση της ηγετικής της θέσης στην αγορά του ηλεκτρολογικού υλικού στην περιοχή της Πελοποννήσου που κατά κύριο λόγο δραστηριοποιείται.
- Την επέκταση της και με άλλα καταστήματα σε Αττική ή άλλες περιοχές.
- Την αύξηση του μεριδίου αγοράς της.
- Την είσοδο σε νέα προϊόντα ή κατηγορίες προϊόντων (Συστήματα ΑΠΕ και εξοικονόμησης ενέργειας).



- Την διατήρηση των υψηλών προδιαγραφών ποιότητας σε προϊόντα και υπηρεσίες.

2.3. Οργανόγραμμα επιχείρησης

Η επιχείρηση Astron Electric έχει αναπτύξει ένα μοντέλο οργανωτικής δομής που βασίζεται σε κεντρικό συντονισμό από το Γενικό Διευθυντή με τρεις διευθύνσεις και τους αντίστοιχους Διευθυντές, οι οποίες είναι η Διεύθυνση Προμηθειών, η Διεύθυνση Πωλήσεων και η Τεχνική Διεύθυνση. Οι κεντρικοί τομείς λειτουργίας είναι τα καταστήματα τα οποία διαθέτουν το κάθε ένα δικιά του αποθήκη και ταμείο, τα οποία με τη σειρά τους τα διαχειρίζονται και τα παρακολουθούν το τμήμα Προμηθειών και το Λογιστήριο αντίστοιχα. Το τμήμα Προμηθειών έχει υπό την ευθύνη του και τις Κεντρικές Αποθήκες της επιχείρησης οι οποίες βρίσκονται σε Καλαμάτα και Σπάρτη. Το Λογιστήριο υπάγεται απευθείας στο Γενικό Διευθυντή και η απουσία Οικονομικού Διευθυντή αντισταθμίζεται από εξωτερικό λογιστή-σύμβουλο ο οποίος εργάζεται υπό το καθεστώς της παροχής υπηρεσιών. Τέλος, η γεωγραφική δομή της εταιρίας υποστηρίζεται διοικητικά με προϊσταμένους σε όλα τα καταστήματα. Η όλη οργανωτική δομή της Astron Electric παρουσιάζεται στο ακόλουθο διάγραμμα (Σχήμα 2.2).



Σχήμα 2.2: Το οργανόγραμμα της Astron Electric



Σχετικά με την λειτουργία της κοστολόγησης δεν υπάρχει, όπως φαίνεται, κάποια συγκεκριμένη δομή με το Γενικό Διευθυντή να αναλαμβάνει καθήκοντα αποκωδικοποίησης των όποιων δεδομένων του παρέχουν οι αναφορές του Λογιστηρίου και του τμήματος Προμηθειών. Αναφορές οι οποίες περιορίζονται στη δομή που επιβάλλει η νομοθεσία, καθώς προορίζονται κατά κύριο λόγο για εξωτερική χρήση, και διαθέτουν ελλιπή στοιχεία σε ό,τι αφορά δείκτες και αποτελέσματα Διοικητικής Λογιστικής. Αξίζει όμως να αναφερθεί πως το τμήμα Προμηθειών κάνει προσπάθειες παρακολούθησης του κόστους μεταφορών και αποθήκευσης των προϊόντων, προσπάθεια όμως η οποία απέχει κατά πολύ από τον τελικό στόχο της παρακολούθησης του όλου κόστους λειτουργίας της επιχείρησης.

Ως προς την δομή των πωλήσεων, η επιχείρηση διατηρεί κατά κύριο λόγο μόνο τους εσωτερικούς πωλητές εντός των καταστημάτων της σε ανάλογες θέσεις (πωλητές πάγκου, πωλητές φωτιστικών - διακοπών) με ανάλογες γνώσεις για την υποστήριξη των πωλήσεών τους. Ακόμη σε κάθε κατάσταση υπάρχει ξεχωριστό, νέο τμήμα πωλήσεων φωτοβολταϊκών συστημάτων, το οποίο υποστηρίζεται κεντρικά από την Τεχνική Διεύθυνση. Διαθέτει επίσης, νεοσύστατο τμήμα εξωτερικών πωλητών οι οποίοι υπάγονται απευθείας στη Διεύθυνση Πωλήσεων και έχει αναπτύξει σύστημα τροφοδότησης μικρών καταστημάτων σε κωμοπόλεις και χωριά της Πελοποννήσου και του Νομού Αττικής, όπου ο αρμόδιος υπάλληλος-οδηγός στο αντίστοιχο κατάστημα, αφού αναλάβει κάποιες παραγγελίες τηλεφωνικώς τις εκτελεί κατά το δρομολόγιο που έχει στις περιοχές ευθύνης του.

2.4. Σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού (budget)

Η Astron Electric έχει δημιουργήσει εδώ και μερικά χρόνια ένα σύστημα παρακολούθησης της εκτέλεσης του προϋπολογισμού της, το οποίο βασίζεται σε λογιστικά φύλλα του προγράμματος Microsoft Excel. Το σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού συνδέεται με το ERP πρόγραμμα Atlantis το οποίο έχει εγκαταστήσει η εταιρία, και ενημερώνεται σε μηνιαία βάση. Όπως φαίνεται και παρακάτω, στον **Πίνακα 2.1**, το σύστημα είναι δομημένο ως εξής:

- Στο επάνω μέρος του πίνακα φαίνονται οι **καθαρές πωλήσεις (τζίρος)** της εταιρίας χωρισμένες ανά προϊοντική κατηγορία. Οι κατηγορίες αυτές (9 στον αριθμό) είναι, με τη σειρά που αναγράφονται, οι: Υλικά αυτοματισμού, Καλώδια, Διακόπτες - Πρίζες, Λάμπες - Προβολείς - Παρελκόμενα, Ενέργεια - Απορροφητήρες - Εξαερισμός, Θυροτηλέφωνα - Θυροτηλεοράσεις, Υλικά ψυκτικών, Οικιακά φωτιστικά, Επαγγελματικά φωτιστικά. Να σημειωθεί πως η εμπορία και η εγκατάσταση Φ/Β συστημάτων περιλαμβάνεται στην κατηγορία «Ενέργεια -



Απορροφητήρες - Εξαερισμός», επιλογή η οποία κρίνεται λανθασμένη, καθώς η ενασχόληση της επιχείρησης με τον κλάδο των Φ/Β συστημάτων καταναλώνει εντελώς διαφορετικούς και αναλογικά περισσότερους εταιρικούς πόρους, από ότι η εμπορία συστημάτων που έχουν να κάνουν με τους απορροφητήρες και γενικά με τον εξαερισμό.

- Στη συνέχεια και με την ίδια λογική κατηγοριοποίησης των προϊόντων, εμφανίζεται το **κόστος των πωληθέντων προϊόντων**. Το κόστος πωληθέντων προκύπτει από τη γνωστή εξίσωση, σύμφωνα με την οποία:

Κόστος πωληθέντων = Αρχικό απόθεμα + Προμήθειες (Αγορές) - Τελικό απόθεμα

- Αφαιρώντας το συνολικό κόστος πωληθέντων από το σύνολο του τζίρου, προκύπτουν τα **μικτά κέρδη**.

- Μέχρι στιγμής, το σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού είναι δομημένο όπως αντίστοιχα συστήματα πολλών εταιριών. Στη συνέχεια θα περίμενε κανείς την απλή παράθεση των γενικών εξόδων της εταιρίας, όπως αυτά αναγράφονται στους Λογαριασμούς της ομάδας 6 (Οργανικά Έξοδα κατά είδος) του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Στο σύστημα της Astron Electric όμως, υπάρχουν κάποιες σημαντικές αλλαγές, οι οποίες προέρχονται από μια προσπάθεια της Διοίκησης να οργανώσει και να ξεχωρίσει, με κάποιο τρόπο, τα γενικά της έξοδα, πέραν της ομαδοποίησης που εμφανίζεται στους Λογαριασμούς της ομάδας 6. Αφού λοιπόν υπολογιστούν τα μικτά κέρδη, το σύστημα συνεχίζει ως εξής, σε ό,τι αφορά τα **γενικά έξοδα**:

- Η πρώτη κατηγορία γενικών εξόδων ονομάζεται «**Έξοδα Πωλήσεων**» και περιλαμβάνει τις αμοιβές του προσωπικού που έχει ως κύριο αντικείμενο εργασίας τις πωλήσεις (πωλητές), τα bonus των πωλήσεων, τα έξοδα προβολής και διαφήμισης, τα έξοδα συσκευασίας και κατασκευής τεχνικών έργων και επίσης το 80% των εξόδων μεταφορών και το 80% των εξόδων για επικοινωνία.
- Η δεύτερη κατηγορία γενικών εξόδων ονομάζεται «**Αμοιβές**» και περιλαμβάνει τις υπόλοιπες αμοιβές του προσωπικού της εταιρίας, δηλαδή των εργαζομένων που δεν έχουν ως κύριο αντικείμενο απασχόλησης τις πωλήσεις (εργαζόμενοι στη Διοίκηση και το Λογιστήριο, αποθηκάριοι κλπ.).
- Η τρίτη, και τελευταία, κατηγορία γενικών εξόδων είναι τα **λοιπά λειτουργικά έξοδα**, ομαδοποιημένα κατά τον τρόπο που επιβάλλει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο για την ομάδα 6, μόνο που σε αυτά δεν περιέχονται τα γενικά έξοδα που εμφανίστηκαν προηγουμένως ως έξοδα πωλήσεων. Σε ό,τι αφορά τα έξοδα μεταφορών, σε αυτή την κατηγορία εμφανίζεται το 20% του συνόλου. Αντίστοιχα και για τα έξοδα επικοινωνίας, που εδώ θα δούμε το



υπόλοιπο 20% «σπασμένο» σε τρεις υποκατηγορίες, τις: Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά, Ταχυδρομικά, Κινητή Τηλεφωνία.

Η δημιουργία της κατηγορίας «Έξοδα Πωλήσεων» αν και, κατά την άποψη των στελεχών της Διοίκησης της Astron Electric, έχει γίνει με τη λογική ότι ξεχωρίζει τα έξοδα που αφορούν τις πωλήσεις από τα υπόλοιπα και βασίζεται (όσων αφορούν τα έξοδα επικοινωνίας και μεταφορών) στη, γνωστή σε όλους, ανάλυση του οικονομολόγου Pareto και τον κανόνα του 80-20, χαρακτηρίζεται ως αυθαίρετη. Ο λόγος αυτού του χαρακτηρισμού είναι ότι η επιλογή των κωδικών της ομάδας 6 που θα χαρακτηρισθούν ως έξοδα πωλήσεων έχει γίνει χωρίς την ύπαρξη κάποιου δεδομένου ότι αυτοί και μόνο αυτοί οι κωδικοί περιγράφουν τους πόρους που εμπλέκονται - καταναλώνονται από τη διαδικασία των πωλήσεων. Με λίγα λόγια, κανένας δεν αποκλείει ότι και αρκετοί άλλοι κωδικοί εξόδων θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως έξοδα πωλήσεων αν εφαρμοζόταν ένα σύστημα κοστολόγησης που θα είχε κάποια μεγαλύτερη επιστημονική βάση, κάτι που παραδέχθηκαν και τα στελέχη της επιχείρησης κατά τις συνεντεύξεις που πραγματοποιήσαμε.

- Στη συνέχεια, το σύστημα, αφού αφαιρέσει το σύνολο των γενικών εξόδων από τα μικτά κέρδη, εμφανίζει τα **λειτουργικά αποτελέσματα**.
- Τέλος, εμφανίζονται τα χρηματοοικονομικά, τα έκτακτα και τα ανόργανα έξοδα, τα οποία αφαιρούνται από τα λειτουργικά αποτελέσματα και προκύπτουν τα **αποτελέσματα προ φόρων και αποσβέσεων**.

Αξίζει επίσης να τονιστεί πως το σύστημα παρουσιάζει τα παραπάνω στοιχεία σε μηνιαία αναφορά και έχει τη δυνατότητα να παρουσιάζει και να συγκρίνει το προϋπολογισθέν μέγεθος με το πραγματοποιηθέν. Αφότου περάσει ένας μήνας λειτουργίας της επιχείρησης, και ενημερωθούν τα μέχρι στιγμής πραγματικά οικονομικά μεγέθη, τότε, το σύστημα αθροίζει τα μέχρι στιγμής πραγματοποιηθέντα με τα εναπομείναντα προϋπολογισθέντα για να παρουσιάσει το σύνολο κάθε κατηγορίας εξόδων. Με αυτό τον τρόπο, το σύνολο κάθε κατηγορίας ενημερώνεται κάθε μήνα με πραγματικά στοιχεία και δίνει τη δυνατότητα στα στελέχη της εταιρίας, να παρακολουθούν αποκλίσεις από το συνολικό προϋπολογισμό.

Επίσης το Λογιστήριο της εταιρίας έχει τη δυνατότητα να εκδίδει το συγκεκριμένο report και με στοιχεία ανά κατάστημα, πέραν του συγκεντρωτικού για όλη την εταιρία, με αμφίβολο όμως τον τρόπο με τον οποίο κατανέμονται τα περισσότερα των γενικών εξόδων. Ο τζίρος, το κόστος πωληθέντων, οι αμοιβές των εργαζομένων και κάποια εκ των γενικών εξόδων, όπως οι λογαριασμοί



ΔΕΚΟ των καταστημάτων, είναι εύκολο να υπάρχουν «σπασμένα» και να κατανέμονται απευθείας στα αντίστοιχα καταστήματα, μιας και από αυτά προκύπτει το συγκεντρωτικό. Οι υπόλοιποι όμως, λογαριασμοί γενικών εξόδων απαιτούν κάποιο επιστημονικό τρόπο κατανομής σε κάθε κατάσταση, κάτι που στην περίπτωσή μας δεν υπάρχει.

Στην ερώτηση, προς τα στελέχη της εταιρίας, για το πώς παρακολουθούν αλλά και πώς θέλουν να γίνεται η συμμετοχή των γενικών εξόδων σε κάθε κατάσταση, η απάντηση ήταν πως είναι ικανοποιημένοι όταν το ποσοστό που συμμετέχουν τα γενικά έξοδα κάθε καταστήματος στα γενικά έξοδα της εταιρίας δεν ξεπερνά το ποσοστό συμμετοχής του τζίρου του καταστήματος στο συνολικό τζίρο της εταιρίας. Η παραδοχή όμως αυτή, οδηγεί στο να μην αντιμετωπίζεται ως πρόβλημα το γεγονός καταστήματα με υψηλούς τζίρους (κάτι καλό για την εταιρία) να έχουν υψηλά γενικά έξοδα (κάτι κακό για την εταιρία). Με άλλα λόγια, η τακτική αυτή αποσκοπεί μόνο στην ύπαρξη ενός ορίου κινδύνου για τα γενικά έξοδα των καταστημάτων και μπορεί να κρύβει κινδύνους, καθώς οι προσπάθειες για αύξηση του τζίρου σε κάποιο από τα καταστήματα, μέσω π.χ. προωθητικών ενεργειών ή στρατηγικών συνεργασιών, να φαίνονται αρχικά επιτυχημένες, αλλά τελικά να πέφτουν στο κενό, αν ανεβάζουν ταυτόχρονα και τα γενικά έξοδα. Και το κυριότερο είναι πως σε μια τέτοια περίπτωση, κανένας εκ των στελεχών δεν θα έχει τα απαραίτητα εργαλεία παρακολούθησης κόστους για να διαπιστώσει τον πιθανό επιχειρηματικό κίνδυνο που θα προκύψει από τις αποφάσεις του.

Αφού, λοιπόν, αναλύθηκε σε βάθος το σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού που εφαρμόζει η Astron Electric, το παρουσιάζουμε στον **Πίνακα 2.1**, που ακολουθεί. Για λόγους οικονομίας χώρου, στον πίνακα εμφανίζονται μόνο τα συγκεντρωτικά μεγέθη.



Εφαρμογή συστήματος κοστολόγησης δραστηριοτήτων (ABC) στην εταιρία Astron Electric

Ανάλυση υπάρχουσας κατάστασης

ASTRON ELECTRIC																	
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2012																	
	ΙΑΝ		ΦΕΒ		ΜΑΡ		ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ 2012	
	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.										προϋπ.	πραγμ.
ΚΑΘΑΡΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ																	
ΥΛΙΚΑ ΑΥΤΟΜΑΤΙΣΜΟΥ																1.042.000,00	943.434,20
ΚΑΛΩΔΙΑ																3.460.000,01	3.113.887,78
ΔΙΑΚΟΠΤΕΣ-ΠΡΙΖΕΣ																757.000,00	692.549,13
ΛΑΜΠΕΣ-ΠΡΟΒΟΛΕΙΣ																	
-ΠΑΡΕΛΚΟΜΕΝΑ																1.020.000,01	940.391,52
ΕΝΕΡΓΕΙΑ-ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΗΡΕΣ																	
-ΕΞΑΕΡΙΣΜΟΣ																1.175.000,01	995.834,30
ΘΥΡΟΤΗΛΕΦΩΝΑ-ΘΥΡΟΤΗΛΕΟΡΑΣΕΙΣ																499.000,00	460.423,94
ΥΛΙΚΑ ΨΥΚΤΙΚΩΝ																232.999,99	251.490,10
ΟΙΚΙΑΚΑ ΦΩΤΙΣΤΙΚΑ																579.999,98	509.218,74
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΦΩΤΙΣΤΙΚΑ																385.999,99	322.570,09
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ																9.151.999,99	8.229.799,79

	ΙΑΝ		ΦΕΒ		ΜΑΡ		ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ 2012	
	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.										προϋπ.	πραγμ.
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ																	
ΥΛΙΚΑ ΑΥΤΟΜΑΤΙΣΜΟΥ																846.869,25	758.754,92
ΚΑΛΩΔΙΑ																2.778.457,15	2.499.563,23
ΔΙΑΚΟΠΤΕΣ-ΠΡΙΖΕΣ																589.115,67	538.239,44
ΛΑΜΠΕΣ-ΠΡΟΒΟΛΕΙΣ																	
-ΠΑΡΕΛΚΟΜΕΝΑ																685.946,38	625.781,39
ΕΝΕΡΓΕΙΑ-ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΗΡΕΣ																	
-ΕΞΑΕΡΙΣΜΟΣ																954.700,97	785.601,36
ΘΥΡΟΤΗΛΕΦΩΝΑ-ΘΥΡΟΤΗΛΕΟΡΑΣΕΙΣ																364.029,60	337.880,92
ΥΛΙΚΑ ΨΥΚΤΙΚΩΝ																178.213,84	193.119,76
ΟΙΚΙΑΚΑ ΦΩΤΙΣΤΙΚΑ																412.695,34	362.859,33
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΦΩΤΙΣΤΙΚΑ																285.521,92	241.760,18
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ																7.095.550,12	6.343.560,52
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ																2.056.449,88	1.886.239,26

	ΙΑΝ		ΦΕΒ		ΜΑΡ		ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ 2012	
	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.										προϋπ.	πραγμ.
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ																	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΩΛΗΤΩΝ																702.000,00	642.181,11
ΒΟΝΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ																60.000,00	51.000,00
ΠΡΟΒΟΛΗ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ																30.000,00	25.738,62
ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ																9.600,00	9.969,26
ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ																85.000,00	84.172,16
ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ																27.000,00	32.539,55
ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑ																8.400,00	6.730,21
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ																922.000,00	852.330,91

	ΙΑΝ		ΦΕΒ		ΜΑΡ		ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ 2012	
	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.										προϋπ.	πραγμ.
ΑΜΟΙΒΕΣ																	
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ																380.880,00	317.216,06
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ																42.420,00	34.387,14
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΟΙΒΩΝ																423.300,00	351.603,20



	ΙΑΝ		ΦΕΒ		ΜΑΡ		ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ 2012	
ΛΟΙΠΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.	προϋπ.	πραγμ.										προϋπ.	πραγμ.
ΔΕΗ																42.060,00	35.449,80
ΥΔΡΕΥΣΗ																960	674,02
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ - ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ																10.320,00	7.339,77
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ																7.920,00	5.712,55
ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ																11.400,00	10.370,28
ΕΝΟΙΚΙΑ																117.000,00	107.923,53
ΕΝΟΙΚΙΑ ΜΙΣΘΩΣΕΩΣ LEASING																111.000,00	101.341,08
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ																16.500,00	11.551,76
ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ & ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ																21.960,00	20.350,24
ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΛΟΓΙΣΜΙΚΩΝ																	
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ Η/Υ																7.800,00	13.728,10
ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ																17.160,00	12.941,41
ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ																19.200,00	15.693,81
ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ																0	1.130,66
ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ																0	0
ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ - ΕΙΣΦΟΡΕΣ - ΔΩΡΕΕΣ																	
- ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΩΝ																6.000,00	4.843,80
ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΙ ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ																12.000,00	13.130,06
ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ																	
(ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ-ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ)																1.500,00	1.411,37
ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ																6.180,00	6.713,83
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΑ																5.400,00	6.609,31
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦ. ΕΞΟΔΩΝ																414.360,00	376.915,38
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΕΒΙΤΔΑ)																296.789,88	305.389,77
ΧΡΗΜΑΤΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ																140.160,00	119.508,50
ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ																7.740,00	7.332,87
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ																	
ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ																148.889,88	178.548,40

Πίνακας 2.1: Το σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού (budget) της Astron Electric, όπως ήταν δομημένο το τέλος του Μαρτίου του 2012.



3. Εφαρμογή συστήματος ABC

Το παρόν κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας είναι ένα από τα σημαντικότερα. Ο λόγος είναι ότι, αφού έχουμε σαφή εικόνα του τρόπου με τον οποίο δομείται και εφαρμόζεται ένα σύστημα κοστολόγησης δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση και, επιπλέον, έχουμε κάνει την ανάλυση της υπάρχουσας κατάστασης της επιχείρησης Astron Electric, μπορούμε πλέον να ξεκινήσουμε να σχεδιάζουμε το σύστημα ABC. Ο τρόπος με τον οποίο θα δομηθεί το σύστημα κοστολόγησης θα είναι σύμφωνος με τα όσα παρουσιάστηκαν στο **Κεφάλαιο 1**, πέραν κάποιων μικρών τροποποιήσεων που επιβάλλονται από τη λειτουργία της εταιρίας.

3.1. Κατηγοριοποίηση εργαζομένων - Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων

Το πρώτο σημαντικό βήμα στην υλοποίηση του συστήματος ABC είναι να εντοπίσουμε τις δραστηριότητες που θα αποτελέσουν τα θεμέλια του συστήματος. Για να καταστεί όμως αυτό δυνατό, προχωρήσαμε στη δημιουργία ομάδων – κατηγοριών εργαζομένων, ώστε να μπορέσουμε στη συνέχεια να αντλήσουμε πληροφορία για τις δραστηριότητες που πραγματοποιεί ο κάθε εργαζόμενος και, κατά συνέπεια, η εταιρία στο σύνολό της.

Αφού, λοιπόν, πραγματοποιήθηκε στα στελέχη της Διοίκησης της εταιρίας η ανάλυση και η παρουσίαση του σκεπτικού με το οποίο θα δημιουργηθεί το σύστημα ABC, συμφωνήθηκε πως οι κατηγορίες των εργαζομένων από τις οποίες θα εκμαιεύσουμε, στη συνέχεια, την πληροφορία για το ποιες είναι οι δραστηριότητες, θα είναι οι εξής πέντε:

- **Εργαζόμενοι στα καταστήματα της εταιρίας – Πωλητές:** Η κατηγορία αυτή αποτελείται από τους εργαζόμενους στα 7 καταστήματα της επιχείρησης σε Καλαμάτα, Σπάρτη, Τρίπολη, Ναύπλιο, Πύργο, Κόρινθο και Άγιο Δημήτριο (Μπραχάμι) Αττικής. Με το γενικό όρο «Πωλητές», εννοούμε τους πωλητές στους πάγκους των καταστημάτων, τους εξωτερικούς πωλητές και τους οδηγούς διανομών που διαθέτει κάθε κατάστημα.
- **Προϊστάμενοι – Διευθυντές καταστημάτων:** Η κατηγορία αυτή αποτελείται από τους 7 διευθυντές των αντίστοιχων καταστημάτων, οι οποίοι, ναι μεν προσμετρούνται στο ανθρώπινο δυναμικό κάθε καταστήματος, αλλά εκτελούν σαφώς διαφορετικές δραστηριότητες από τους υφιστάμενούς τους.



- **Εργαζόμενοι στις κεντρικές αποθήκες της εταιρίας:** Η κατηγορία αυτή αποτελείται από τους εργαζόμενους (αποθηκάρειους και οδηγούς διανομών) στις 2 κεντρικές αποθήκες της εταιρίας, οι οποίες βρίσκονται στην Καλαμάτα και τη Σπάρτη.
- **Εργαζόμενοι στα ταμεία των καταστημάτων και στο Λογιστήριο της εταιρίας:** Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τους εργαζόμενους στο Λογιστήριο της εταιρίας, που βρίσκεται στην έδρα της στην Καλαμάτα, καθώς και όσους εργαζόμενους εκτελούν αποκλειστικά χρέη ταμεία στα καταστήματα. Να σημειωθεί πως ταμίες υπάρχουν μόνο στα μεγάλα καταστήματα της επιχείρησης σε Καλαμάτα, Σπάρτη και Τρίπολη. Στα υπόλοιπα καταστήματα, κάποιος εκ των πωλητών, εξυπηρετεί και τους πελάτες στο ταμείο, όταν αυτό απαιτείται.
- **Διοίκηση:** Η τελευταία κατηγορία εργαζομένων της Astron Electric είναι αυτή των εργαζομένων στη Διοίκηση της εταιρίας. Με το γενικό όρο «Διοίκηση» εννοούμε τους Διευθυντές της εταιρίας (Γενικός, Προμηθειών, Πωλήσεων και Τεχνικός), τους εργαζόμενους στο τμήμα Προμηθειών και τους εργαζόμενους στην Τεχνική Διεύθυνση.

Στη συνέχεια, έγινε προσπάθεια να εντοπιστούν, για κάθε ομάδα εργαζομένων, οι δραστηριότητες με τις οποίες απασχολούνται. Το σύνηθες και πιο σωστό, από επιστημονική άποψη, θα ήταν να πραγματοποιηθούν συνεντεύξεις με όλους τους εργαζομένους της επιχείρησης, ζητώντας τους να περιγράψουν τις σημαντικότερες δραστηριότητές τους. Κάτι τέτοιο όμως δεν κατέστη δυνατό, καθώς τα στελέχη της Διοίκησης της επιχείρησης δεν μου έδωσαν αυτή τη δυνατότητα, θεωρώντας πως, μιας και η παρούσα ανάλυση αποτελεί μια πρώτη, πιλοτική εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης, έχουν οι ίδιοι τη δυνατότητα περιγραφής των δραστηριοτήτων των υφιστάμενών τους σε ικανοποιητικό και ακριβή βαθμό για τους σκοπούς της διπλωματικής εργασίας. Έχοντας αυτό ως δεδομένο, οι δραστηριότητες ανά ομάδα εργαζομένων, που προκύπτουν από τις συνεντεύξεις των στελεχών της Διοίκησης και όχι των εργαζομένων, είναι οι εξής:

- Δραστηριότητες πωλητών στα καταστήματα της εταιρίας:
 - Πώληση στον πάγκο του καταστήματος: Η δραστηριότητα αυτή αναφέρεται στην άμεση εξυπηρέτηση των πελατών που εισέρχονται στα καταστήματα και απευθύνονται στον πάγκο για την αγορά προϊόντων.
 - Διαμόρφωση έκθεσης καταστήματος (ράφια – διαφημιστικά stand – ανανέωση προϊόντων).
 - Διαχείριση της εντός του καταστήματος αποθήκης: Η δραστηριότητα αυτή αναφέρεται στην παραλαβή των προϊόντων από τους προμηθευτές, στην τοποθέτησή τους στην αποθήκη του καταστήματος και, γενικότερα, στη διαχείριση και οργάνωσή της.
 - Εξυπηρέτηση – ενημέρωση πελατών: Η δραστηριότητα αυτή αναφέρεται στην εξυπηρέτηση και ενημέρωση των πελατών κάθε καταστήματος για κάποιο προϊόν και τις δυνατότητές του ή την πρόταση μιας εξειδικευμένης λύσης που καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη.



- Διανομή προϊόντων εκτός του καταστήματος με τα φορτηγά της εταιρίας.
- Μελέτες φωτισμού: Η δραστηριότητα αυτή αναφέρεται στην πραγματοποίηση μελέτης φωτισμού και δημιουργία ολοκληρωμένης πρότασης για την αγορά συστημάτων φωτισμού, η οποία πραγματοποιείται από ειδικευμένο σε θέματα φωτισμού πωλητή, που διαθέτει κάθε κατάσταση.
- Δραστηριότητες Διευθυντών – Προϊσταμένων καταστημάτων:
 - Συντονισμός των υπαλλήλων του καταστήματος – Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού.
 - Διαχείριση πελατών.
 - Παρακολούθηση της αποθήκης του καταστήματος και ενημέρωση του τμήματος Προμηθειών για τις απαιτούμενες παραγγελίες υλικών και προϊόντων.
 - «Μάζεμα» υπολοίπων πελατών – Κλεισίματα λογαριασμών.
 - Τήρηση και εφαρμογή της εμπορικής πολιτικής της εταιρίας.
- Δραστηριότητες εργαζομένων στις κεντρικές αποθήκες της εταιρίας:
 - Παρακολούθηση των αναγκών του καταστήματος που υποστηρίζουν (Καλαμάτας και Σπάρτης).
 - Διανομές προϊόντων με δρομολόγια στις περιοχές ευθύνης τους.
- Δραστηριότητες εργαζομένων στα ταμεία των καταστημάτων και στο Λογιστήριο της εταιρίας:
 - Καταχώρηση τιμολογίων προμηθευτών και πελατών.
 - Πληρωμές.
 - Κλείσιμο λογαριασμών.
 - Διεκπεραίωση των υποθέσεων της εταιρίας σε τράπεζες, υπηρεσίες κλπ.
 - Λογιστική παρακολούθηση των καταστημάτων - Κλείσιμο ταμείων.
 - Σύνταξη οικονομικών reports για εσωτερική και εξωτερική χρήση.
 - Μισθοδοσία προσωπικού.
- Δραστηριότητες των στελεχών της Διοίκησης της εταιρίας:
 - Προμήθειες – Κλείσιμο συμφωνιών με προμηθευτές – Έλεγχος και αξιολόγησή τους.
 - Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων.
 - Ενδοδιακίνηση αποθεμάτων με μικρή κυκλοφοριακή ταχύτητα στα καταστήματα.
 - Παρακολούθηση και οργάνωση πωλήσεων.
 - Παρακολούθηση και πωλήσεις σε πελάτες στρατηγικής σημασίας.
 - Ταξίδια για έλεγχο καταστημάτων και επισκέψεις σε προμηθευτές.
 - Διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού της εταιρίας.
 - Δημόσιες σχέσεις με πελάτες, προμηθευτές και συνεργάτες της εταιρίας.
 - Επίλυση τεχνικών ζητημάτων που απασχολούν την εταιρία.
 - Τεχνικά έργα: Η δραστηριότητα αυτή αναφέρεται στη μελέτη, επίβλεψη και κατασκευή των τεχνικών έργων που αναλαμβάνει η εταιρία (κατά κύριο λόγο έργα Φ/Β και φωτισμού).
 - Τεχνική αξιολόγηση προϊόντων.
 - «Τεχνικές πωλήσεις»: Η δραστηριότητα αυτή αναφέρεται στις πωλήσεις προϊόντων που απαιτούν ιδιαίτερες τεχνικές γνώσεις για την εγκατάσταση και λειτουργία τους
 - Συγγραφή τεχνικών εγχειριδίων προϊόντων.



Όπως ήταν αναμενόμενο, παρατηρούμε πως προέκυψε ένας μακροσκελής κατάλογος δραστηριοτήτων – 32 στον αριθμό – οι οποίες δεν είναι δυνατόν να αποτελέσουν αυτούσιες τη βάση του συστήματος ABC. Για το λόγο αυτό απαιτείται να γίνει μια ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων που ανήκουν στο ίδιο επίπεδο, όπως περιγράφηκε αναλυτικά στο **Κεφάλαιο 1.6.1**. Η ομαδοποίηση αυτή θα γίνει έχοντας κατά νου οι δραστηριότητες που θα περιγραφούν από μία ενιαία δραστηριότητα πρώτον, να ανήκουν στο ίδιο επίπεδο και δεύτερον, να μπορούν να περιγραφούν από έναν κοινό τροπέα κόστους. Οπότε ο κατάλογος των 32 δραστηριοτήτων γίνεται:

- Πωλήσεις και διαχείριση πελατών: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Πώληση στον πάγκο του καταστήματος - Εξυπηρέτηση – ενημέρωση πελατών - Διαχείριση πελατών - Τήρηση και εφαρμογή της εμπορικής πολιτικής της εταιρίας - Τεχνικές πωλήσεις».
- Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης – αποθήκης): Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Διαμόρφωση έκθεσης καταστήματος - Διαχείριση της εντός του καταστήματος αποθήκης - Παρακολούθηση της αποθήκης του καταστήματος και ενημέρωση του τμήματος Προμηθειών για τις απαιτούμενες παραγγελίες υλικών και προϊόντων».
- Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Συντονισμός των υπαλλήλων του καταστήματος – Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού - Διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού της εταιρίας».
- Διανομές προϊόντων: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Διανομή προϊόντων εκτός του καταστήματος με τα φορτηγά της εταιρίας - Διανομές προϊόντων με δρομολόγια στις περιοχές ευθύνης των κεντρικών αποθηκών».
- Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.): Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τη δραστηριότητα «Τεχνικά έργα» μόνο ως προς το κομμάτι των Φ/Β εγκαταστάσεων ή άλλων παρόμοιων σε μέγεθος τεχνικών έργων.
- Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Μελέτες φωτισμού - Επίλυση τεχνικών ζητημάτων που απασχολούν την εταιρία - Τεχνικά έργα (εκτός των Φ/Β)».
- Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Τεχνική αξιολόγηση προϊόντων - Συγγραφή τεχνικών εγχειριδίων προϊόντων».
- Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων – Ενδοδιακινήσεις: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Παρακολούθηση των αναγκών των κεντρικών αποθηκών - Ενδοδιακίνηση αποθεμάτων με μικρή κυκλοφοριακή ταχύτητα στα καταστήματα».



- Κεντρική οργάνωση προμηθειών: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τη δραστηριότητα «Προμήθειες – Κλείσιμο συμφωνιών με προμηθευτές – Έλεγχος και αξιολόγησή τους».
- Κεντρική οργάνωση πωλήσεων: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Παρακολούθηση και οργάνωση πωλήσεων - Παρακολούθηση και πωλήσεις σε πελάτες στρατηγικής σημασίας».
- Ταξίδια: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τη δραστηριότητα «Ταξίδια για έλεγχο καταστημάτων και επισκέψεις σε προμηθευτές».
- Δημόσιες σχέσεις: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τη δραστηριότητα «Δημόσιες σχέσεις με πελάτες, προμηθευτές και συνεργάτες της εταιρίας».
- Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τη δραστηριότητα «Λογιστική παρακολούθηση των καταστημάτων - Κλείσιμο ταμείων».
- Κλεισίματα λογαριασμών πελατών: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες ««Μάζεμα» υπολοίπων πελατών – Κλεισίματα λογαριασμών».
- Πληρωμές και μισθοδοσία: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Πληρωμές - Μισθοδοσία προσωπικού - Διεκπεραίωση των υποθέσεων της εταιρίας σε τράπεζες, υπηρεσίες κλπ.».
- Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports: Η ενιαία αυτή δραστηριότητα περιλαμβάνει τις δραστηριότητες «Καταχώρηση τιμολογίων προμηθευτών και πελατών - Σύνταξη οικονομικών reports για εσωτερική και εξωτερική χρήση».
- Λοιπές δραστηριότητες - Κενός χρόνος: Η ενιαία δραστηριότητα περιλαμβάνει, οποιαδήποτε ενασχόληση των εργαζομένων δεν έχουν τη δυνατότητα να περιγράψουν οι παραπάνω ενιαίες δραστηριότητες και, κατά κύριο λόγο, τον κενό χρόνο που έχουν κατά την εργασία τους.

Έχοντας εντοπίσει τις επιχειρησιακές δραστηριότητες, μπορούμε, στη συνέχεια, να ορίσουμε τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων τα οποία θα αποτελέσουν τη βάση του συστήματος ABC. Αφού ορίσουμε τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων μαζί με τα αντίστοιχα μέτρα δραστηριότητας, θα παρουσιάσουμε σχηματικά, με τη βοήθεια της μεθόδου IDEFO, την όψη λειτουργιών - δραστηριοτήτων (function - activity view) της Astron Electric.

Ξεκινώντας, στο κέντρο κόστους «**Πωλήσεις και διαχείριση πελατών**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τη λειτουργία των πωλήσεων, την εξυπηρέτηση, την ενημέρωση και τη διαχείριση των πελατών. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι το **ύψος των πωλήσεων - τζίρος σε € (ευρώ)**. Τα € των πωλήσεων είναι ένας τροπέας



που περιγράφει εξαιρετικά τις πωλήσεις και, κατά συνέπεια, και τους πελάτες που τις προκαλούν, και είναι πολύ εύκολα μετρήσιμος. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας, αφού η ποσότητα των πωλήσεων είναι σε άμεση αναλογία των μονάδων των προϊόντων και υπηρεσιών που πουλά η εταιρία.

Στο κέντρο κόστους «**Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης – αποθήκης)**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τη διαχείριση των 7 καταστημάτων της εταιρίας. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι το **εμβαδόν των καταστημάτων σε m²**. Τα m² είναι ένας τροπέας εύκολα μετρήσιμος, που χρησιμοποιείται κατά κόρον σε περιπτώσεις που απαιτούν μέτρηση δραστηριότητας που περιγράφει διαχείριση κτιριακών εγκαταστάσεων αφού, με βάση τη λογική, ένα μεγαλύτερο κτίριο απαιτεί αναλογικά περισσότερους πόρους για τη διαχείριση και λειτουργία του από ένα μικρότερο. Πρόκειται για δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του, αφού εκτελείται ανεξάρτητα από το πόσα και ποια προϊόντα πουλά κάθε κατάστημα.

Στο κέντρο κόστους «**Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού της εταιρίας. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των υπαλλήλων**, καθώς η δραστηριότητα του Human Resources Management εξαρτάται αποκλειστικά από το πλήθος των υπαλλήλων που κάποιος διοικεί. Πρόκειται και εδώ, για δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.

Στο κέντρο κόστους «**Διανομές προϊόντων**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τη διανομή των προϊόντων με τα φορτηγά της εταιρίας, που μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν το κόστος καυσίμου, τα ημερομίσθια των οδηγών και τα έξοδα χρήσης και συντήρησης των φορτηγών. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι τα συνολικά **διανυθέντα km διανομών**. Παρατηρούμε πως τα km των διανομών είναι ένας εξαιρετικός τροπέας για αυτή τη δραστηριότητα, αλλά είναι δύσκολα μετρήσιμος, και στη θέση του, θα μπορούσαμε να έχουμε χρησιμοποιήσει τον αριθμό των δρομολογίων, που περιγράφει τη δραστηριότητα σε ικανοποιητικό βαθμό (όχι τόσο όσο τα διανυθέντα km) και μπορούμε εύκολα να καταγράψουμε το πλήθος τους. Η βούληση όμως, των στελεχών της εταιρίας, να εγκαταστήσουν στο προσεχές διάστημα δορυφορικό σύστημα παρακολούθησης του συνόλου του στόλου των οχημάτων της εταιρίας (φορτηγών και ΙΧ) μέσω GPS, μας οδήγησε τελικά στην επιλογή των διανυθέντων km που



πλέον, θα είναι πολύ εύκολο να καταγραφούν μέσω Η/Υ. Πρόκειται και εδώ, για δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.

Στο κέντρο κόστους «**Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τη μελέτη, την επίβλεψη και την κατασκευή των έργων Φ/Β που πραγματοποιεί η εταιρία ή άλλων παρόμοιων σε μέγεθος έργων π.χ. έργα βιομηχανικού φωτισμού ή φωτισμού γηπέδων. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των εκτελούμενων έργων**, μέτρο που περιγράφει επακριβώς τη δραστηριότητα και είναι πολύ εύκολα μετρήσιμο. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας καθώς εκτελείται κάθε φορά που η εταιρία πραγματοποιεί ένα μεγάλο τεχνικό έργο.

Στο κέντρο κόστους «**Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τη μελέτη, την επίβλεψη και την κατασκευή μικρών έργων (συνήθως οικιακού φωτισμού) και επίσης, για την επίλυση όλων των εσωτερικών τεχνικών ζητημάτων που εμφανίζονται στην εταιρία. Τα μικρά έργα διαχωρίζονται από τα μεγάλα καθώς καταναλώνουν σαφώς διαφορετικούς, σε είδος και ποσότητα, πόρους και μια πιθανή ομαδοποίησή τους θα μπορούσε να οδηγήσει σε μη ασφαλή συμπεράσματα για το μοναδιαίο κόστος τεχνικού έργου. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των εκτελούμενων έργων**, μέτρο που περιγράφει επακριβώς τη δραστηριότητα και είναι πολύ εύκολα μετρήσιμο. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας καθώς εκτελείται κάθε φορά που η εταιρία πραγματοποιεί ένα μικρό τεχνικό έργο ή επιλύει ένα τεχνικό ζήτημα.

Στο κέντρο κόστους «**Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για την τεχνική αξιολόγηση των προϊόντων καθώς και για άλλες παρόμοιες εργασίες. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των προϊόντων που χρήζουν τεχνικής παρακολούθησης - αξιολόγησης**. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο προϊόντος καθώς αφορά συγκεκριμένα προϊόντα και εκτελείται ανεξάρτητα του αριθμού των μονάδων των προϊόντων που θα αγορασθούν και τελικά θα πωληθούν.

Στο κέντρο κόστους «**Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων – Ενδοδιακινήσεις**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τον κεντρικό έλεγχο των αποθεμάτων και για την πραγματοποίηση ενδοδιακινήσεων αποθεμάτων με μικρή κυκλοφοριακή ταχύτητα στα καταστήματα. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των ενδοδιακινήσεων** που



πραγματοποιούνται, μέγεθος που περιγράφει ικανοποιητικά τη δραστηριότητα και είναι εύκολα μετρήσιμο με την παρακολούθηση των παραστατικών ενδοδιακινήσεων που εκδίδει το τμήμα Προμηθειών. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο παρτίδας καθώς εκτελείται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός μιας ενδοδιακίνησης ή μιας ποσότητας αποθέματος ανεξάρτητα από τον αριθμό και το είδος των προϊόντων που περιλαμβάνει η παρτίδα.

Στο κέντρο κόστους «**Κεντρική οργάνωση προμηθειών**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για την κεντρική οργάνωση των προμηθειών, την επαφή με τους προμηθευτές και το κλείσιμο συμφωνιών συνεργασίας με αυτούς. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι το **ύψος των προμηθειών - αγορών σε € (ευρώ)**. Τα € των αγορών είναι ένας τροπέας που περιγράφει εξαιρετικά τις προμήθειες και είναι πολύ εύκολα μετρήσιμος. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας, αφού η ποσότητα των προμηθειών και οι πόροι που καταναλώνονται είναι σε άμεση αναλογία των μονάδων των προϊόντων και υπηρεσιών που αγοράζει η εταιρία.

Στο κέντρο κόστους «**Κεντρική οργάνωση πωλήσεων**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για την κεντρική οργάνωση των πωλήσεων, την επαφή με τα καταστήματα και τους εξωτερικούς πωλητές της εταιρίας και τη διαχείριση των πελατών στρατηγικής σημασίας. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι το **ύψος των πωλήσεων - τζίρος σε € (ευρώ)**. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας, αφού η ποσότητα των πωλήσεων είναι σε άμεση αναλογία των μονάδων των προϊόντων και υπηρεσιών που πουλά η εταιρία.

Στο κέντρο κόστους «**Ταξίδια**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για την πραγματοποίηση ταξιδιών από τα στελέχη της Διοίκησης και τους εξωτερικούς πωλητές της εταιρίας, που μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν το κόστος καυσίμου, τα τέλη κυκλοφορίας και τα έξοδα χρήσης και συντήρησης των ΙΧ αυτοκινήτων. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι τα συνολικά **διανυθέντα km ταξιδιών**. Για την επιλογή του συγκεκριμένου τροπέα ισχύει ότι και με την περίπτωση των διανομών προϊόντων, ότι βασίστηκε δηλαδή στην πρόθεση της εταιρίας για άμεση εγκατάσταση συστήματος GPS για την παρακολούθηση των οχημάτων της. Πρόκειται και εδώ, για δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.



Στο κέντρο κόστους «**Δημόσιες σχέσεις**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για τις δημόσιες σχέσεις που πραγματοποιεί η εταιρία, που μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν έξοδα φιλοξενίας συνεργατών και εταιρικά δώρα στους μετόχους. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των παραστάσεων δημοσίων σχέσεων**, μέγεθος το οποίο είναι εύκολα μετρήσιμο. Με τον όρο αυτό εννοούμε κάθε φορά που η εταιρία πραγματοποιεί μια πράξη στο πλαίσιο του PR. Πρόκειται για δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.

Στο κέντρο κόστους «**Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για το κλείσιμο του ταμείου κάθε καταστήματος στο τέλος κάθε ημέρας. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των κλεισιμάτων των ταμείων**. Πρόκειται για δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.

Στο κέντρο κόστους «**Κλεισίματα λογαριασμών πελατών**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για το κλείσιμο των λογαριασμών και την είσπραξη των υπολοίπων από τους πελάτες. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των κλεισιμάτων των λογαριασμών**, μέγεθος που μπορεί εύκολα να καταγράψει το Λογιστήριο της εταιρίας. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο πελάτη καθώς αφορά μόνο όσους πελάτες δεν είναι συνεπείς ως προς τις οικονομικές τους υποχρεώσεις με την εταιρία.

Στο κέντρο κόστους «**Πληρωμές και μισθοδοσία**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για την πραγματοποίηση των πληρωμών στους προμηθευτές αλλά και για την καταβολή του μισθού στους εργαζόμενους της εταιρίας. Το μέτρο δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των πληρωμών**, μέγεθος που μπορεί εύκολα να καταγράψει το Λογιστήριο της εταιρίας. Πρόκειται για δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.

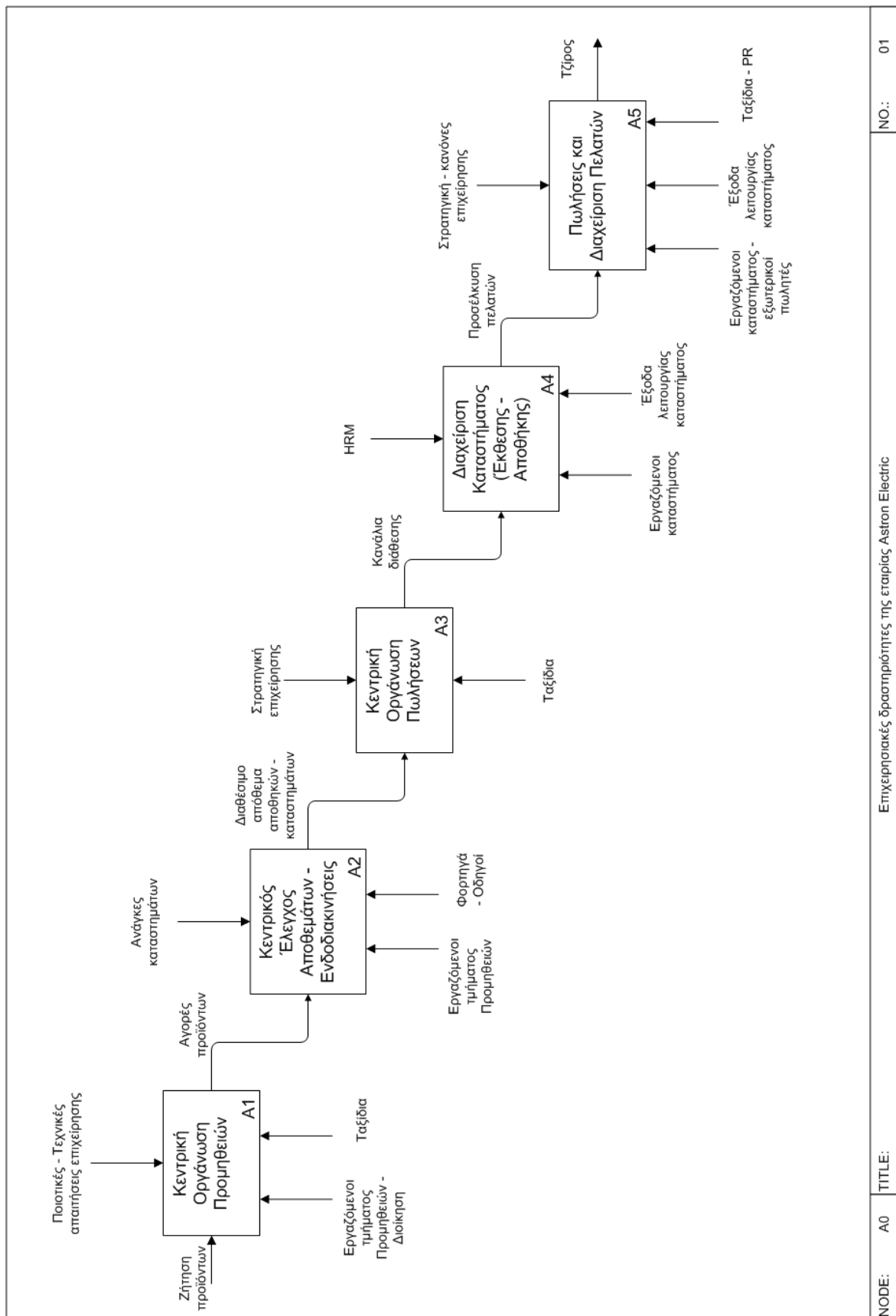
Στο κέντρο κόστους «**Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports**» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για την καταχώρηση των τιμολογίων και των παραστατικών προμηθευτών και πελατών καθώς και για την έκδοση των απαιτούμενων οικονομικών αναφορών για εξωτερική (ισολογισμοί κλπ.) και εσωτερική (budget) χρήση. Το μέτρο της δραστηριότητας για αυτό το κέντρο κόστους είναι ο **αριθμός των τιμολογίων και των reports που διαχειρίζεται - εκδίδει η επιχείρηση**. Ο τροπέας αυτός μπορεί εύκολα να μετρηθεί από το Λογιστήριο



και περιγράφει επακριβώς τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, η οποία είναι δραστηριότητα υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.

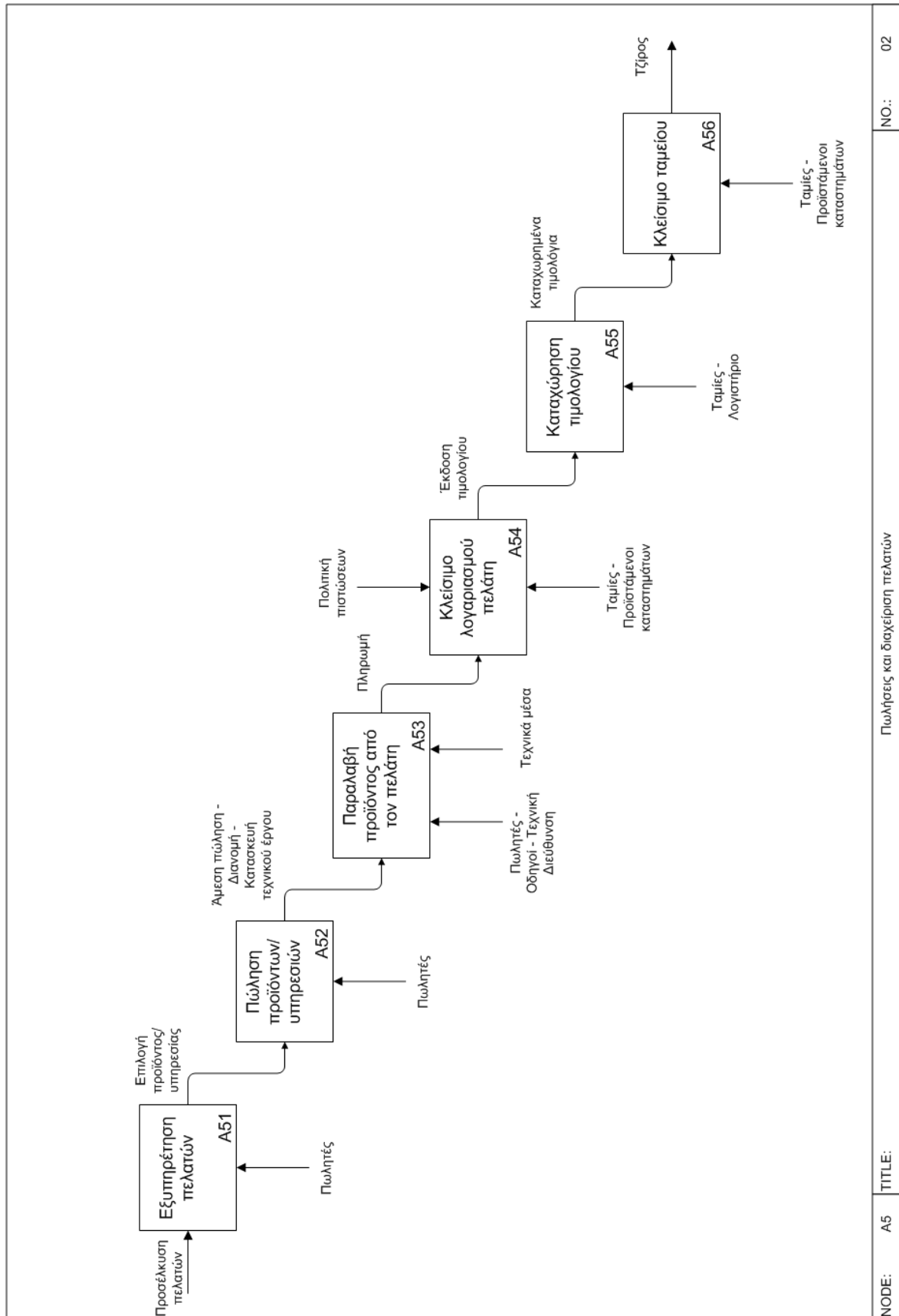
Τέλος, στο κέντρο κόστους «Λοιπές δραστηριότητες - Κενός χρόνος» συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που δεν σχετίζονται με τις προηγούμενες δραστηριότητες. Αυτά τα στοιχεία κόστους περιλαμβάνουν κυρίως έξοδα εξυπηρέτησης της επιχείρησης και το κόστος της μη χρησιμοποιούμενης, αδρανούς δυναμικότητας του ανθρώπινου δυναμικού και του εξοπλισμού της. Αυτά τα στοιχεία κόστους δεν καταλογίζονται στα αντικείμενα κόστους επειδή αντιπροσωπεύουν πόρους που δεν καταναλώνονται από αυτά.

Αφού ορίσαμε τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων μαζί με τα αντίστοιχα μέτρα δραστηριότητας, θα παρουσιάσουμε σχηματικά, την όψη λειτουργιών - δραστηριοτήτων (function - activity view) της Astron Electric. Η παρουσίαση αυτή θα γίνει με τη χρήση της μεθόδου IDEF0, μια μέθοδο δομημένης ανάλυσης συστημάτων που εκτός από τη ροή των πληροφοριών, έχει την ικανότητα να παρουσιάζει και τη φυσική ροή των υλικών. Στο **Σχήμα 3.1** παρουσιάζονται οι βασικές επιχειρησιακές δραστηριότητες της Astron Electric (επίπεδο A0). Στο **Σχήμα 3.2** παρουσιάζεται η ανάλυση της δραστηριότητας «Πωλήσεις και διαχείριση πελατών» σε περισσότερες δραστηριότητες (επίπεδο A5).



NODE: A0	TITLE: Επιχειρησιακές δραστηριότητες της εταιρίας Astron Electric	NO.: 01
----------	---	---------

Σχήμα 3.1: Οι επιχειρησιακές δραστηριότητες της Astron Electric - Επίπεδο A0.



Σχήμα 3.2: Η δραστηριότητα «Πωλήσεις και διαχείριση πελατών» - Επίπεδο A5.



3.2. Ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων

3.2.1. Αντιστοίχιση γενικών εξόδων στις κατηγορίες των εργαζομένων

Το δεύτερο βήμα στην υλοποίηση του συστήματος ABC είναι να εντοπίσουμε ποιες κατηγορίες κόστους αντιστοιχούν σε κάθε ομάδα εργαζομένων της εταιρίας. Απαραίτητο εργαλείο για αυτή την ανίχνευση και καταλογισμό του κόστους, αποτέλεσαν οι Λογαριασμοί της ομάδας 6 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου για το έτος 2011, οι οποίοι παρουσιάζουν τα οργανικά έξοδα της επιχείρησης κατά είδος. Έχοντας ως βάση τους λογαριασμούς αυτούς, παρουσιάζεται στη συνέχεια, ποιες κατηγορίες εξόδων καταλογίζονται σε κάθε ομάδα εργαζομένων και ποιο είναι το κόστος αυτών.

Ξεκινώντας, στην κατηγορία των εργαζομένων στα καταστήματα της εταιρίας αντιστοιχούν οι κωδικοί οργανικών εξόδων που παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.1**.

Καταστήματα (Πωλητές)	
Αμοιβές - Μισθοί	548.810,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	2.666,30 €
Εργοδοτικές εισφορές	137.202,50 €
Προμήθειες για πωλήσεις	780,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	39.052,42 €
Υδρευση	807,92 €
Τηλεπικοινωνίες	29.592,68 €
Ενοίκια κτιρίων	202.245,26 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	8.963,30 €
Ασφάλιστρα	10.962,87 €
Επισκευές και συντηρήσεις	26.464,13 €
Τέλη κυκλοφορίας	720,00 €
Έξοδα μεταφορών	64.378,83 €
Έντυπα και γραφική ύλη	12.188,80 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	7.315,12 €
Αποσβέσεις κτιρίων	71.443,56 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	71.940,63 €

Πίνακας 3.1: Οργανικά έξοδα εργαζομένων στα καταστήματα.



Στην κατηγορία των διευθυντών των καταστημάτων της εταιρίας αντιστοιχούν οι κωδικοί εξόδων που παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.2**.

Διευθυντές Καταστημάτων	
Αμοιβές - Μισθοί	93.100,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	717,85 €
Εργοδοτικές εισφορές	23.275,00 €
Τηλεπικοινωνίες	7.967,26 €

Πίνακας 3.2: Οργανικά έξοδα διευθυντών καταστημάτων.

Στην κατηγορία των εργαζομένων στο Λογιστήριο της εταιρίας αντιστοιχούν οι κωδικοί εξόδων που παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.3**.

Λογιστήριο - Ταμείο	
Αμοιβές - Μισθοί	46.200,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	11.550,00 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	19.925,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	9.255,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	435,00 €
Τηλεπικοινωνίες	3.414,54 €
Έντυπα και γραφική ύλη	1.406,40 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	4.041,67 €

Πίνακας 3.3: Οργανικά έξοδα εργαζομένων στο Λογιστήριο της εταιρίας.

Στην κατηγορία των εργαζομένων στις Κεντρικές Αποθήκες της εταιρίας αντιστοιχούν οι κωδικοί εξόδων που παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.4**.

Κεντρικές Αποθήκες	
Αμοιβές - Μισθοί	56.000,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	410,20 €
Εργοδοτικές εισφορές	14.000,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	5.437,50 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	2.240,84 €
Ασφάλιστρα	1.925,49 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	2.395,82 €
Τέλη κυκλοφορίας	705,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	7.897,43 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	4.726,81 €

Πίνακας 3.4: Οργανικά έξοδα εργαζομένων στις Κεντρικές Αποθήκες της εταιρίας.



Τέλος, στην κατηγορία των εργαζομένων στη Διοίκηση της εταιρίας αντιστοιχούν οι κωδικοί εξόδων που παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.5**.

Διοίκηση	
Αμοιβές - Μισθοί	71.400,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	17.850,00 €
Αμοιβές τρίτων	143.051,46 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	1.848,75 €
Υδρευση	47,25 €
Τηλεπικοινωνίες	7.967,26 €
Ασφάλιστρα	2.087,41 €
Επισκευές και συντηρήσεις	1.918,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	300,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	19.105,09 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	30.156,27 €
Έξοδα ταξιδίων	6.321,16 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	17.062,84 €
Έξοδα εκθέσεων	512,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	867,45 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	670,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	3.281,60 €
Διάφορα έξοδα	16.213,60 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	109.278,71 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	8.506,29 €

Πίνακας 3.5: Οργανικά έξοδα εργαζομένων στη Διοίκηση της εταιρίας.

Το σύνολο των γενικών εξόδων της Astron Electric για το έτος 2011 είναι 2.011.006,27 €. Στη συνέχεια θα αναλυθεί ο τρόπος με τον οποίο υπολογίστηκαν τα ποσά που εμφανίζονται στους παραπάνω πίνακες. Στην παρένθεση αναγράφεται ο κωδικός από τους Λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Το ποσό των αμοιβών – μισθών (κωδικός 60.00) για κάθε κατηγορία εργαζομένων έχει προκύψει από το μισθολόγιο της εταιρίας, όπως αυτό μου παραχωρήθηκε από το Λογιστήριο. Αντίστοιχα, οι εργοδοτικές εισφορές (κωδικός 60.03) έχουν υπολογιστεί ως ένα ποσό που αντιστοιχεί στο 25% του αντίστοιχου ποσού που δαπανάται για αμοιβές – μισθούς.

Οι παροχές και τα έξοδα του προσωπικού (κωδικός 60.02) αθροίζουν το ποσό των 3.794,38 € και αφορούν έξοδα για είδη ένδυσης και έξοδα για την επιμόρφωση του προσωπικού, και έχουν καταλογιστεί στους εργαζομένους των καταστημάτων, των κεντρικών αποθηκών και στους



προϊσταμένους των καταστημάτων, οι οποίοι στο σύνολό τους είναι 37. Οπότε αναλογούν $3.794,38/37 = 102,55$ € ανά υπάλληλο.

- Τα καταστήματα έχουν 26 πωλητές, οπότε $102,55 \times 26 = 2.666,30$ €.
- Οι προϊστάμενοι των καταστημάτων είναι 7, οπότε $102,55 \times 7 = 717,85$ €.
- Οι εργαζόμενοι στις αποθήκες είναι 4, οπότε $102,55 \times 4 = 410,20$ €.

Οι προμήθειες για πωλήσεις (κωδικός 61.02.01) αφορούν μόνο τους εργαζόμενους στα καταστήματα και καταλογίζονται στο σύνολό τους σε αυτούς.

Το ηλεκτρικό ρεύμα (κωδικός 62.00) αθροίζει το ποσό των 46.773,67 € και αφορά το σύνολο των κτιριακών εγκαταστάσεων της εταιρίας. Ο καταλογισμός του κόστους του ηλεκτρικού ρεύματος σε κτιριακές εγκαταστάσεις γίνεται, στα συστήματα κοστολόγησης, με βάση το εμβαδόν τους σε m^2 . Το συνολικό εμβαδό των κτιριακών εγκαταστάσεων της Astron Electric είναι, με βάση τα στοιχεία της εταιρίας, 2150 m^2 . Αν υποθέσουμε πως οι προϊστάμενοι των καταστημάτων δεν διαθέτουν ξεχωριστό χώρο εργασίας, αλλά εργάζονται μέσα σε χώρο των καταστημάτων τότε η αναλογία που προκύπτει είναι $46.773,67/2150 = 21,75$ € ανά m^2 .

- Τα γραφεία του Λογιστηρίου έχουν επιφάνεια 20 m^2 , οπότε $21,75 \times 20 = 435$ €.
- Οι κεντρικές αποθήκες έχουν επιφάνεια 250 m^2 , οπότε $21,75 \times 250 = 5.437,50$ €.
- Τα γραφεία της Διοίκησης έχουν επιφάνεια 85 m^2 , οπότε $21,75 \times 85 = 1.848,75$ €.
- Στα καταστήματα αναλογεί το ποσό που απομένει, δηλαδή 39.052,42 €.

Η ύδρευση (κωδικός 62.02) αθροίζει το ποσό των 855,17 € και αφορά τις εγκαταστάσεις της εταιρίας, εκτός των κεντρικών αποθηκών. Με το ίδιο σκεπτικό με το ηλεκτρικό ρεύμα, το κόστος ύδρευσης θα κατανεμηθεί με βάση τα m^2 της επιφάνειας των κτιρίων που είναι 2150 – 250 (κεντρικές αποθήκες) = 1900 m^2 . Οπότε αναλογούν $855,17/1900 = 0,45$ € ανά m^2 .

- Τα γραφεία της Διοίκησης και του Λογιστηρίου έχουν επιφάνεια 105 m^2 , οπότε $0,45 \times 105 = 47,25$ €.
- Στα καταστήματα αναλογεί το ποσό που απομένει, δηλαδή 807,92 €.

Οι τηλεπικοινωνίες (κωδικός 62.03) αθροίζουν το ποσό των 48.941,65 € και αφορούν το σύνολο των υπαλλήλων της εταιρίας, εκτός από τους 4 των κεντρικών αποθηκών οι οποίοι χρησιμοποιούν τα τηλέφωνα του καταστήματος στο οποίο υπάγονται. Οπότε το ποσό των τηλεπικοινωνιών θα αναχθεί



στους 43 υπαλλήλους των υπόλοιπων κατηγοριών και, τελικά, θα αναλογεί $48.941,65/43 = 1.138,18$ € ανά υπάλληλο.

- Τα καταστήματα έχουν 26 πωλητές, οπότε $1.138,18 \times 26 = 29.592,68$ €.
- Οι προϊστάμενοι των καταστημάτων είναι 7, οπότε $1.138,18 \times 7 = 7.967,26$ €.
- Οι εργαζόμενοι στο λογιστήριο είναι 3, οπότε $1.138,18 \times 3 = 3.414,54$ €.
- Οι εργαζόμενοι στη Διοίκηση είναι 7, οπότε $1.138,18 \times 7 = 7.967,26$ €.

Τα ενοίκια κτιρίων (κωδικός 62.04) αφορούν μόνο τα καταστήματα και καταλογίζονται στο σύνολό τους στους εργαζόμενους σε αυτά, καθώς όλοι οι υπόλοιποι εργαζόμενοι στεγάζονται σε ιδιόκτητα κτίρια της εταιρίας.

Τα ενοίκια μεταφορικών μέσων (κωδικός 62.04) αθροίζουν το ποσό των 37.347,23 € και αφορούν τα έξοδα για τα φορτηγά (μικρού ή μεγάλου μεγέθους) που εκτελούν δρομολόγια για λογαριασμό των καταστημάτων και των κεντρικών αποθηκών. Με βάση τις εκτιμήσεις των στελεχών της Διοίκησης, θα ανατεθεί το 80% -ήτοι 29.877,78 € - στα καταστήματα και το υπόλοιπο 20% - ήτοι 7.469,45 € - στις κεντρικές αποθήκες.

Τα ασφάλιστρα (κωδικός 62.05) αφορούν τα ποσά τα οποία δαπανά η εταιρία για την ασφάλιση του στόλου των οχημάτων της και των περονοφόρων για τις αποθήκες της, για την ασφάλιση των προϊόντων σε περίπτωση φωτιάς (ασφάλεια πυρός) και για την ασφάλεια ζωής που προσφέρει σε κάποια από τα στελέχη της. Το ποσό των ασφαλειών φαίνεται στον **Πίνακα 3.6**.

Ασφάλεια	
ΙΧ οχημάτων	400,00 €
Φορτηγών	5.843,75 €
Περονοφόρων	645,71 €
Πυρός	6.398,90 €
Ζωής	887,41 €

Πίνακας 3.6: Τα ποσά που δαπανά η Astron Electric για πληρωμή ασφαλίσεων.

Τα παραπάνω ποσά κατανέμονται ως εξής:

- Στους εργαζόμενους στα καταστήματα, οι ασφάλειες των φορτηγών και το 80% της ασφάλειας πυρός, που αθροίζουν το ποσό των 10.962,87 €.
- Στους εργαζόμενους στις κεντρικές αποθήκες, οι ασφάλειες των περονοφόρων και το 20% της ασφάλειας πυρός, που αθροίζουν το ποσό των 1.925,49 €.



- Στη Διοίκηση, οι ασφάλειες των ΙΧ οχημάτων και ζωής που αθροίζουν το ποσό των 887,41 €.

Οι επισκευές και οι συντηρήσεις (κωδικός 62.07) αφορούν τα ποσά τα οποία δαπανά η εταιρία για την επισκευή και συντήρηση των κτιρίων, των μηχανημάτων, των μεταφορικών μέσων, του εξοπλισμού και του λογισμικού της. Τα ποσά αυτά φαίνονται στον **Πίνακα 3.7**.

Επισκευές και Συντηρήσεις	
Κτιρίων και εγκαταστάσεων	6.539,83 €
Μηχανολογικού εξοπλισμού	50,00 €
Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	10.300,02 €
Φορτηγών	11.410,00 €
ΙΧ οχημάτων	425,45 €
Περονοφόρων	113,82 €
ΚΤΕΟ	446,41 €
Υποστήριξη λογισμικών Η/Υ	1.492,54 €

Πίνακας 3.7: Τα ποσά που δαπανά η Astron Electric για επισκευές και συντηρήσεις.

Τα ποσά αυτά κατανέμονται ως εξής:

- Στη Διοίκηση, η επισκευή και συντήρηση των ΙΧ οχημάτων και η υποστήριξη των λογισμικών των Η/Υ, που αθροίζουν το ποσό των 1.918 €.
- Στις κεντρικές αποθήκες, η επισκευή και συντήρηση των περονοφόρων και το 20% της συντήρησης των φορτηγών, που αθροίζουν το ποσό των 2.395,82 €.
- Στα καταστήματα, το ποσό που απομένει, δηλαδή 26.464,13 €.

Τα τέλη κυκλοφορίας (κωδικός 63.03) του συνόλου του στόλου των οχημάτων της εταιρίας, αθροίζουν το ποσό των 1.725 € και κατανέμονται ως εξής.

- Στη Διοίκηση, 4 ΙΧ οχήματα με 75 € τέλη κυκλοφορίας το καθένα, δηλαδή συνολικά 300 €.
- Στις κεντρικές αποθήκες, 2 φορτηγά μεικτού βάρους από 3500kg έως 10000kg με 300 € τέλη κυκλοφορίας το καθένα και 1 φορτηγό μεικτού βάρους από 1500kg έως 3500kg με 105 € τέλη κυκλοφορίας, δηλαδή συνολικά 705 €.
- Στα οχήματα των καταστημάτων, το ποσό που απομένει, δηλαδή 720 €.

Τα έξοδα μεταφορών (κωδικός 64.00) αφορούν τα ποσά τα οποία δαπανά η εταιρία για την κίνηση των φορτηγών, των ΙΧ οχημάτων και των περονοφόρων της, τα έξοδα μεταφοράς προσωπικού και τα έξοδα για τη μεταφορά αγαθών. Τα ποσά αυτά εμφανίζονται στον **Πίνακα 3.8**.



Έξοδα μεταφορών	
Έξοδα κίνησης φορτηγών	36.724,41 €
Έξοδα κίνησης ΙΧ οχημάτων	22.766,68 €
Έξοδα κίνησης περονοφόρων	552,55 €
Έξοδα μεταφοράς αγαθών αγορών	31.478,09 €
Έξοδα μεταφοράς αγαθών πωλήσεων	3.477,71 €
Έξοδα μεταφοράς προσωπικού	43,05 €
Λοιπά έξοδα μεταφορών	7.389,59 €

Πίνακας 3.8: Τα ποσά που δαπανά η Astron Electric για μεταφορές.

Τα ποσά αυτά κατανέμονται ως εξής:

- Στη Διοίκηση, τα έξοδα κίνησης των ΙΧ οχημάτων και τα λοιπά έξοδα μεταφορών, που αθροίζουν το ποσό των 30.156,27 €.
- Στις κεντρικές αποθήκες, τα έξοδα κίνησης των περονοφόρων και το 20% των εξόδων κίνησης των φορτηγών, που αθροίζουν το ποσό των 7.897,43 €.
- Στα καταστήματα, το ποσό που απομένει, δηλαδή 64.378,83 €.

Τα έντυπα και η γραφική ύλη (κωδικός 64.07) αθροίζουν το ποσό των 16.876,96 € και έχουν καταλογιστεί στους εργαζομένους των καταστημάτων, του Λογιστηρίου και της Διοίκησης, οι οποίοι στο σύνολό τους είναι 36. Οπότε αναλογούν $16.876,96/36 = 468,80$ € ανά υπάλληλο.

- Τα καταστήματα έχουν 26 πωλητές, οπότε $468,80 \times 26 = 12.188,80$ €.
- Οι εργαζόμενοι στο Λογιστήριο είναι 3, οπότε $468,80 \times 3 = 1406,40$ €.
- Οι εργαζόμενοι στη Διοίκηση είναι 7, οπότε $468,80 \times 7 = 3.281,60$ €.

Τα υλικά άμεσης αναλώσεως (κωδικός 64.08) αφορούν υλικά καθαριότητας, φαρμακείου και συσκευασίας, αθροίζουν το ποσό των 7.315,12 € και κατανέμονται στο σύνολό τους στους εργαζόμενους στα καταστήματα.

Οι αποσβέσεις των κτιρίων (κωδικός 66.01) αθροίζουν το ποσό των 71.443,56 € και κατανέμονται στο σύνολό τους στα καταστήματα. Ομοίως και οι αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού (κωδικός 66.04), οι οποίες αθροίζουν το ποσό των 71.940,63 €.

Οι αμοιβές και τα έξοδα των λογιστών (61.00.06) αφορούν μόνο το Λογιστήριο και κατανέμονται στο σύνολό τους σε αυτό. Ομοίως, τα έξοδα μηχανογράφησης (κωδικός 61.03.01) και τα έξοδα δημοσιεύσεων (κωδικός 64.09).



Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων και των φορητών (κωδικοί 66.02 και 66.03) αφορούν μόνο τις κεντρικές αποθήκες και κατανέμονται στο σύνολό τους σε αυτές.

Οι αμοιβές τρίτων (κωδικός 61) αφορούν αμοιβές δικηγόρων, ελεγκτών, μηχανικών και άλλων επαγγελματιών που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην εταιρία και κατανέμονται στο σύνολό τους στη Διοίκηση.

Οι διάφοροι φόροι και τέλη (κωδικός 63.98) αφορούν έξοδα χαρτοσήμων, φόρους ακινήτων, κρατήσεις και άλλους φόρους και κατανέμονται στο σύνολό τους στη Διοίκηση. Ομοίως τα έξοδα ταξιδιών (κωδικός 64.01), τα έξοδα προβολής και διαφήμισης (64.02), τα έξοδα εκθέσεων (64.03), τα έξοδα συνδρομών και εισφορών (κωδικός 64.05), τα έξοδα δωρεών και επιχορηγήσεων (κωδικός 64.06), τα διάφορα έξοδα κοινοχρήστων και δικαστικών δαπανών (κωδικός 64.98), τα έξοδα τόκων (κωδικός 65) και τέλος, τα έξοδα αποσβέσεων ασώματων ακινητοποιήσεων (κωδικός 66.05).

3.2.2. Επιμερισμός πρώτου σταδίου

Αφού λοιπόν, αντιστοιχίστηκαν όλα τα γενικά έξοδα της εταιρίας στις ομάδες των εργαζομένων, μπορούμε να προχωρήσουμε στον επιμερισμό του πρώτου σταδίου. Για να γίνει αυτό χρειαζόμαστε κάποια μέθοδο εκτίμησης της ποσότητας του πόρου που καταναλώνεται από κάθε δραστηριότητα του συστήματος ABC. Ο καλύτερος τρόπος για να εξασφαλιστούν αυτού του είδους οι πληροφορίες είναι να ρωτήσουμε τα άτομα που εμπλέκονται άμεσα, δηλαδή όλους τους εργαζόμενους της εταιρίας. Όμως, η πραγματοποίηση συνεντεύξεων δεν επιτράπη από τα στελέχη της εταιρίας, για τους λόγους που έχουν αναφερθεί στο **Κεφάλαιο 3.1**. Θέτοντας πλέον στα στελέχη της Διοίκησης και όχι σε όλους τους εργαζόμενους, το ερώτημα «Ποιο ποσοστό των διαθέσιμων πόρων καταναλώνεται από κάθε ενιαία δραστηριότητα;» καταλήγουμε στους πίνακες κατανάλωσης πόρων που ακολουθούν.

Οι πίνακες έχουν δημιουργηθεί σε λογιστικά φύλλα του προγράμματος Microsoft Excel και αποτελούν την υλοποίηση του συστήματος ABC. Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για τους υπολογισμούς σε κάθε ζευγάρι πινάκων που παρουσιάζεται κάθε φορά είναι η εξής: ο πρώτος πίνακας εμφανίζει το ποσοστό της κατανάλωσης των πόρων από κάθε ενιαία δραστηριότητα, όπως αυτό προέκυψε από τις συνεντεύξεις με τα στελέχη της Διοίκησης της εταιρίας, και ο δεύτερος την ποσοτικοποίηση αυτού



του ποσοστού με βάση τα ποσά που εμφανίστηκαν στο **Κεφάλαιο 3.2.1**, πολλαπλασιάζοντάς τα με το αντίστοιχο ποσοστό.

Ο **Πίνακας 3.9** παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων των δραστηριοτήτων «Πωλήσεις και διαχείριση πελατών» και «Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης – αποθήκης)».

	Πωλήσεις και διαχείριση πελατών	Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης - αποθήκης)
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	70%	4%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	70%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	70%	4%
Προμήθειες για πωλήσεις	100%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	80%	15%
Υδρευση	80%	20%
Τηλεπικοινωνίες	50%	45%
Ενοίκια κτιρίων	100%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	40%	0%
Ασφάλιστρα	0%	50%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα μεταφορών	20%	5%
Έντυπα και γραφική ύλη	30%	10%
Υλικά άμεσης αναλώσεως	5%	15%
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	100%
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	100%
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	15%	30%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	70%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	15%	30%
Τηλεπικοινωνίες	15%	30%
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	0%
Έξοδα μηχανογράφησης	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	0%



	Πωλήσεις και διαχείριση πελατών	Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης - αποθήκης)
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	50%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	70%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	50%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	75%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	100%
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	5%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	5%
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	30%
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	5%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	5%	0%
Αμοιβές τρίτων	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	5%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0%	0%
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	5%	0%
Έξοδα ταξιδίων	5%	0%
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	100%	0%
Έξοδα εκθέσεων	100%	0%
Συνδρομές - Εισφορές	0%	0%
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	5%	0%
Διάφορα έξοδα	0%	0%
Τόκοι και συναφή έξοδα	0%	0%
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0%	0%

Πίνακας 3.9: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων.



Ο Πίνακας 3.10 παρουσιάζει τον επιμερισμό πρώτου σταδίου των κέντρων κόστους δραστηριοτήτων «Πωλήσεις και διαχείριση πελατών» και «Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης – αποθήκης)».

	Πωλήσεις και διαχείριση πελατών	Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης - αποθήκης)
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	384.167,00 €	21.952,40 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	1.866,41 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	96.041,75 €	5.488,10 €
Προμήθειες για πωλήσεις	780,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	31.241,94 €	5.857,86 €
Υδρευση	646,34 €	161,58 €
Τηλεπικοινωνίες	14.796,34 €	13.316,71 €
Ενοίκια κτιρίων	202.245,26 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	3.585,32 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	5.481,44 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μεταφορών	12.875,77 €	3.218,94 €
Έντυπα και γραφική ύλη	3.656,64 €	1.218,88 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	365,76 €	1.097,27 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0,00 €	71.443,56 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0,00 €	71.940,63 €
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	13.965,00 €	27.930,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	502,50 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	3.491,25 €	6.982,50 €
Τηλεπικοινωνίες	1.195,09 €	2.390,18 €
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00 €	0,00 €



	Πωλήσεις και διαχείριση πελατών	Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης - αποθήκης)
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	28.000,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	287,14 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	7.000,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	4.078,13 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	1.925,49 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	119,79 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	394,87 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	1.418,04 €
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	3.570,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	892,50 €	0,00 €
Αμοιβές τρίτων	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	398,36 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	1.507,81 €	0,00 €
Έξοδα ταξιδίων	316,06 €	0,00 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	17.062,84 €	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	512,00 €	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	0,00 €	0,00 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	164,08 €	0,00 €
Διάφορα έξοδα	0,00 €	0,00 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	795.846,00 €	281.703,51 €

Πίνακας 3.10: Επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Ο Πίνακας 3.11 παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων των δραστηριοτήτων «Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού», «Διανομές προϊόντων» και «Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)».

	Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού	Διανομές προϊόντων	Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)
Καταστήματα (Πωλητές)			
Αμοιβές - Μισθοί	0%	2%	0,5%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	2%	0,5%
Προμήθειες για πωλήσεις	0%	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Υδρευση	0%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%	0%
Ενοίκια κτιρίων	0%	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	50%	8%
Ασφάλιστρα	0%	50%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	85%	4%
Έξοδα μεταφορών	0%	40%	4%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	10%	5%
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0%	70%	0%
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	0%	0%
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	0%	0%
Διευθυντές Καταστημάτων			
Αμοιβές - Μισθοί	10%	0%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	10%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	10%	5%	0%
Λογιστήριο - Ταμείο			
Αμοιβές - Μισθοί	5%	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	5%	0%	0%
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	0%	0%
Έξοδα μηχανογράφησης	0%	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	5%	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%	0%
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	0%	0%



	Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού	Διανομές προϊόντων	Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)
Κεντρικές Αποθήκες			
Αμοιβές - Μισθοί	0%	20%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	30%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	20%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	85%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	95%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	100%	0%
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	95%	0%
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	70%	0%
Διοίκηση			
Αμοιβές - Μισθοί	20%	0%	3,5%
Εργοδοτικές εισφορές	20%	0%	3,5%
Αμοιβές τρίτων	20%	0%	25%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Υδρευση	0%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	5%	0%	0%
Ασφάλιστρα	40%	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%	0%
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0%	0%	0%
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0%	0%	2%
Έξοδα ταξιδίων	0%	0%	0%
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0%	0%	0%
Έξοδα εκθέσεων	0%	0%	0%
Συνδρομές - Εισφορές	0%	0%	0%
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%	10%
Διάφορα έξοδα	0%	0%	0%
Τόκοι και συναφή έξοδα	0%	0%	0%
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0%	0%	0%

Πίνακας 3.11: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων.



Ο Πίνακας 3.12 παρουσιάζει τον επιμερισμό πρώτου σταδίου των κέντρων κόστους δραστηριοτήτων «Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού», «Διανομές προϊόντων» και «Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)».

	Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού	Διανομές προϊόντων	Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)
Καταστήματα (Πωλητές)			
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	10.976,20 €	2.744,05 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	2.744,05 €	686,01 €
Προμήθειες για πωλήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια κτιρίων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	4.481,65 €	717,06 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	5.481,44 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	612,00 €	28,80 €
Έξοδα μεταφορών	0,00 €	25.751,53 €	2.575,15 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	1.218,88 €	609,44 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0,00 €	5.120,58 €	0,00 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Διευθυντές Καταστημάτων			
Αμοιβές - Μισθοί	9.310,00 €	0,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	2.327,50 €	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	796,73 €	398,36 €	0,00 €
Λογιστήριο - Ταμείο			
Αμοιβές - Μισθοί	2.310,00 €	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	577,50 €	0,00 €	0,00 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	170,73 €	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00 €	0,00 €	0,00 €



	Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού	Διανομές προϊόντων	Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)
Κεντρικές Αποθήκες			
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	11.200,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	123,06 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	2.800,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	1.904,71 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	2.276,03 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	705,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	7.502,56 €	0,00 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	3.308,77 €	0,00 €
Διοίκηση			
Αμοιβές - Μισθοί	14.280,00 €	0,00 €	2.499,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	3.570,00 €	0,00 €	624,75 €
Αμοιβές τρίτων	28.610,29 €	0,00 €	35.762,87 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	398,36 €	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	834,96 €	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0,00 €	0,00 €	603,13 €
Έξοδα ταξιδίων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €	328,16 €
Διάφορα έξοδα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	63.186,07 €	86.604,82 €	47.178,42 €

Πίνακας 3.12: Επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Ο Πίνακας 3.13 παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων των δραστηριοτήτων «Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα» και «Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων».

	Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα	Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	0,5%	1%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0,5%	1%
Προμήθειες για πωλήσεις	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	5%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Ενοίκια κτιρίων	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	2%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	1%	0%
Έξοδα μεταφορών	4%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	5%	0%
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0%	0%
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	0%
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	0%
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	1%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	1%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	0%
Έξοδα μηχανογράφησης	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	0%



	Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα	Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	1,5%	2%
Εργοδοτικές εισφορές	1,5%	2%
Αμοιβές τρίτων	5%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0%	0%
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0%	0%
Έξοδα ταξιδίων	0%	0%
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0%	0%
Έξοδα εκθέσεων	0%	0%
Συνδρομές - Εισφορές	0%	0%
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	10%	10%
Διάφορα έξοδα	0%	0%
Τόκοι και συναφή έξοδα	0%	0%
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0%	0%

Πίνακας 3.13: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων.



Ο Πίνακας 3.14 παρουσιάζει τον επιμερισμό πρώτου σταδίου των κέντρων κόστους δραστηριοτήτων «Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα» και «Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων».

	Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα	Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	2.744,05 €	5.488,10 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	686,01 €	1.372,03 €
Προμήθειες για πωλήσεις	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	1.952,62 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	179,27 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	7,20 €	0,00 €
Έξοδα μεταφορών	2.575,15 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	609,44 €	0,00 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0,00 €	0,00 €
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	931,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	232,75 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00 €	0,00 €



	Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα	Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	1.071,00 €	1.428,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	267,75 €	357,00 €
Αμοιβές τρίτων	7.152,57 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0,00 €	0,00 €
Έξοδα ταξιδίων	0,00 €	0,00 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0,00 €	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	0,00 €	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	0,00 €	0,00 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	328,16 €	328,16 €
Διάφορα έξοδα	0,00 €	0,00 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	15.620,60 €	12.089,66 €

Πίνακας 3.14: Επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Ο Πίνακας 3.15 παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων των δραστηριοτήτων «Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις» και «Κεντρική οργάνωση προμηθειών».

	Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις	Κεντρική οργάνωση προμηθειών
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%
Προμήθειες για πωλήσεις	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Ενοίκια κτιρίων	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	5%	0%
Έξοδα μεταφορών	25%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0%	0%
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	0%
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	0%
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	5%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	5%	0%
Τηλεπικοινωνίες	5%	0%
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	5%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	5%	0%
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	0%
Έξοδα μηχανογράφησης	5%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	5%	0%
Τηλεπικοινωνίες	5%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	5%	0%
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	0%



	Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις	Κεντρική οργάνωση προμηθειών
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	15%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	15%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	15%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	15%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	8%	20%
Εργοδοτικές εισφορές	8%	20%
Αμοιβές τρίτων	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	10%	30%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0%	0%
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0%	3%
Έξοδα ταξιδίων	0%	3%
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0%	0%
Έξοδα εκθέσεων	0%	0%
Συνδρομές - Εισφορές	0%	0%
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	10%	15%
Διάφορα έξοδα	0%	0%
Τόκοι και συναφή έξοδα	0%	50%
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0%	0%

Πίνακας 3.15: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων.



Ο Πίνακας 3.16 παρουσιάζει τον επιμερισμό πρώτου σταδίου των κέντρων κόστους δραστηριοτήτων «Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις» και «Κεντρική οργάνωση προμηθειών».

	Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις	Κεντρική οργάνωση προμηθειών
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €
Προμήθειες για πωλήσεις	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	36,00 €	0,00 €
Έξοδα μεταφορών	16.094,71 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0,00 €	0,00 €
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	4.655,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	1.163,75 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	398,36 €	0,00 €
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	2.310,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	577,50 €	0,00 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	462,75 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	21,75 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	170,73 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	70,32 €	0,00 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00 €	0,00 €



	Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις	Κεντρική οργάνωση προμηθειών
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	8.400,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	2.100,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	815,63 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	336,13 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	5.712,00 €	14.280,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	1.428,00 €	3.570,00 €
Αμοιβές τρίτων	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	796,73 €	2.390,18 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0,00 €	904,69 €
Έξοδα ταξιδίων	0,00 €	189,63 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0,00 €	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	0,00 €	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	0,00 €	0,00 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	328,16 €	492,24 €
Διάφορα έξοδα	0,00 €	0,00 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00 €	54.639,36 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	45.877,50 €	76.466,10 €

Πίνακας 3.16: Επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Ο Πίνακας 3.17 παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων των δραστηριοτήτων «Κεντρική οργάνωση πωλήσεων», «Ταξίδια» και «Δημόσιες σχέσεις».

	Κεντρική οργάνωση πωλήσεων	Ταξίδια	Δημόσιες σχέσεις
Καταστήματα (Πωλητές)			
Αμοιβές - Μισθοί	0%	1%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	30%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	1%	0%
Προμήθειες για πωλήσεις	0%	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Υδρευση	0%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%	0%
Ενοίκια κτιρίων	0%	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	5%	0%
Έξοδα μεταφορών	0%	2%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%	0%
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0%	0%	0%
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	0%	0%
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	0%	0%
Διευθυντές Καταστημάτων			
Αμοιβές - Μισθοί	0%	1%	2%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	30%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	1%	2%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%	0%
Λογιστήριο - Ταμείο			
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%	0%
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	0%	0%
Έξοδα μηχανογράφησης	0%	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%	0%
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	0%	0%



	Κεντρική οργάνωση πωλήσεων	Ταξίδια	Δημόσιες σχέσεις
Κεντρικές Αποθήκες			
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%	0%
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%	0%
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%	0%
Διοίκηση			
Αμοιβές - Μισθοί	15%	10%	2%
Εργοδοτικές εισφορές	15%	10%	2%
Αμοιβές τρίτων	0%	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%	0%
Υδρευση	0%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	30%	0%	2%
Ασφάλιστρα	0%	60%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	30%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	100%	0%
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0%	0%	0%
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	5%	85%	0%
Έξοδα ταξιδίων	10%	80%	2%
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0%	0%	0%
Έξοδα εκθέσεων	0%	0%	0%
Συνδρομές - Εισφορές	0%	0%	0%
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0%	100%
Έντυπα και γραφική ύλη	15%	0%	0%
Διάφορα έξοδα	0%	0%	0%
Τόκοι και συναφή έξοδα	50%	0%	0%
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0%	0%	0%

Πίνακας 3.17: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων.



Ο Πίνακας 3.18 παρουσιάζει τον επιμερισμό πρώτου σταδίου των κέντρων κόστους δραστηριοτήτων «Κεντρική οργάνωση πωλήσεων», «Ταξίδια» και «Δημόσιες σχέσεις».

	Κεντρική οργάνωση πωλήσεων	Ταξίδια	Δημόσιες σχέσεις
Καταστήματα (Πωλητές)			
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	5.488,10 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	799,89 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	1.372,03 €	0,00 €
Προμήθειες για πωλήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια κτιρίων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	36,00 €	0,00 €
Έξοδα μεταφορών	0,00 €	1.287,58 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Διευθυντές Καταστημάτων			
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	931,00 €	1.862,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	215,36 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	232,75 €	465,50 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Λογιστήριο - Ταμείο			
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00 €	0,00 €	0,00 €



	Κεντρική οργάνωση πωλήσεων	Ταξίδια	Δημόσιες σχέσεις
Κεντρικές Αποθήκες			
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Διοίκηση			
Αμοιβές - Μισθοί	10.710,00 €	7.140,00 €	1.428,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	2.677,50 €	1.785,00 €	357,00 €
Αμοιβές τρίτων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	2.390,18 €	0,00 €	159,35 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	1.252,45 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	575,40 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	300,00 €	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	1.507,81 €	25.632,83 €	0,00 €
Έξοδα ταξιδίων	632,12 €	5.056,93 €	126,42 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0,00 €	0,00 €	670,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	492,24 €	0,00 €	0,00 €
Διάφορα έξοδα	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	54.639,36 €	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	73.049,20 €	52.105,30 €	5.068,27 €

Πίνακας 3.18: Επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Ο Πίνακας 3.19 παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων των δραστηριοτήτων «Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων» και «Κλεισίματα λογαριασμών πελατών».

	Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων	Κλεισίματα λογαριασμών πελατών
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	1%	3%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	1%	3%
Προμήθειες για πωλήσεις	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Ενοίκια κτιρίων	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα μεταφορών	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	10%	10%
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0%	0%
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	0%
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	0%
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	1%	30%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	1%	30%
Τηλεπικοινωνίες	0%	30%
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	20%	22%
Εργοδοτικές εισφορές	20%	22%
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	0%
Έξοδα μηχανογράφησης	20%	25%
Ηλεκτρικό ρεύμα	20%	25%
Τηλεπικοινωνίες	25%	40%
Έντυπα και γραφική ύλη	10%	20%
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	0%



	Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων	Κλεισίματα λογαριασμών πελατών
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	8%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	8%
Αμοιβές τρίτων	0%	50%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	15%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0%	0%
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0%	0%
Έξοδα ταξιδίων	0%	0%
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0%	0%
Έξοδα εκθέσεων	0%	0%
Συνδρομές - Εισφορές	0%	0%
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	15%
Διάφορα έξοδα	0%	15%
Τόκοι και συναφή έξοδα	0%	0%
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0%	0%

Πίνακας 3.19: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων.



Ο Πίνακας 3.20 παρουσιάζει τον επιμερισμό πρώτου σταδίου των κέντρων κόστους δραστηριοτήτων «Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων» και «Κλεισίματα λογαριασμών πελατών».

	Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων	Κλεισίματα λογαριασμών πελατών
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	5.488,10 €	16.464,30 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	1.372,03 €	4.116,08 €
Προμήθειες για πωλήσεις	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μεταφορών	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	1.218,88 €	1.218,88 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0,00 €	0,00 €
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	931,00 €	27.930,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	232,75 €	6.982,50 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	2.390,18 €
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	9.240,00 €	10.164,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	2.310,00 €	2.541,00 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	1.851,00 €	2.313,75 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	87,00 €	108,75 €
Τηλεπικοινωνίες	853,64 €	1.365,82 €
Έντυπα και γραφική ύλη	140,64 €	281,28 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00 €	0,00 €



	Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων	Κλεισίματα λογαριασμών πελατών
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	5.712,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	1.428,00 €
Αμοιβές τρίτων	0,00 €	71.525,73 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	1.195,09 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0,00 €	0,00 €
Έξοδα ταξιδίων	0,00 €	0,00 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0,00 €	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	0,00 €	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	0,00 €	0,00 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	492,24 €
Διάφορα έξοδα	0,00 €	2.432,04 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	23.725,03 €	158.661,63 €

Πίνακας 3.20: Επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Ο Πίνακας 3.21 παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων των δραστηριοτήτων «Πληρωμές και μισθοδοσία» και «Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports».

	Πληρωμές και μισθοδοσία	Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	2%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	2%
Προμήθειες για πωλήσεις	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Ενοίκια κτιρίων	0%	0%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα μεταφορών	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	10%
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0%	0%
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	0%
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	0%
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	20%	25%
Εργοδοτικές εισφορές	20%	25%
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	100%
Έξοδα μηχανογράφησης	20%	30%
Ηλεκτρικό ρεύμα	20%	30%
Τηλεπικοινωνίες	20%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	5%	50%
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	100%



	Πληρωμές και μισθοδοσία	Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	10%
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	10%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	10%
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0%
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές	0%	0%
Αμοιβές τρίτων	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0%
Υδρευση	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	0%	0%
Ασφάλιστρα	0%	0%
Επισκευές και συντηρήσεις	0%	0%
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0%
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0%	0%
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0%	0%
Έξοδα ταξιδίων	0%	0%
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0%	0%
Έξοδα εκθέσεων	0%	0%
Συνδρομές - Εισφορές	0%	0%
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0%
Έντυπα και γραφική ύλη	0%	0%
Διάφορα έξοδα	0%	0%
Τόκοι και συναφή έξοδα	0%	0%
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0%	0%

Πίνακας 3.21: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων.



Ο Πίνακας 3.22 παρουσιάζει τον επιμερισμό πρώτου σταδίου των κέντρων κόστους δραστηριοτήτων «Πληρωμές και μισθοδοσία» και «Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports».

	Πληρωμές και μισθοδοσία	Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	10.976,20 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	2.744,05 €
Προμήθειες για πωλήσεις	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα μεταφορών	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	1.218,88 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0,00 €	0,00 €
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	9.240,00 €	11.550,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	2.310,00 €	2.887,50 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0,00 €	19.925,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	1.851,00 €	2.776,50 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	87,00 €	130,50 €
Τηλεπικοινωνίες	682,91 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	70,32 €	703,20 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00 €	4.041,67 €



	Πληρωμές και μισθοδοσία	Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	5.600,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	1.400,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	543,75 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0,00 €	0,00 €
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	0,00 €	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	0,00 €	0,00 €
Αμοιβές τρίτων	0,00 €	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0,00 €	0,00 €
Υδρευση	0,00 €	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	0,00 €	0,00 €
Ασφάλιστρα	0,00 €	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	0,00 €	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0,00 €	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	0,00 €	0,00 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0,00 €	0,00 €
Έξοδα ταξιδίων	0,00 €	0,00 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0,00 €	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	0,00 €	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	0,00 €	0,00 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0,00 €	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	0,00 €	0,00 €
Διάφορα έξοδα	0,00 €	0,00 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00 €	0,00 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	14.241,23 €	64.497,25 €

Πίνακας 3.22: Επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Τέλος, ο Πίνακας 3.23 παρουσιάζει τα ποσοστά κατανάλωσης πόρων και τον επιμερισμό πρώτου σταδίου του κέντρου κόστους δραστηριοτήτων «Λοιπές δραστηριότητες – Κενός χρόνος».

	Λοιπά - Κενός χρόνος	Λοιπά - Κενός χρόνος
Καταστήματα (Πωλητές)		
Αμοιβές - Μισθοί	15%	82.321,50 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	15%	20.580,38 €
Προμήθειες για πωλήσεις	0%	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0,00 €
Υδρευση	0%	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	5%	1.479,63 €
Ενοίκια κτιρίων	0%	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0,00 €
Ασφάλιστρα	0%	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	100%	26.464,13 €
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0,00 €
Έξοδα μεταφορών	0%	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	10%	1.218,88 €
Υλικά άμεσης αναλώσεως	10%	731,51 €
Αποσβέσεις κτιρίων	0%	0,00 €
Αποσβέσεις επίπλων και εξοπλισμού	0%	0,00 €
Διευθυντές Καταστημάτων		
Αμοιβές - Μισθοί	5%	4.655,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	5%	1.163,75 €
Τηλεπικοινωνίες	5%	398,36 €
Λογιστήριο - Ταμείο		
Αμοιβές - Μισθοί	3%	1.386,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	3%	346,50 €
Αμοιβές και έξοδα λογιστών	0%	0,00 €
Έξοδα μηχανογράφησης	0%	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0,00 €
Τηλεπικοινωνίες	5%	170,73 €
Έντυπα και γραφική ύλη	10%	140,64 €
Έξοδα δημοσιεύσεων	0%	0,00 €



	Λοιπά - Κενός χρόνος	Λοιπά - Κενός χρόνος
Κεντρικές Αποθήκες		
Αμοιβές - Μισθοί	5%	2.800,00 €
Παροχές και έξοδα προσωπικού	0%	0,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	5%	700,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	0%	0,00 €
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	0%	0,00 €
Ασφάλιστρα	0%	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0,00 €
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0,00 €
Έξοδα κινήσεως φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0,00 €
Αποσβέσεις φορτηγών - μηχανημάτων	0%	0,00 €
Διοίκηση		
Αμοιβές - Μισθοί	5%	3.570,00 €
Εργοδοτικές εισφορές	5%	892,50 €
Αμοιβές τρίτων	0%	0,00 €
Ηλεκτρικό ρεύμα	100%	1.848,75 €
Ύδρευση	100%	47,25 €
Τηλεπικοινωνίες	3%	239,02 €
Ασφάλιστρα	0%	0,00 €
Επισκευές και συντηρήσεις	70%	1.342,60 €
Τέλη κυκλοφορίας	0%	0,00 €
Διάφοροι φόροι - Τέλη	100%	19.105,09 €
Έξοδα κινήσεως ΙΧ επιβατικών	0%	0,00 €
Έξοδα ταξιδίων	0%	0,00 €
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	0%	0,00 €
Έξοδα εκθέσεων	0%	0,00 €
Συνδρομές - Εισφορές	100%	867,45 €
Δωρεές - Επιχορηγήσεις	0%	0,00 €
Έντυπα και γραφική ύλη	10%	328,16 €
Διάφορα έξοδα	85%	13.781,56 €
Τόκοι και συναφή έξοδα	0%	0,00 €
Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	100%	8.506,29 €
Σύνολο		195.085,68 €

Πίνακας 3.23: Ποσοστά κατανάλωσης πόρων και επιμερισμός πρώτου σταδίου.



Αυτός λοιπόν, είναι ο επιμερισμός πρώτου σταδίου του συστήματος ABC για την Astron Electric. Εύκολα μπορεί να παρατηρήσει κάποιος πως προσθέτοντας όλα τα ποσοστά που αφορούν έναν συγκεκριμένο επιχειρησιακό πόρο, από κάθε πίνακα κατανάλωσης πόρων, προκύπτει άθροισμα 100%. Αυτό σημαίνει, πως το σύστημα ABC παρακολουθεί και κατανέμει σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων το σύνολο των γενικών εξόδων της εταιρίας.

3.3. Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας

Ο επιμερισμός πρώτου σταδίου μας έδωσε το συνολικό κόστος καθενός από τα 17 κέντρα κόστους δραστηριοτήτων από τα οποία αποτελείται το σύστημα ABC. Επόμενο βήμα είναι να υπολογίσουμε τους συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας ή αλλιώς, το μοναδιαίο κόστος του τροπέα κόστους για κάθε κέντρο κόστους δραστηριοτήτων.

Οι συντελεστές δραστηριότητας που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους στα αντικείμενα κόστους υπολογίζονται ως εξής: Με βάση δεδομένα της εταιρίας, αλλά και εκτιμήσεις των στελεχών της, υπολογίστηκε η συνολική ποσότητα του μέτρου (τροπέα κόστους) ενιαίας δραστηριότητας για κάθε κέντρο κόστους που θα χρειαστεί για να παραχθεί το σημερινό μείγμα υπηρεσιών της εταιρίας και για να εξυπηρετηθούν οι σημερινοί πελάτες. Οι συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας υπολογίζονται με διαίρεση του συνολικού κόστους κάθε δραστηριότητας με τη συνολική ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας. Τα συνολικά στοιχεία παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.24** που ακολουθεί.

Αξίζει να σημειωθεί πως το συνολικό κόστος των 195.085,68 € του κέντρου κόστους «Λοιπές δραστηριότητες – Κενός χρόνος» δεν έχει κάποιο συγκεκριμένο τροπέα κόστους και για το λόγο αυτό δεν θα υπολογιστεί συντελεστής δραστηριότητας, καθώς εκφράζει το κόστος αδρανούς δυναμικότητας, το οποίο δεν κατανέμεται στα αντικείμενα κόστους. Περισσότερη ανάλυση έχει γίνει στο **Κεφάλαιο 1.6.3**.



Κέντρα Κόστους Δραστηριοτήτων	Συνολικό κόστος	Συνολική ποσότητα μέτρου δραστηριότητας	Συντελεστής δραστηριότητας
Πωλήσεις και διαχείριση πελατών	795.846,00 €	8.221.608,00 € € τζίρου	0,10 € ανά € τζίρου
Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης - αποθήκης)	281.703,51 €	2150 m2 καταστημάτων	131,02 € ανά m2 καταστήματος
Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού	63.186,07 €	47 υπάλληλοι	1.344,38 € ανά υπάλληλο
Διανομές προϊόντων	86.604,82 €	80500 km διανομών	1,08 € ανά km διανομής
Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)	47.178,42 €	25 έργα	1.887,14 € ανά τεχνικό έργο
Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα	15.620,60 €	15 έργα	1.041,37 € ανά τεχνικό έργο
Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων	12.089,66 €	60 προϊόντα	201,49 € ανά προϊόν
Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις	45.877,50 €	80 ενδοδιακινήσεις	573,47 € ανά ενδοδιακίνηση
Κεντρική οργάνωση προμηθειών	76.466,10 €	5.936.904,40 € € αγορών	0,013 € ανά € αγορών
Κεντρική οργάνωση πωλήσεων	73.049,20 €	8.221.608,00 € € τζίρου	0,009 € ανά € τζίρου
Ταξίδια	52.105,30 €	110000 km ταξιδίων	0,47 € ανά km ταξιδιού
Δημόσιες σχέσεις	5.068,27 €	30 παραστάσεις	168,94 € ανά παράσταση
Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων	23.725,03 €	2100 κλεισίματα	11,30 € ανά κλείσιμο
Κλεισίματα λογαριασμών πελατών	158.661,63 €	3600 κλεισίματα	44,07 € ανά κλείσιμο
Πληρωμές και μισθοδοσία	14.241,23 €	480 πληρωμές	29,67 € ανά πληρωμή
Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports	64.497,25 €	9000 τιμολόγια και reports	7,17 € ανά τιμολόγιο/report
Λοιπές δραστηριότητες - Κενός χρόνος	195.085,68 €	-	-

Πίνακας 3.24: Υπολογισμός συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας.



3.4. Επιμερισμός δεύτερου σταδίου - Καταλογισμός του έμμεσου κόστους στα καταστήματα της εταιρίας

Ο υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας μας έδωσε το μοναδιαίο κόστος καθενός εκ των 16 τροπέων κόστους που είχαμε ορίσει για τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων. Το επόμενο βήμα στην εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες ονομάζεται επιμερισμός δεύτερου σταδίου. Στον επιμερισμό δεύτερου σταδίου οι συντελεστές δραστηριότητας θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους στα 7 καταστήματα της εταιρίας. Για κάθε κέντρο κόστους η συγκεκριμένη ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας (ή τροπέα κόστους), που χρειάστηκε για τη λειτουργία κάθε καταστήματος πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή δραστηριότητας και προκύπτει το έμμεσο κόστος που επιμερίζεται στο κάθε κατάστημα. Τα δεδομένα για τις ποσότητες των μέτρων δραστηριότητας για κάθε κατάστημα, προέκυψαν από υπάρχοντα στοιχεία, που έτσι κι αλλιώς διατηρεί και παρακολουθεί η εταιρία, και από εκτιμήσεις των στελεχών της Διοίκησης, για τις δραστηριότητες που δεν υπήρχε κάποιο μετρήσιμο δεδομένο μέχρι στιγμής, αλλά θα υπάρξει στο μέλλον λόγω της εφαρμογής του συστήματος ABC.

Όπως είχε αναφερθεί και στο **Κεφάλαιο 1.6.4**, τα συστήματα κοστολόγησης ABC δίνουν τη δυνατότητα σε κάποιο κατάστημα να μην καταλογιστεί καθόλου κόστος μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας, εάν και εφόσον κριθεί πως αυτή δεν απαιτείται στο συγκεκριμένο αντικείμενο κόστους. Στην περίπτωση της Astron Electric, το φαινόμενο αυτό παρατηρείται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Στην ενιαία δραστηριότητα «Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)», όπου δεν καταλογίζεται κόστος στα καταστήματα του Ναυπλίου και του Αγίου Δημητρίου, μιας και αυτά τα καταστήματα δεν πραγματοποίησαν κανένα έργο τέτοιου μεγέθους κατά το προηγούμενο έτος.
- Στην ενιαία δραστηριότητα «Ταξίδια», όπου δεν καταλογίζεται κόστος στα καταστήματα της Τρίπολης, του Πύργου, του Ναυπλίου και της Κορίνθου, μιας και οι υπάλληλοι σε αυτά τα καταστήματα δεν διαθέτουν εταιρικά ΙΧ οχήματα και δεν πραγματοποιούν ταξίδια για τις ανάγκες της εταιρίας.

Οι συνολικές ποσότητες για κάθε τροπέα κόστους σε κάθε ένα από τα καταστήματα της εταιρίας παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.25**. Η μετατροπή αυτών των ποσοτήτων σε κόστος, προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό με τον αντίστοιχο συντελεστή δραστηριότητας από τον **Πίνακα 3.24**, και παρουσιάζεται στον **Πίνακα 3.26**.



Μέτρο δραστηριότητας	Ποσότητα ανά κατάστημα									
	Καλαμάτα	Σπάρτη	Τρίπολη	Πύργος	Ναύπλιο	Κόρινθος	Άγιος Δημήτριος			
€ καθαρών πωλήσεων	2.813.516,00 €	1.766.835,00 €	817.010,00 €	402.272,00 €	1.277.786,00 €	425.950,00 €	718.239,00 €			
m2 καταστήματος	500	250	400	250	300	250	200			
αριθμός υπαλλήλων	11	7	5	3	5	3	3			
km διανομών	20000	11000	19000	8500	9500	7000	5500			
τεχνικά έργα	8	7	5	3	0	2	0			
τεχνικά έργα	4	2	3	2	1	1	2			
ενέργειες τεχνικής παρακολούθησης	23	15	13	1	2	1	5			
ενδοδικαικινήσεις	15	13	11	10	13	9	9			
€ αγορών	2.038.462,76 €	1.298.360,52 €	588.219,64 €	303.009,57 €	994.006,53 €	314.474,00 €	544.962,49 €			
€ καθαρών πωλήσεων	2.813.516,00 €	1.766.835,00 €	817.010,00 €	402.272,00 €	1.277.786,00 €	425.950,00 €	718.239,00 €			
km ταξιδίων	50000	30000	0	0	0	0	30000			
παραστάσεις δημοσίων σχέσεων	8	4	5	2	3	3	5			
κλεισίματα ταμείου	300	300	300	300	300	300	300			
κλεισίματα λογαριασμών πελατών	680	440	490	460	510	450	570			
αριθμός τηλεφωνιών	80	65	75	55	65	65	75			
αριθμός τιμολογίων	1450	1150	1400	950	1250	1150	1650			

Πίνακας 3.25: Ποσότητα τροπέν κόστους ανά κατάστημα.



Κέντρα κόστους δραστηριοτήτων	Έμμεσο κόστος ανά κατάσταση							
	Καλαμάτα	Σπάρτη	Τρίπολη	Πύργος	Ναύπλιο	Κόρινθος	Άγιος Δημήτριος	
Πωλήσεις και διαχείριση πελατών	272.346,41 €	171.028,41 €	79.086,01 €	38.939,65 €	123.688,81 €	41.231,67 €	69.525,04 €	
Διαχείριση καταστήματος (έκθεσης - αποθήκης)	65.512,44 €	32.756,22 €	52.409,95 €	32.756,22 €	39.307,47 €	32.756,22 €	26.204,98 €	
Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού	14.788,23 €	9.410,69 €	6.721,92 €	4.033,15 €	6.721,92 €	4.033,15 €	4.033,15 €	
Διανομές προϊόντων	21.516,73 €	11.834,20 €	20.440,89 €	9.144,61 €	10.220,44 €	7.530,85 €	5.917,10 €	
Μεγάλα τεχνικά έργα (Φ/Β κλπ.)	15.097,09 €	13.209,96 €	9.435,68 €	5.661,41 €	0,00 €	3.774,27 €	0,00 €	
Μικρά τεχνικά έργα και ζητήματα	4.165,49 €	2.082,75 €	3.124,12 €	2.082,75 €	1.041,37 €	1.041,37 €	2.082,75 €	
Τεχνική παρακολούθηση προϊόντων	4.634,37 €	3.022,41 €	2.619,43 €	201,49 €	402,99 €	201,49 €	1.007,47 €	
Κεντρικός έλεγχος αποθεμάτων - Ενδοδιακινήσεις	8.602,03 €	7.455,09 €	6.308,16 €	5.734,69 €	7.455,09 €	5.161,22 €	5.161,22 €	
Κεντρική οργάνωση προμηθειών	26.254,98 €	16.722,61 €	7.576,15 €	3.902,70 €	12.802,60 €	4.050,36 €	7.019,00 €	
Κεντρική οργάνωση πωλήσεων	24.998,16 €	15.698,38 €	7.259,16 €	3.574,20 €	11.353,16 €	3.784,58 €	6.381,57 €	
Ταξίδια	23.684,23 €	14.210,54 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	14.210,54 €	
Δημόσιες σχέσεις	1.351,54 €	675,77 €	844,71 €	337,88 €	506,83 €	506,83 €	844,71 €	
Κλεισίματα ταμείων καταστημάτων	3.389,29 €	3.389,29 €	3.389,29 €	3.389,29 €	3.389,29 €	3.389,29 €	3.389,29 €	
Κλεισίματα λογαριασμών πελατών	29.969,42 €	19.391,98 €	21.595,61 €	20.273,43 €	22.477,06 €	19.832,70 €	25.121,42 €	
Πληρωμές και μισθοδοσία	2.373,54 €	1.928,50 €	2.225,19 €	1.631,81 €	1.928,50 €	1.928,50 €	2.225,19 €	
Καταχώρηση και διαχείριση τιμολογίων και reports	10.391,22 €	8.241,32 €	10.032,91 €	6.808,04 €	8.957,95 €	8.241,32 €	11.824,50 €	
Συνολικό έμμεσο κόστος	529.075,18 €	331.058,12 €	233.069,17 €	138.471,33 €	250.253,49 €	137.463,83 €	184.947,94 €	

Πίνακας 3.26: Κόστος δραστηριότητας ανά κατάσταση και συνολικό έμμεσο κόστος καταστήματος.



3.5. Κατάρτιση εκθέσεων ανάλυσης κερδοφορίας καταστημάτων

Το σύστημα ABC έχει ολοκληρώσει τη δουλειά του, αφού μας έδωσε το συνολικό έμμεσο κόστος λειτουργίας κάθε καταστήματος. Πλέον, είμαστε σε θέση να καταρτίσουμε την έκθεση ανάλυσης κερδοφορίας για κάθε κατάστημα και να συγκρίνουμε τα αποτελέσματα με αυτά του υφιστάμενου συστήματος παρακολούθησης του προϋπολογισμού. Με βάση λοιπόν, τα οικονομικά στοιχεία του 2011 για το τζίρο, το κόστος πωληθέντων (CoGS) και τα συνολικά γενικά έξοδα, θα υπολογίσουμε το περιθώριο κέρδους, αφαιρώντας το συνολικό έμμεσο κόστος από το μεικτό κέρδος.

Ο Πίνακας 3.27 παρουσιάζει την ανάλυση κερδοφορίας του καταστήματος της Καλαμάτας. Παρατηρούμε πως το έμμεσο κόστος που υπολογίζει το σύστημα ABC είναι σαφώς μικρότερο από αυτό που καταλογίζει το υφιστάμενο σύστημα στο συγκεκριμένο κατάστημα. Αυτό φανερώνει πως το κατάστημα της Καλαμάτας «κερδίζει» πολλά περισσότερα από όσα νομίζουν τα στελέχη της Διοίκησης της εταιρίας, που έτσι κι αλλιώς, θεωρούν την Καλαμάτα ως ένα από τα «δυνατά τους χαρτιά».

		Καλαμάτα
Καθαρές Πωλήσεις		2.813.516,00 €
CoGS		2.101.508,00 €
Μικτό Κέρδος		712.008,00 €
Έμμεσο Κόστος	ABC	529.075,18 €
	Υφιστάμενο	678.281,10 €
Περιθώριο Κέρδους	ABC	182.932,82 €
	Υφιστάμενο	33.726,90 €

Πίνακας 3.27: Ανάλυση κερδοφορίας καταστήματος Καλαμάτας.

Ο Πίνακας 3.28 παρουσιάζει την ανάλυση κερδοφορίας του καταστήματος της Σπάρτης. Παρατηρούμε πως, αντίστοιχα με την περίπτωση της Καλαμάτας, το υφιστάμενο σύστημα «κρύβει» σε τεράστιο βαθμό το πραγματικό περιθώριο κέρδους ενός κερδοφόρου καταστήματος.

		Σπάρτη
Καθαρές Πωλήσεις		1.766.835,00 €
CoGS		1.338.516,00 €
Μικτό Κέρδος		428.319,00 €
Έμμεσο Κόστος	ABC	331.058,12 €
	Υφιστάμενο	402.033,75 €
Περιθώριο Κέρδους	ABC	97.260,88 €
	Υφιστάμενο	26.285,25 €

Πίνακας 3.28: Ανάλυση κερδοφορίας καταστήματος Σπάρτης.



Ο Πίνακας 3.29 παρουσιάζει την ανάλυση κερδοφορίας του καταστήματος της Τρίπολης. Εδώ παρατηρούμε πως το σύστημα ABC αναδεικνύει πως το γνωστό, στα στελέχη της εταιρίας, πρόβλημα υψηλού λειτουργικού κόστους του καταστήματος, είναι ακόμη μεγαλύτερο και χρήζει άμεσης παρέμβασης για την επίλυσή του.

		Τρίπολη
Καθαρές Πωλήσεις		817.010,00 €
CoGS		606.412,00 €
Μικτό Κέρδος		210.598,00 €
Έμμεσο Κόστος	ABC	233.069,17 €
	Υφιστάμενο	216.363,60 €
Περιθώριο Κέρδους	ABC	-22.471,17 €
	Υφιστάμενο	-5.765,60 €

Πίνακας 3.29: Ανάλυση κερδοφορίας καταστήματος Τρίπολης.

Ο Πίνακας 3.30 παρουσιάζει την ανάλυση κερδοφορίας του καταστήματος του Πύργου. Παρατηρούμε πως, αντίστοιχα με την περίπτωση της Τρίπολης, το σύστημα ABC δείχνει πως το πρόβλημα με τις ζημιές που εμφανίζει το κατάστημα είναι μεγαλύτερο από ό,τι νομίζαμε μέχρι στιγμής.

		Πύργος
Καθαρές Πωλήσεις		402.272,00 €
CoGS		312.381,00 €
Μικτό Κέρδος		89.891,00 €
Έμμεσο Κόστος	ABC	138.471,33 €
	Υφιστάμενο	103.024,36 €
Περιθώριο Κέρδους	ABC	-48.580,33 €
	Υφιστάμενο	-13.133,36 €

Πίνακας 3.30: Ανάλυση κερδοφορίας καταστήματος Πύργου.

Ο Πίνακας 3.31 παρουσιάζει την ανάλυση κερδοφορίας του καταστήματος του Ναυπλίου. Εδώ παρατηρούμε το εξής: ενώ το υφιστάμενο σύστημα εμφανίζει το κατάστημα ως ζημιογόνο, το σύστημα ABC δίνει το ακριβώς αντίθετο αποτέλεσμα και εμφανίζει το κατάστημα ως κερδοφόρο. Σε μια τέτοια περίπτωση (αλλά και στην αντίστροφη όπου το υφιστάμενο θα παρουσίαζε ένα κατάστημα ως κερδοφόρο και το ABC ως ζημιογόνο), η εφαρμογή του συστήματος ABC δίνει τη δυνατότητα στα διοικητικά στελέχη της εταιρίας να έχουν σαφή εικόνα για το ποια καταστήματα είναι οι ισχυροί και ποια οι αδύναμοι κρίκοι, στην αλυσίδα των καναλιών διάθεσης των προϊόντων τους.



		Ναύπλιο
Καθαρές Πωλήσεις		1.277.786,00 €
CoGS		1.024.749,00 €
Μικτό Κέρδος		253.037,00 €
Έμμεσο Κόστος	ABC	250.253,49 €
	Υφιστάμενο	260.418,45 €
Περιθώριο Κέρδους	ABC	2.783,51 €
	Υφιστάμενο	-7.381,45 €

Πίνακας 3.31: Ανάλυση κερδοφορίας καταστήματος Ναυπλίου.

Ο Πίνακας 3.32 παρουσιάζει την ανάλυση κερδοφορίας του καταστήματος της Κορίνθου. Όπως και στις περιπτώσεις της Καλαμάτας και της Σπάρτης, το σύστημα ABC κατανέμει λιγότερο έμμεσο κόστος στο κατάστημα, από ότι το υφιστάμενο σύστημα. Βέβαια στη συγκεκριμένη περίπτωση, το γεγονός ότι το κατάστημα εμφανίζει ζημιές, δεν αναιρείται από κανένα από τα δύο συστήματα.

		Κόρινθος
Καθαρές Πωλήσεις		425.950,00 €
CoGS		324.200,00 €
Μικτό Κέρδος		101.750,00 €
Έμμεσο Κόστος	ABC	137.463,83 €
	Υφιστάμενο	145.947,92 €
Περιθώριο Κέρδους	ABC	-35.713,83 €
	Υφιστάμενο	-44.197,92 €

Πίνακας 3.32: Ανάλυση κερδοφορίας καταστήματος Κορίνθου.

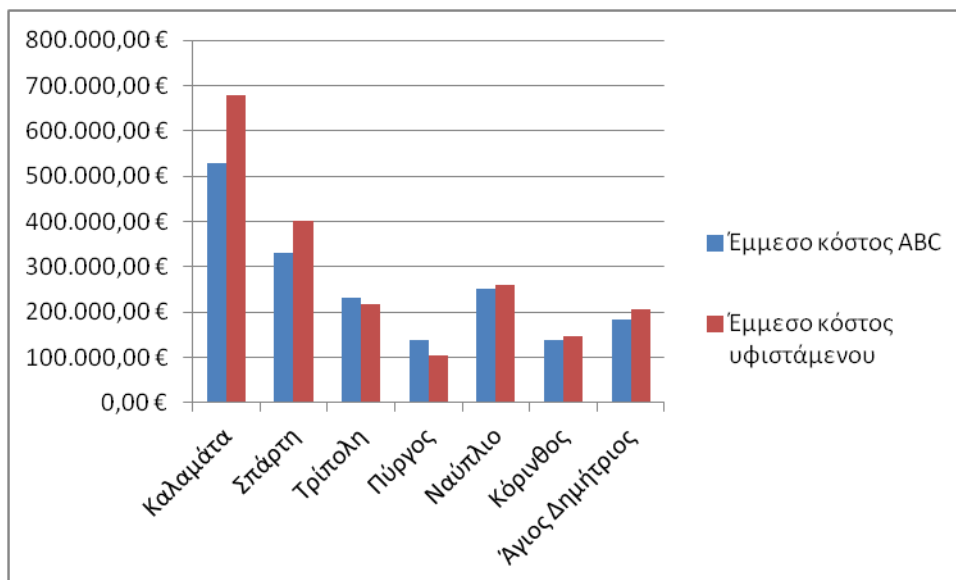
Τέλος, ο Πίνακας 3.33 παρουσιάζει την ανάλυση κερδοφορίας του καταστήματος του Αγίου Δημητρίου. Παρατηρούμε πως το σύστημα ABC δίνει ένα αντίστοιχο αποτέλεσμα με αυτό του καταστήματος της Κορίνθου, μειώνοντας μεν το έμμεσο κόστος λειτουργίας του καταστήματος, μη αναιώντας δε το, έτσι κι αλλιώς μεγάλο, πρόβλημα με τις ζημιές που εμφανίζει.

		Άγιος Δημήτριος
Καθαρές Πωλήσεις		718.239,00 €
CoGS		561.817,00 €
Μικτό Κέρδος		156.422,00 €
Έμμεσο Κόστος	ABC	184.947,94 €
	Υφιστάμενο	204.937,04 €
Περιθώριο Κέρδους	ABC	-28.525,94 €
	Υφιστάμενο	-48.515,04 €

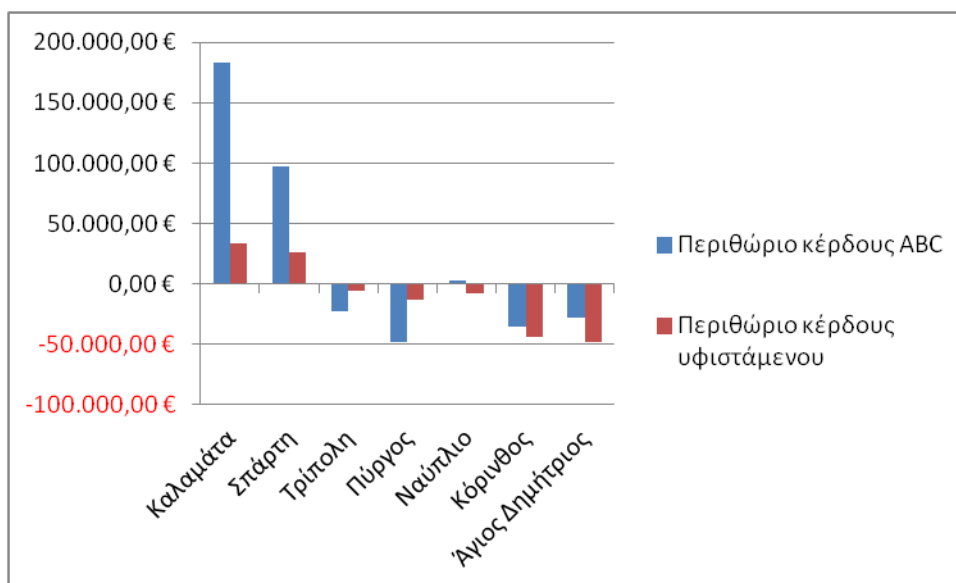
Πίνακας 3.33: Ανάλυση κερδοφορίας καταστήματος Αγίου Δημητρίου.



Για να υπάρχει και μια ολοκληρωμένη εικόνα με τη σύγκριση του υφιστάμενου συστήματος με το σύστημα ABC, παρατίθενται τα **Διαγράμματα 3.1** και **3.2**, που παρουσιάζουν γραφικά το έμμεσο κόστος λειτουργίας και το περιθώριο κέρδους για κάθε κατάσταση αντίστοιχα.



Διάγραμμα 3.1: Σύγκριση έμμεσου κόστους ανά κατάσταση μεταξύ των δύο συστημάτων.



Διάγραμμα 3.2: Σύγκριση περιθωρίων κέρδους ανά κατάσταση μεταξύ των δύο συστημάτων.

Πριν κλείσουμε το **Κεφάλαιο 3.5**, που ολοκληρώνει ουσιαστικά την εφαρμογή του συστήματος ABC στην Astron Electric, αξίζει να κάνουμε τρία τελευταία σχόλια:

- Πρώτον, παρατηρούμε πως τα αποτελέσματα που προκύπτουν εμφανίζουν ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά των συστημάτων ABC. Το υφιστάμενο σύστημα «φορτώνει» με υψηλά κόστη



λειτουργίας τα καταστήματα με υψηλά περιθώρια κέρδους, όπως είναι της Καλαμάτας και της Σπάρτης, ενώ αφαιρεί κόστη από καταστήματα που εμφανίζουν κατά κύριο λόγο ζημιές. Το σύστημα ABC μετατοπίζει το κόστος στα καταστήματα με μικρό όγκο πωλήσεων, μιας και τα θεωρεί τους «αδύναμους κρίκους» της αλυσίδας των καναλιών διάθεσης των προϊόντων της εταιρίας. Αν ανατρέξουμε στον **Πίνακα 3.26**, θα παρατηρήσουμε πως οι διαφορές αυτές προκύπτουν κυρίως από τις λογιστικές δραστηριότητες και τη δραστηριότητα των ενδοδιακινήσεων, όπου το σύστημα ABC ισοκατανέμει το κόστος ανάμεσα στα καταστήματα και δεν «φορτώνει» αυτά που πραγματοποιούν υψηλούς τζίρους - κάτι το οποίο κάνει το υφιστάμενο σύστημα.

- Δεύτερον, παρατηρούμε πως σε καταστήματα με παρόμοιο ύψος πωλήσεων και παρόμοια κατανάλωση πόρων, όπως τα καταστήματα του Πύργου και της Κορίνθου (σε μεγαλύτερο βαθμό) και τα καταστήματα της Τρίπολης και του Αγίου Δημητρίου (σε μικρότερο βαθμό), το υφιστάμενο σύστημα κατανέμει εντελώς άνισα τα γενικά έξοδα. Το σύστημα ABC έρχεται να τα κατανείμει με πιο δίκαιο και λογικό τρόπο, καθώς ένα κατάστημα με ίδια χαρακτηριστικά, περιβάλλον λειτουργίας και πελατολόγιο με ένα άλλο, δεν είναι φυσικό να έχει πολλαπλάσια γενικά έξοδα.
- Τρίτον, αν προσθέσει κανείς το περιθώριο κέρδους όλων των καταστημάτων με το σύστημα ABC θα καταλήξει στο ποσό των 147.685,95 €. Με βάση τη φιλοσοφία των συστημάτων ABC, το συνολικό περιθώριο κέρδους πρέπει να καλύπτει το κόστος αδρανούς δυναμικότητας ή - στην περίπτωση μας - το κόστος του κέντρου κόστους «Λοιπές δραστηριότητες – Κενός χρόνος» (ήτοι 195.085,68 €), αθροιζόμενο με το κόστος διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού της Διοίκησης και του Λογιστηρίου, που είναι $10 \text{ υπάλληλοι} \times 1.344,38 \text{ €/υπάλληλο} = 13.443,80 \text{ €}$. Διαπιστώνουμε πως τελικά το περιθώριο κέρδους του συστήματος ABC δεν έχει αυτή τη δυνατότητα, με αποτέλεσμα η Astron Electric να εμφανίζει συνολικές ζημιές ύψους 60.000 € περίπου (ποσό που επαληθεύει και το υπάρχον σύστημα).



4. Αξιολόγηση τους συστήματος - Τρόποι εφαρμογής του - Συμπεράσματα

4.1. Απαιτήσεις που προκύπτουν από το σχεδιασμό του συστήματος ABC

Στην παρούσα διπλωματική εργασία, έγινε προσπάθεια σχεδιασμού ενός συστήματος κοστολόγησης δραστηριοτήτων για την Astron Electric, το οποίο θα είναι ικανό να δώσει συμπεράσματα για το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης, χωρίς όμως να απαιτεί ιδιαίτερως εξεζητημένα δεδομένα για την τροφοδοσία του. Με αυτό το στόχο, και έχοντας κατά νου πως προορίζεται για πιλοτική εφαρμογή, ο σχεδιασμός κρίνεται ικανοποιητικός.

Το σύστημα ABC που αναλύθηκε στα προηγούμενα κεφάλαια και οι ενιαίες δραστηριότητες που επιλέχθηκαν, περιγράφουν επακριβώς τις επιχειρησιακές λειτουργίες της εταιρίας. Επίσης, οι τροπείς κόστους προέρχονται από δεδομένα που έτσι κι αλλιώς διατηρεί και παρακολουθεί η εταιρία (πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, όπως η εγκατάσταση συστήματος GPS για την παρακολούθηση των οχημάτων), κάτι που καθιστά το σύστημα ικανό να εφαρμοστεί αμέσως, αφού βέβαια ενημερωθεί με τρέχοντα οικονομικά στοιχεία.

Τέλος, το επίπεδο λεπτομέρειας είναι και αυτό ικανοποιητικό, καθώς ο αριθμός των ενιαίων δραστηριοτήτων είναι τέτοιος που περιγράφει τις λειτουργίες και δίνει τα απαραίτητα δεδομένα για τη διαδικασία της λήψης αποφάσεων, χωρίς όμως να γίνεται κουραστικός και ανούσιος.

4.2. Τρόποι υλοποίησης και εγκατάστασης του συστήματος

Το παρόν σύστημα ABC σχεδιάστηκε για να λειτουργεί σε υπολογιστικά φύλλα του Microsoft Excel, γεγονός που του δίνει χαρακτήρα απλότητας και χρηστικότητας. Για να εγκατασταθεί στην Astron Electric και να τεθεί σε λειτουργία, προτείνονται οι παρακάτω τρόποι:

- Αρχικά και σε πιλοτικό επίπεδο, τα λογιστικά φύλλα του συστήματος ABC μπορούν να είναι αυτόνομα και να ενημερώνονται από κάποιο από τα στελέχη της επιχείρησης σε μηνιαία βάση. Αν αυτό αποτελεί κόπο λόγω της διαδικασίας της διπλής εισαγωγής δεδομένων (μια τέτοια ενημέρωση απαιτεί data mining και double data entry στοιχείων από το ERP σύστημα), η ενημέρωση ακόμη και σε βάθος τριμήνου κρίνεται πως θα δίνει ιδιαίτερως ικανοποιητικά στοιχεία για τη λήψη αποφάσεων.



- Σε δεύτερο χρόνο και σε μόνιμη εγκατάσταση του συστήματος, τα λογιστικά φύλλα του συστήματος ABC προτείνεται να συνδεθούν άμεσα με το ERP σύστημα Atlantis που διαθέτει η εταιρία, ώστε να είναι δυνατή η ενημέρωση των στοιχείων του σε πραγματικό χρόνο. Με αυτό τον τρόπο, το σύστημα θα μετατραπεί από απολογιστικό, που είναι αυτή τη στιγμή, σε ένα σύστημα real-time, που θα είναι ικανό να παρακολουθεί τις καθημερινές μικρές αλλαγές που προκύπτουν στο κόστος χρήσης των πόρων της επιχείρησης και να το δίνει κατανεμημένο στα καταστήματά της.

Επίσης, στο ενδεχόμενο μόνιμης εφαρμογής, το σύστημα έχει όλο το υπόβαθρο και είναι ικανό να παρέχει στοιχεία κατανομής κόστους και σε άλλα αντικείμενα κόστους πέραν των καταστημάτων. Τέτοια αντικείμενα κόστους θα μπορούσαν να είναι οι προϊόντικές ομάδες ή/και οι μεγάλοι - συχνοί πελάτες της επιχείρησης. Η μόνη τροποποίηση που απαιτείται στην περίπτωση αυτή είναι στον επιμερισμό δεύτερου σταδίου που πραγματοποιεί το σύστημα, ώστε να καταστεί δυνατή η κατάρτιση αναλύσεων κερδοφορίας και για τα νέα αντικείμενα κόστους.

4.3. Συμπεράσματα από την εφαρμογή ABC στην Astron Electric

Από τη δημιουργία του συστήματος ABC μπορούν να εξαχθούν και επιπλέον συμπεράσματα, πλέον των αναλύσεων κερδοφορίας για τα καταστήματα που εμφανίζονται στο **Κεφάλαιο 3.5**.

Πρώτο και σημαντικότερο συμπέρασμα είναι η αλλαγή της σκοπιάς από την οποία «βλέπει» η εταιρία τα έξοδα πωλήσεων. Με το υφιστάμενο σύστημα, τα στελέχη της εταιρίας θεωρούσαν πως ξοδεύουν κάτι περισσότερο από 850.000 € για τη δραστηριότητα των πωλήσεων. Με το σύστημα ABC το κόστος της δραστηριότητας «Πωλήσεις και διαχείριση πελατών» είναι 795.846 €. Με μια πρώτη ματιά, θα έλεγε κανείς πως οι εκτιμήσεις της Διοίκησης είναι τελικά σωστές, καθώς το ένα ποσό από το άλλο απέχει μόνο κατά 50.000 € περίπου. Το πρώτο όμως ποσό προκύπτει από αυθαίρετες εκτιμήσεις, ενώ το δεύτερο ποσό προκύπτει από τις συνεντεύξεις των στελεχών και από την στοχευμένη κατανομή των εταιρικών πόρων. Άρα τελικά, δεν είναι και τόσο ακραίο να χαρακτηρίσουμε την μικρή αυτή απόκλιση ως τυχαίο αποτέλεσμα.

Δεύτερο συμπέρασμα, το οποίο είναι γενικότερο χαρακτηριστικό των συστημάτων ABC, είναι οι θεαματικές αλλαγές που προκύπτουν, όταν ένας μεμονωμένος κωδικός των Λογαριασμών της ομάδας 6 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου εμφανίζεται στο σύστημα υπό τη μορφή δραστηριότητας.



Αντιπροσωπευτικό παράδειγμα στην περίπτωσή μας είναι τα έξοδα ταξιδιών με τη δραστηριότητα «Ταξίδια». Αν ανατρέξουμε στον **Πίνακα 3.5** του **Κεφαλαίου 3.2.1**, θα δούμε πως η εταιρία θεωρεί πως δαπανά για ταξίδια περίπου 6.300 €, καθώς ο συγκεκριμένος κωδικός εμφανίζει έξοδα που περικλείονται στα στενά όρια της νομοθεσίας. Στην πραγματικότητα όμως, το κόστος των ταξιδιών, όπως προκύπτει από την αντίστοιχη δραστηριότητα, ξεπερνά τις 52.000 €. Διαπιστώνουμε λοιπόν, πως ένα σύστημα ABC έχει την ικανότητα και δυνατότητα να αναδείξει αντίστοιχες περιπτώσεις και να δώσει ολοκληρωμένη εικόνα για το ύψος των πόρων που καταναλώνονται.

Τρίτο συμπέρασμα είναι τα όσα μπορεί κανείς να αποκομίσει από τη μελέτη των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας που παρουσιάζονται στον **Πίνακα 3.24**. Για παράδειγμα, όταν τα στελέχη της εταιρίας γνωρίζουν πως κάθε μικρό τεχνικό έργο καταναλώνει - κατά μέσο όρο - εταιρικούς πόρους ύψους 1.000 € περίπου, απαιτεί επιπλέον σκέψη όταν θα κληθούν να αναλάβουν ένα έργο που θα φέρει έσοδα μικρότερα από αυτό το ποσό, καθώς θα εμφανιστεί εκ προοιμίου ζημιά. Αντίστοιχα, όταν το κόστος για να τακτοποιηθεί και να κλείσει ένας λογαριασμός ενός πελάτη είναι περίπου 44 €, τότε ίσως η εταιρία να μην αξίζει να ασχοληθεί με το κλείσιμο μικρο-εκκρεμοτήτων και λογαριασμών που υπολείπονται αυτού του ποσού. Τέλος, ίσως να απαιτηθεί η εξέταση του ενδεχομένου η εταιρία να σταματήσει εντελώς μια συγκεκριμένη δραστηριότητα. Σε αυτό όμως το σενάριο, η διακοπή της δραστηριότητας δεν συνεπάγεται και άμεση εξοικονόμηση των πόρων που αυτή καταναλώνει, καθώς το πιθανότερο είναι αυτοί να μεταφερθούν στο κόστος της αδρανούς δυναμικότητας. Αυτό σημαίνει πως εκτός από τη διακοπή της δραστηριότητας, πρέπει να βρεθούν και τρόποι για την ανακατανομή των πόρων που αυτή καταναλώνει.

Τέταρτο και τελευταίο συμπέρασμα είναι η δυνατότητα που πλέον δίνεται στη Διοίκηση για σχεδιασμό επέκτασης της εταιρίας με βάση τις δραστηριότητες. Οι **Πίνακες 3.24** και **3.25** αποτελούν εκπληκτικά εργαλεία επιχειρηματικού σχεδιασμού, καθώς μπορούν να υπολογίσουν το αναμενόμενο κόστος λειτουργίας για ένα πιθανό νέο κατάστημα. Αν ο αναμενόμενος τζίρος του νέου καταστήματος καλύπτει το κόστος λειτουργίας με βάση τις δραστηριότητες και αφήνει και ικανοποιητικό περιθώριο κέρδους, τότε η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επεκταθεί σε μια νέα αγορά. Αν όχι, τότε θα πρέπει να επανεξεταστεί το σενάριο επέκτασης και να υιοθετηθούν περισσότερο επιθετικές πολιτικές προσέγγισης πελατών και πωλήσεων για να αυξηθεί ο αναμενόμενος τζίρος ή να τεθεί το ζήτημα ενός μικρότερου καταστήματος που θα καταναλώνει λιγότερους πόρους. Τέλος, ίσως απαιτηθεί να εξεταστεί το σενάριο του να μην επεκταθεί η επιχείρηση στη συγκεκριμένη αγορά και να κάνει στροφή σε κάποια άλλη με περισσότερες ευκαιρίες



ή να αναγκαστεί να κλείσει ένα κατάστημα. Αυτές όμως οι αποφάσεις, δεν πρέπει να βασίζονται μόνο στα εξαγόμενα από το μοναδιαίο κόστος των τροπέων και το συνολικό κόστος που κατανέμει το σύστημα ABC σε ένα κατάστημα, αλλά και σε πολλούς άλλους παράγοντες που έχουν να κάνουν με τους κανόνες διοίκησης και διαχείρισης της εταιρίας.



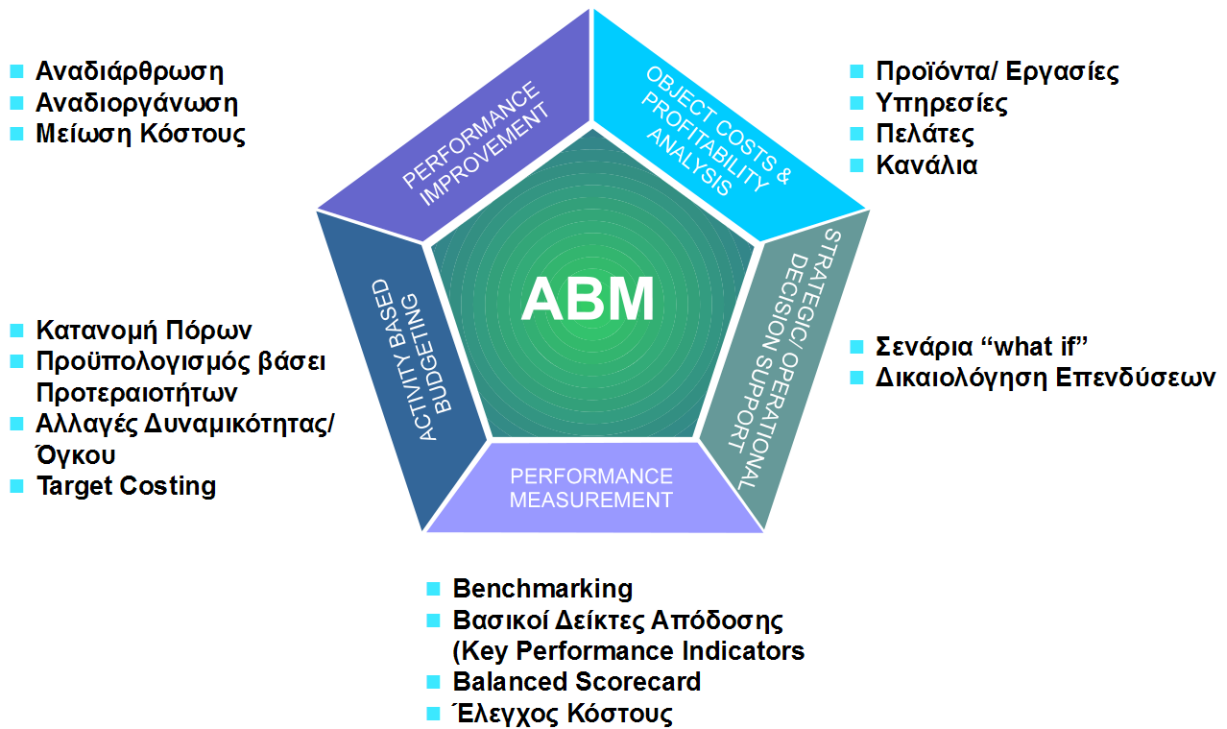
5. Διοίκηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες

5.1. Στόχευση βελτιώσεων στις διαδικασίες

Στην παρούσα διπλωματική εργασία, ο στόχος μας ήταν να δούμε πως η ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να παράσχει πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων, κατανέμοντας με πιο δίκαιο τρόπο τα κόστη στα καταστήματα της Astron Electric. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες μπορεί να χρησιμοποιηθεί όμως και για τον εντοπισμό τομέων που θα ωφελούνται από βελτιώσεις στις διαδικασίες. Πράγματι, τα στελέχη συχνά θεωρούν ότι το στοιχείο αυτό είναι το σημαντικότερο πλεονέκτημα της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Η λεγόμενη **διοίκηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες** (Activity Based Management, ABM) χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες για τη βελτίωση των διαδικασιών και τη μείωση του κόστους.

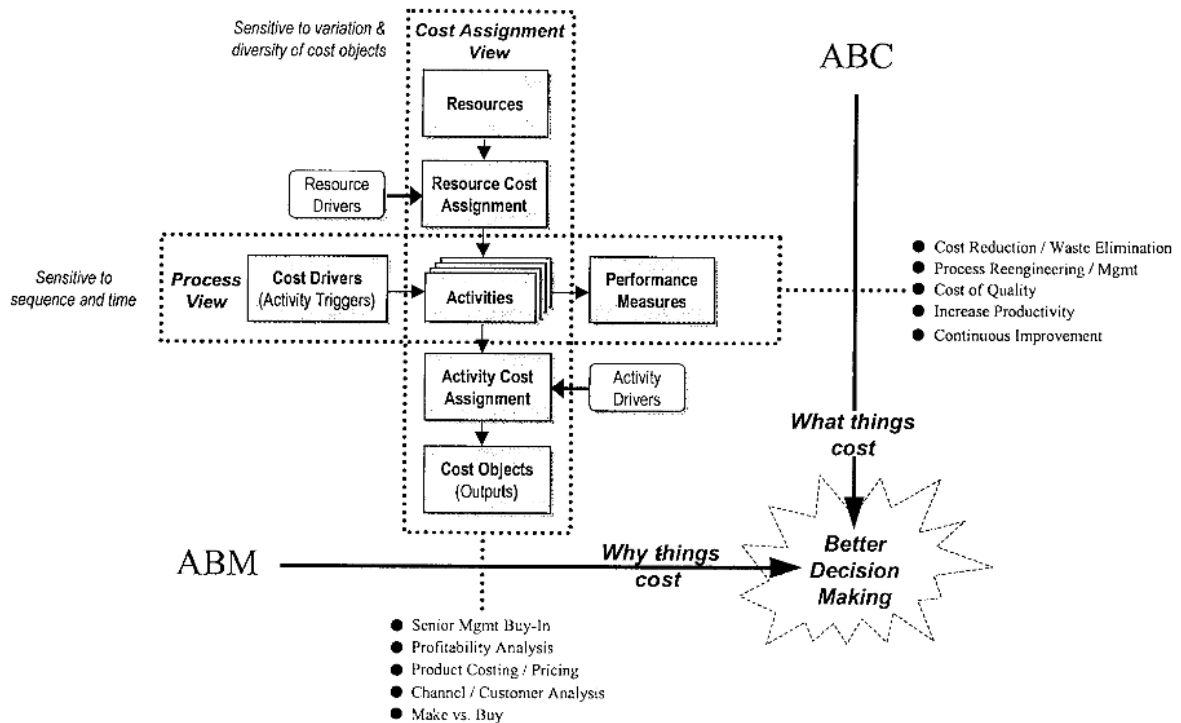
Η διοίκηση με βάση τις δραστηριότητες χρησιμοποιείται από ποικίλους οργανισμούς, όπως βιομηχανικές εταιρίες, νοσοκομεία και σώματα στρατού και περιλαμβάνει διαδικασίες μείωσης κόστους (cost reduction processes), δημιουργία προϋπολογισμού με βάση τις δραστηριότητες (activity based budgeting), μέτρηση της απόδοσης του οργανισμού, μελέτη προτύπων βέλτιστης πρακτικής και σύγκριση με αυτά (benchmarking), διοίκηση διαδικασιών (process management) και αναδιοργάνωση επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering). Όλες αυτές οι εφαρμογές της ABM παρουσιάζονται στο **Σχήμα 5.1**.

Τέλος, στο **Σχήμα 5.2** παρουσιάζεται ο «CAM-I Cross», δηλαδή ο «σταυρός» που δημιουργήθηκε από το Consortium of Advanced Management International, ο οποίος εμφανίζει τις εφαρμογές κοστολόγησης και διοίκησης των ABC/ABM. Το κάθετο κουτί έχει να κάνει με το μαθηματικό μέρος της κοστολόγησης, όπου τα κόστη κατανέμονται αρχικά σε δραστηριότητες και στη συνέχεια στα αντικείμενα κόστους, δείχνοντάς μας πόσο αυτά κοστίζουν. Το οριζόντιο κουτί έχει να κάνει με τη διαχείριση του κόστους. Εδώ έχει υιοθετηθεί μια προσέγγιση διαδικασιών, όπου τα κόστη κατανέμονται σε δραστηριότητες, οι οποίες στη συνέχεια αποτελούν τη βάση για εφαρμογές διαχείρισης κόστους, δείχνοντάς μας για ποιους λόγους κοστίζουν τα αντικείμενα κόστους.



Σχήμα 5.1: Εφαρμογές της διοίκησης με βάση τις δραστηριότητες.

The CAM-I ABCM Model AKA The CAM-I Cross



Σχήμα 5.2: CAM-I Cross.



5.2. Εφαρμογή ABM στην Astron Electric και Μηχανικός Παραγωγής

Ο Μηχανικός Παραγωγής έχει τη δυνατότητα και τις γνώσεις να εφαρμόσει σε μια εταιρία σαν την Astron Electric, όλα όσα περιλαμβάνει η διοίκηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες, καθώς και πολλά περισσότερα. Παρακάτω θα αναλυθούν μερικές από τις δυνατότητες που προκύπτουν από τη μελέτη που έγινε για τον καθορισμό των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων της εταιρίας, στα προηγούμενα κεφάλαια της διπλωματικής εργασίας.

Ξεκινώντας, ο Μηχανικός Παραγωγής είναι ικανός να πραγματοποιήσει μια μελέτη οργάνωσης της δραστηριότητας των πωλήσεων, όπως αυτή εκτελείται από τους εργαζόμενους στα καταστήματα, όπου με τη βοήθεια πιθανής βιντεοσκόπησης τους και καταγραφής των χρόνων που ξοδεύουν για να εκτελέσουν τις επιμέρους δραστηριότητές τους, θα είναι ικανός να προτείνει λύσεις αναδιοργάνωσης αυτής της διαδικασίας. Επίσης, η καταγραφή των χρόνων εργασίας με παρατηρήσεις, θα δώσει και τα απαραίτητα δεδομένα ώστε να γίνει πιο ακριβές το σύστημα ABC, σε ό,τι αφορά την κατανάλωση των πόρων.

Επιπλέον, μιας και η Astron Electric είναι μια επιχείρηση που διαθέτει πολλούς αποθηκευτικούς χώρους και πραγματοποιεί διανομές, ο Μηχανικός Παραγωγής μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του στην αναδιοργάνωση της εφοδιαστικής της αλυσίδας. Πιο συγκεκριμένα, οι δραστηριότητες των «Διανομών» και της «Διαχείρισης αποθηκών» μπορούν να ανασχεδιαστούν με γνώμονα την εξοικονόμηση πόρων, την ευελιξία και την εξυπηρέτηση των αναγκών των πελατών. Το σύστημα GPS που θα εγκατασταθεί στο σύνολο των οχημάτων του στόλου της επιχείρησης θα αποτελέσει ένα πολύτιμο εργαλείο, καθώς θα δώσει απαραίτητα δεδομένα χιλιομετρικών αποστάσεων που θα βοηθήσουν στην σε βάθος κατανόηση της διαδικασίας των διανομών και στην εξαγωγή αποφάσεων αναδιοργάνωσής τους. Επιπλέον, μπορεί να πραγματοποιηθεί επανασχεδιασμός των αποθηκευτικών χώρων, ώστε να είναι περισσότερο εργονομικοί, ευέλικτοι και να έχουν μεγαλύτερη χωρητικότητα.

Επιπλέον, ο Μηχανικός Παραγωγής έχει το υπόβαθρο να εφαρμόσει ολοκληρωμένο σύστημα Διαχείρισης Ποιότητας στις επιχειρησιακές λειτουργίες της Astron Electric. Μια τέτοια ενέργεια, όχι μόνο θα εξαλείψει πολλά προβλήματα διαδικασιών που μπορεί να υπάρχουν, αλλά θα ενισχύσει την αξιοπιστία και το όνομα της εταιρίας στους πελάτες και τους προμηθευτές της, δίνοντας προστιθέμενη αξία στα προϊόντα της.



Συνοψίζοντας, ο Μηχανικός Παραγωγής, με εφόδιο την ικανότητά του να αντιμετωπίζει και να σκέφτεται την Astron Electric ως ένα σύστημα και όχι ως μεμονωμένα τμήματα που αποτελούν ένα επιχειρησιακό οργανισμό, έχει τον τρόπο να «διαβάζει πίσω από τα νούμερα» των αποτελεσμάτων του συστήματος ABC, να κατανοεί πέρα από το «πόσο» κοστίζουν οι επιχειρησιακές δραστηριότητες και το «γιατί» κοστίζουν και να βοηθά στη λήψη σημαντικών αποφάσεων. Η ικανότητα, λοιπόν, κατανόησης των σχέσεων αλληλεπίδρασης του κόστους ανάμεσα στις δραστηριότητες, και όχι το κόστος αυτό καθαυτό, είναι που αποτελεί το κλειδί για μια αποτελεσματική εφαρμογή της ABM.



Βιβλιογραφία

Cokings Gary. *Activity Based Cost Management - Making It Work - A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System.*

Drury Colin. *Management Accounting for Business Decisions.* Thomson Learning.

Garrison, Noreen. *Διοικητική Λογιστική.* Εκδόσεις Κλειδάριθμος.

Παναγιώτου Νίκος. *Βοήθημα για το Μάθημα ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ II.* Εκδόσεις ΕΜΠ.

Τατσιόπουλος Ηλίας. *ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ στην Παραγωγή.* Εκδόσεις ΕΜΠ.

The Consortium of Advanced Management International CAM-I toolkit. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα:
<http://www.cam-i.org/>.