



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ»
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: LOGISTICS

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY-BASED COSTING) ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ

ΒΑΓΕΝΑ ΜΑΡΙΑ / L1319

ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2016

Αφιερώνεται στους γονείς μου

Ευχαριστίες

Πρωτίστως θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας, κύριο Ιωάννη Κονταράτο για τη πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση του. Στη συνέχεια θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού, για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μετέδωσαν σε μένα και στους συμφοιτητές μου. Τις ευχαριστίες μου θα ήθελα να εκφράσω και στους συναδέλφους μου για την εξαιρετική συνεργασία και συνεισφορά στην εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα την οικογένεια μου και τους καλούς μου φίλους που τόσο με στήριξαν και πίστεψαν στις δυνατότητες μου.

Περίληψη

Στην παρούσα μελέτη εξετάζεται η εφαρμογή της μεθοδολογίας της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (activity-based costing), σε εταιρία που δραστηριοποιείται στον κλάδο εμπορίας φαρμάκων.

Η μεθοδολογία της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα επιτρέπει την λεπτομερή καταγραφή του πραγματικού κόστους, ούτως ώστε να παρέχει στην διοίκηση των εταιριών μια συνολική εποπτεία για τον τρόπο με τον οποίο δομείται το κόστος της.

Προκειμένου να εφαρμοστεί η μεθοδολογία της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα θα πρέπει η κάθε επιχείρηση να αποκτήσει έναν προσανατολισμό στην έννοια των διαδικασιών, γεγονός που αφορά τη γενικότερη στρατηγική της επιχείρησης.

Στην μελέτη αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται η μέθοδος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα σε συγκεκριμένη επιχείρηση στο τμήμα διανομής και διακίνησης των εμπορευμάτων (φάρμακα). Διατυπώνεται το πλαίσιο της εφαρμογής της μεθοδολογίας και γίνεται καταγραφή όλων των δραστηριοτήτων του συγκεκριμένου τμήματος, ώστε να εξαχθούν τα στοιχεία του κόστους, προκειμένου η διοίκηση να έχει την δυνατότητα να παρέμβει στις διαδικασίες εκείνες οι οποίες καταγράφουν μεγαλύτερο κόστος σε σχέση με την αξία τους.

Συμπερασματικά, στην μελέτη διαπιστώνεται ότι η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αποτελεί μια σημαντική μεθοδολογία, όχι μόνο αναφορικά με την διοίκηση του κόστους των εταιριών, αλλά επίσης αναφορικά με τον συνολικό τους στρατηγικό σχεδιασμό.

Λέξεις-κλειδιά: κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, διαδικασίες, διοίκηση κόστους, στρατηγική διαχείριση κόστους

Περιεχόμενα

Περίληψη	4
Κεφάλαιο 1. Στρατηγικός σχεδιασμός επιχείρησης και η έννοια της διαδικασίας.	6
1.1 Έννοια και λειτουργία στρατηγικού σχεδιασμού	6
1.2 Στρατηγικός Σχεδιασμός και Περιβάλλον Επιχείρησης	12
1.3 Ρόλος, σημασία και εννοιολογικό πλαίσιο διαδικασίας	16
1.4 Κύρια χαρακτηριστικά των επιχειρησιακών διαδικασιών	18
Κεφάλαιο 2. Έννοια και λειτουργία συστημάτων διοίκησης κόστους	22
2.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός κόστους, εξόδου και δαπάνης	22
2.2 Διοίκηση δαπάνης	24
2.3 Διοίκηση κόστους	29
2.4 Διοίκηση εξόδων	33
Κεφάλαιο 3. Έννοια και λειτουργία κοστολόγησης με βάση την δραστηριότητα (Activity-Based Costing)	35
Κεφάλαιο 4. Εφαρμογή της μεθοδολογίας Activity-based costing στο τμήμα διακίνησης-διανομής εταιρίας εμπορίας, διανομής και προώθησης φαρμάκων	44
5. Συμπεράσματα	57
Βιβλιογραφία	59

Κεφάλαιο 1. Στρατηγικός σχεδιασμός επιχείρησης και η έννοια της διαδικασίας.

1.1 Έννοια και λειτουργία στρατηγικού σχεδιασμού

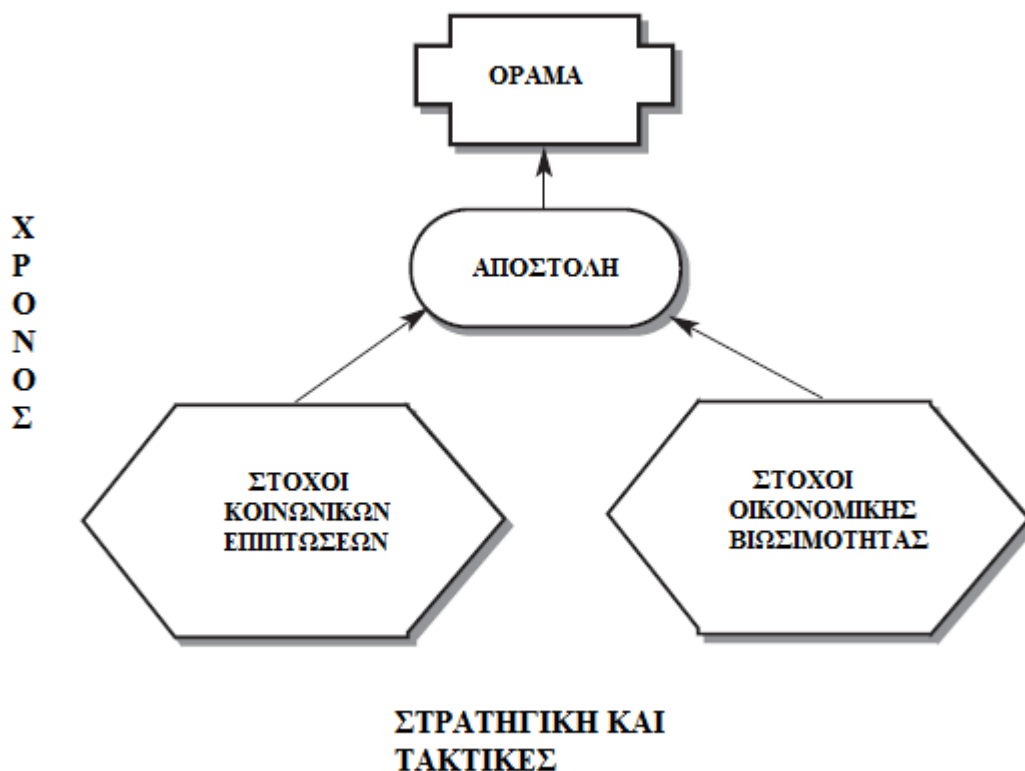
Ως σημείο εκκίνησης της παρούσας μελέτης ορίζεται ο στρατηγικός σχεδιασμός, καθώς βάσει αυτού δομείται η επιχειρηματική δραστηριότητα, άρα αποτελεί και τον άξονα βάσει του οποίου θα διορθωθεί η λειτουργία της κάθε επιχείρησης. Επίσης, βάσει του στρατηγικού σχεδιασμού δομείται το κόστος της κάθε επιχείρησης, εφ' όσον, για παράδειγμα, μια επιχείρηση πιθανό να επιλέξει την καθετοποιημένη παραγωγή ενός προϊόντος, ενώ μια άλλη επιχείρηση πιθανό να επιλέξει την συνεργασία με τρίτη εταιρία (outsourcing) για την παραγωγή τμημάτων των προϊόντων, ή για την προώθησή τους. Η εν λόγω απόφαση του στρατηγικού σχεδιασμού επιδρά αφ' ενός στους πόρους και τις ικανότητες της επιχείρησης, δηλαδή στο στρατηγικό της πλεονέκτημα, όσο και στην διαμόρφωση του κόστους της (Fine and Whitney, 1999).

Το πρώτο σημείο της ανάλυσης αναφορικά με τον στρατηγικό σχεδιασμό αφορά στην διάρθρωση του τρόπου που διοικείται μια επιχείρηση. Όπως ορίζεται από τον Litterer, η ύπαρξη μιας τυπικής οργάνωσης, σε αντίθεση με την άτυπη οργάνωση, διασφαλίζει ότι υπάρχει συγκεκριμένη ροή εργασιών, η οποία έχει καθοριστεί εκ των προτέρων, με αποτέλεσμα αφ' ενός να είναι γνωστό στο κάθε άτομο που συμμετέχει στην οργάνωση το εύρος των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων του και αφ' ετέρου επιτρέπει την επίλυση των συγκρούσεων που προκύπτουν. Συγκεκριμένα, ο Litterer σημειώνει ότι: «ως συγκρούσεις περιγράφονται οι καταστάσεις κατά τις οποίες άτομα ή ομάδες διαφωνούν σχετικά με τις μεθόδους ή τους στόχους και προσπαθούν να εγκαθιδρύσουν τις απόψεις τους στους υπόλοιπους» (Litterer, 1961, όπως αναφέρεται στον Banerjee, 1995, σ. 174).

Εφόσον αποφασιστεί ότι η επιχείρηση θα λειτουργεί ως τυπική οργάνωση, εν συνεχεία καθορίζεται το εταιρικό της όραμα και η εταιρική της αποστολή. Ανάλογα με τον καθορισμό της εταιρικής αποστολής, θα σχηματιστεί και ο τρόπος με τον οποίο θα δραστηριοποιηθεί η επιχείρηση. Σύμφωνα με τον Falsey (1989) η εταιρική αποστολή προσδιορίζει την απάντηση σε δύο ερωτήσεις: **ποια είναι** η επιχείρηση και **τι κάνει** η επιχείρηση, ενώ, κατά τον Clayton (1997), το εταιρικό όραμα προσδιορίζει **ποια θέλει να γίνει** η επιχείρηση.

Από την διατύπωση του εταιρικού οράματος και της εταιρικής αποστολής διαμορφώνονται και οι στόχοι που τίθενται αναφορικά με τις κοινωνικές επιπτώσεις από την λειτουργία της επιχείρησης και τους στόχους της οικονομικής βιωσιμότητας της επιχείρησης, όπως καταγράφεται στο ακόλουθο σχήμα:

Σχήμα 1. Περίγραμμα οράματος, αποστολής και στοχοθέτησης των επιχειρήσεων



Πηγή: Alter, 2000, σ. 51

Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, μια σημαντική διάσταση της επιχειρηματικής στρατηγικής αφορά στις κοινωνικές επιπτώσεις της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι κοινωνικές επιπτώσεις αφορούν στο κατά πόσο και σε ποιο βαθμό η λειτουργία της επιχείρησης επιδρά στα ενδιαφερόμενα μέρη, δηλαδή σε όσους επηρεάζονται άμεσα ή έμμεσα από την λειτουργία της.

Όπως περιγράφεται στο ακόλουθο σχήμα, στα ενδιαφερόμενα μέρη εμπεριέχονται οι πελάτες, οι εργαζόμενοι, οι προμηθευτές, το κράτος –δεδομένου του ότι εισπράττει φόρους από την επιχείρηση- , οι χρηματοδότες –για παράδειγμα, οι τράπεζες- και η τοπική κοινότητα.

Σχήμα 2. Ενδιαφερόμενα μέρη επιχείρησης



Πηγή: Partridge, 2007, σ. 53

Βάσει των παραπάνω, γίνεται αντιληπτό ότι ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί η επιχείρηση θα πρέπει να έχει ως άξονα την δήλωση της επιχειρηματικής ηθικής, η οποία, κατά τους Trevino and Nelson (2007) αποτελεί την δήλωση των αρχών και των αξιών της επιχείρησης

Άρα, κατά το πρώτο στάδιο του στρατηγικού σχεδιασμού θα πρέπει να έχει καταγραφεί το ποιες είναι οι ηθικές αξίες της επιχείρησης, ποια είναι τα ενδιαφερόμενα μέρη, με ποιο τρόπο η επιχείρηση αναγνωρίζει τις ανάγκες και επιθυμίες των ενδιαφερομένων μερών και με ποιες μεθόδους σκοπεύει να καλύπτει τις εν λόγω ανάγκες και επιθυμίες.

Δια μέσου της καταγραφής της επιχειρηματικής ηθικής από το πρώτο στάδιο του επιχειρησιακού σχεδιασμού, καθορίζονται μια σειρά από ζητήματα που αφορούν στην καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης, καθώς και στην διάρθρωση του κόστους της. Η διοίκηση, με την δήλωση της επιχειρηματικής ηθικής, ουσιαστικά δίδει τις κατευθυντήριες γραμμές σε όλους τους εργαζομένους για το πώς πρέπει να ασκούνται τα καθήκοντά τους, πώς αναμένεται να είναι η συμπεριφορά τους έναντι των λοιπών εργαζομένων και έναντι της εταιρίας και πώς θα πρέπει να είναι η συμπεριφορά της εταιρίας έναντι αυτών.

Ο δεύτερος άξονας της επιχειρηματικής στρατηγικής αφορά στους στόχους που τίθενται για την οικονομική βιωσιμότητα της επιχείρησης. Η ανάλυση του τρόπου επίτευξης της οικονομικής βιωσιμότητας πραγματοποιείται δια μέσου του καθορισμού των επιχειρηματικών στόχων. Η διατύπωση του επιχειρηματικού στόχου αποτελεί την μεθοδολογία βάσει της οποίας θα πραγματοποιηθεί το όραμα της επιχείρησης. Οι στόχοι της επιχείρησης θα πρέπει να ακολουθούν την μεθοδολογία SMART, δηλαδή να είναι (Alter, 2000):

- Σαφείς, δηλαδή διατυπωμένοι με σαφήνεια (specific)
- Μετρήσιμοι, δηλαδή να μπορούν να διατυπωθούν ποσοτικά και ποιοτικά (measurable)
- Εφικτοί, δηλαδή να μπορούν να πραγματοποιηθούν, βάσει των περιστάσεων και των δυνατοτήτων που υπάρχουν (achievable)
- Σχετικοί, δηλαδή να συνδέονται με το μακροχρόνιο όραμα και την αποστολή της επιχείρησης (relevant)
- Χρονικά καθορισμένοι, δηλαδή να έχουν ένα χρονοδιάγραμμα (timebound)

Οι στόχοι, όπως προαναφέρθηκε, μπορεί να εμπεριέχουν τόσο ποσοτικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα η απόκτηση ενός συγκεκριμένου μεριδίου αγοράς, εντός της καθορισμένης περιόδου, όσο και ποιοτικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα η αύξηση της αναγνωρισιμότητας της εταιρίας και των προϊόντων της.

Στην συνέχεια, η διοίκηση επιλέγει την χάραξη των ενεργειών στις οποίες θα πρέπει να προβεί προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι. Για να είναι εφικτός ο προγραμματισμός των ενεργειών, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει την στρατηγική της, βάσει των παραμέτρων που υπάρχουν στο εσωτερικό και εξωτερικό της περιβάλλον. Κατά τους Johnson and Scholes (1999), η στρατηγική μιας επιχείρησης αφορά στον καθορισμό των δράσεων που θα αναδείξουν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα της επιχείρησης σε μακροπρόθεσμη βάση, προκειμένου να υλοποιηθούν οι στόχοι που έχουν τεθεί. Έτσι, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να ακολουθήσει μια από τις εξής στρατηγικές:

- Στρατηγική ηγεσίας κόστους, όπου ως τρόπος υλοποίησης των στόχων τίθεται η διάθεση προϊόντων σε τιμή φθηνότερη από τον ανταγωνισμό.
- Στρατηγική διαφοροποίησης, όπου ως τρόπος υλοποίησης των στόχων τίθεται η παραγωγή και προώθηση προϊόντων που είναι διαφορετικά από τα προϊόντα του ανταγωνισμού, δηλαδή έχουν διαφοροποιημένα χαρακτηριστικά
- Στρατηγική επιμέρους αγορών, όπου ως τρόπος υλοποίησης των στόχων τίθεται η παραγωγή προϊόντων που απευθύνονται σε συγκεκριμένα τμήματα της αγοράς και όχι στο ευρύ αγοραστικό κοινό.

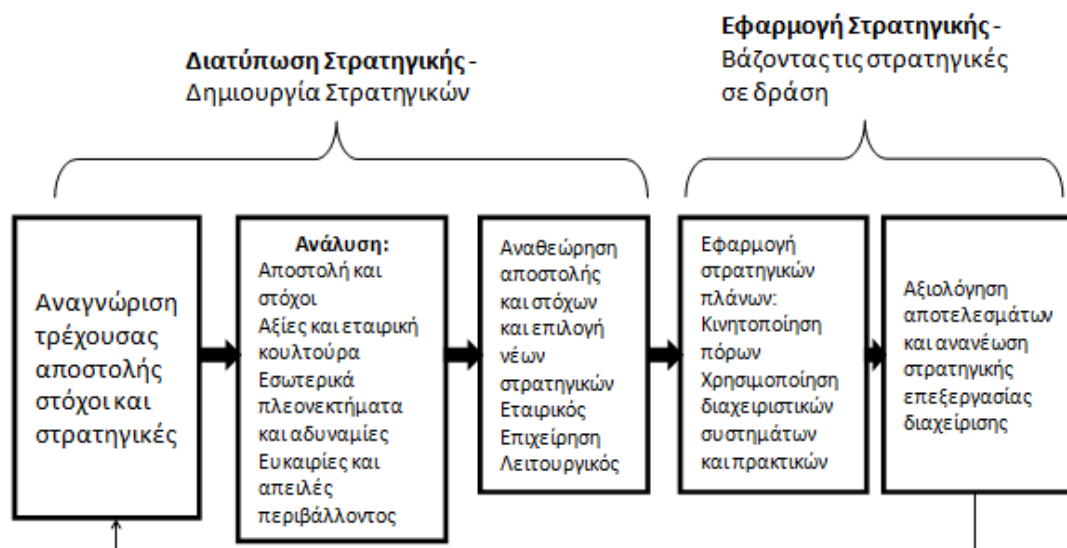
Σύμφωνα με την μεθοδολογία των Montana and Charnon (2000), ο στρατηγικός σχεδιασμός έχει τα ακόλουθα στάδια:

- Αρχικά, γίνεται η αναγνώριση της τρέχουσας αποστολής, ενώ τίθενται οι στόχοι και οι στρατηγικές της επιχείρησης.
- Στην συνέχεια, καταγράφεται η εταιρική αποστολή, διατυπώνεται η εταιρική κουλτούρα και οι αξίες της επιχείρησης, ενώ επίσης γίνεται καταγραφή του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος (SWOT και PEST ανάλυση).
- Ακολούθως, βάσει των ευρημάτων της ανάλυσης του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος γίνεται αναθεώρηση της αποστολής και των στόχων, προκειμένου να προσαρμοστούν στις συνθήκες, άρα να είναι

υλοποιήσιμοι. Επίσης, διαμορφώνεται ο λειτουργικός προγραμματισμός, δηλαδή ποιοι και πόσοι πόροι θα διατεθούν σε κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα και διαδικασία.

- Εφ' όσον έχουν διατυπωθεί και αποσαφηνιστεί τα παραπάνω, στην συνέχεια εφαρμόζεται το πρόγραμμα της στρατηγικής. Γίνεται η κατανομή των πόρων και καθορίζεται το σύστημα παρακολούθησης της ροής των εργασιών.
- Τέλος, γίνεται η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων και γίνεται επανεξέταση του στρατηγικού πλάνου και του επιχειρησιακού προγραμματισμού, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν απαιτούνται αλλαγές και προσαρμογές.

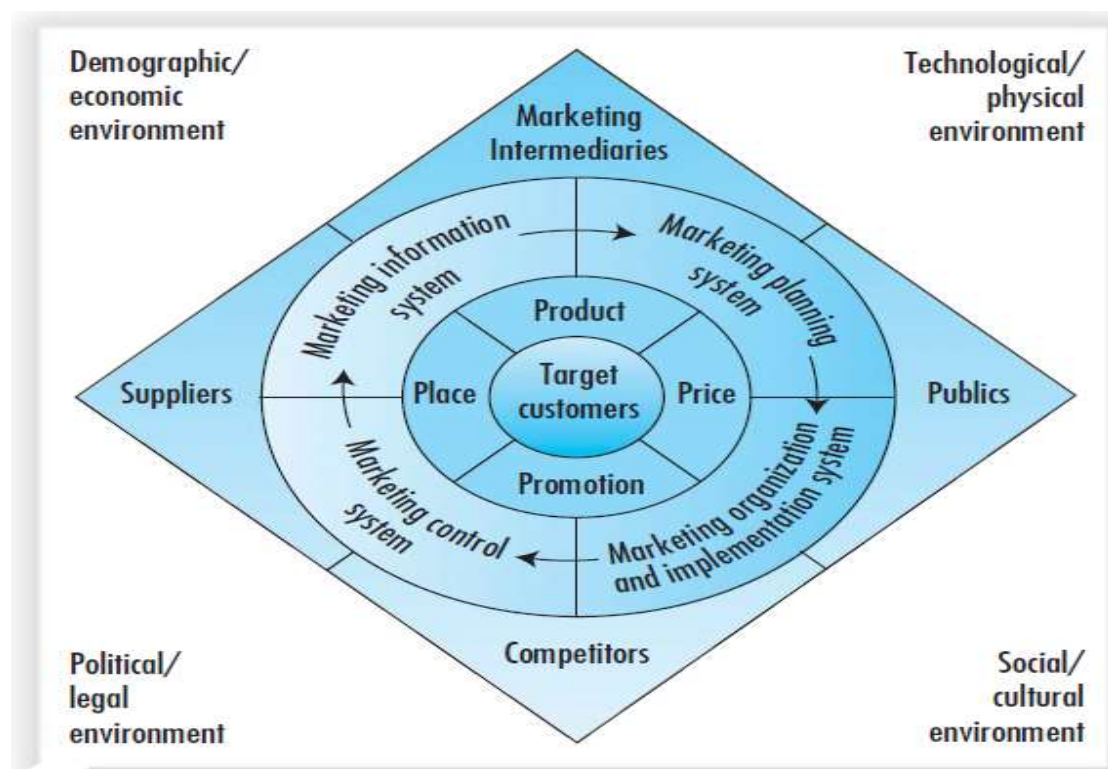
Σχήμα 3. Μοντέλο στρατηγικού σχεδιασμού



Πηγή: Montana and Charnov, 2000, σελ. 137

1.2 Στρατηγικός Σχεδιασμός και Περιβάλλον Επιχείρησης

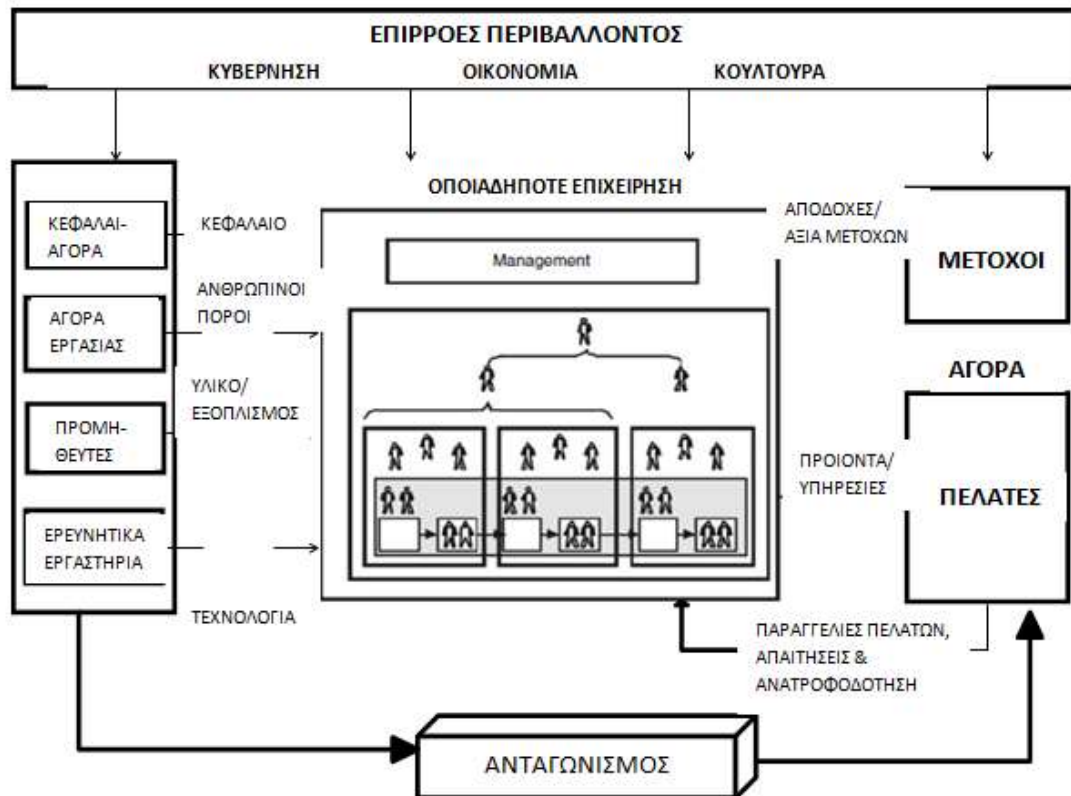
Όπως καταγράφηκε ανωτέρω, προκειμένου να υπάρξει στρατηγικός σχεδιασμός, η επιχείρηση θα πρέπει να προβεί σε έρευνα όσον αφορά το αγοραστικό κοινό, τον ανταγωνισμό και τους ανταγωνιστές και τους μεσάζοντες του μάρκετινγκ, καθώς επίσης και σε έρευνα για τα προϊόντα τα οποία θα παράγει, την τιμή των προϊόντων, την τοποθέτησή τους και την προώθησή τους (Kotler, 2000).



Πηγή : Kotler, 2000, σ. 51

Βεβαίως, όλα τα παραπάνω στοιχεία της ανάλυσης αφορούν στις εκάστοτε συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, ως εκ τούτου, η επιχείρηση θα πρέπει να έχει προβεί σε ανάλυση του εξωτερικού και εσωτερικού της περιβάλλοντος (Rummler and Ramias, 2010).

Σχήμα 4. Εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον επιχείρησης



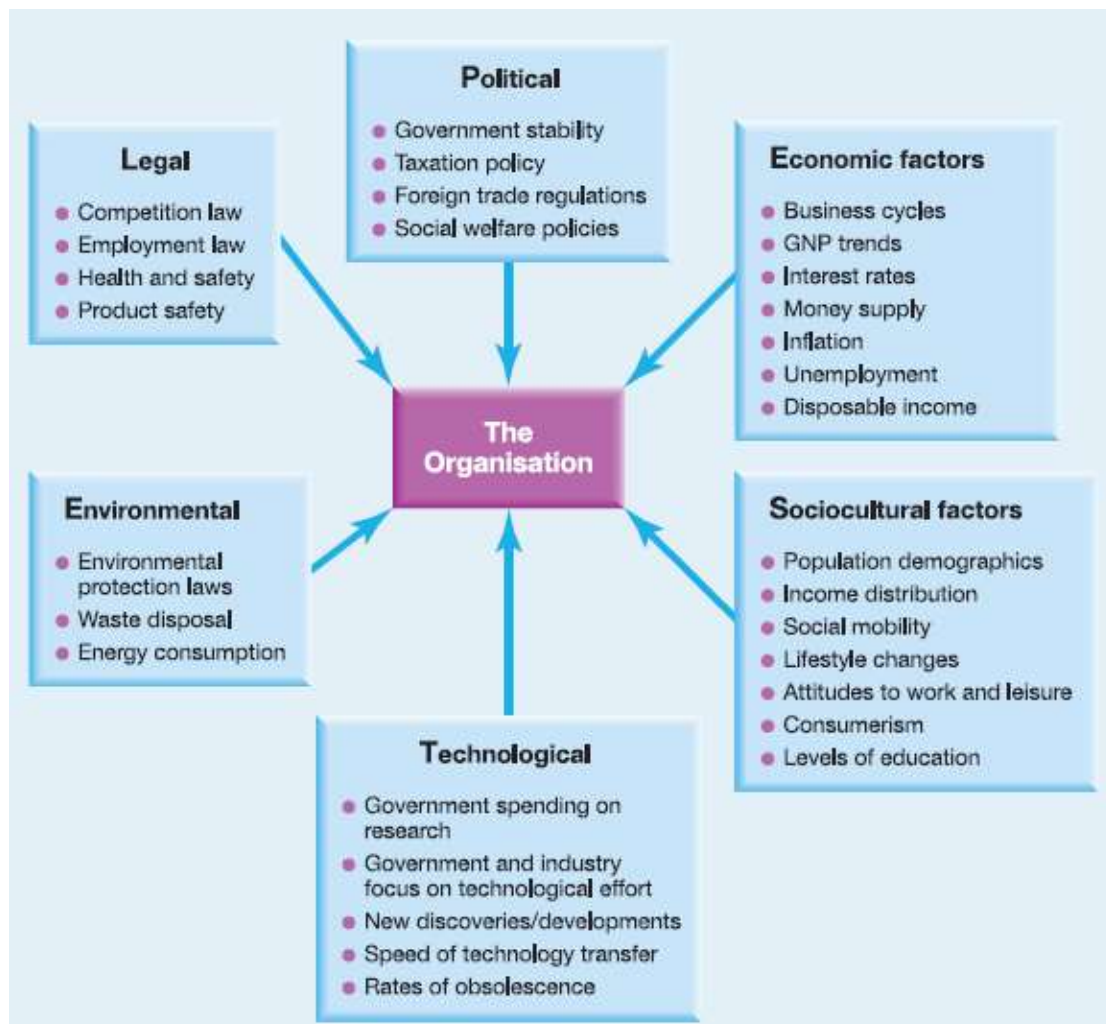
Πηγή: Rummler and Ramias, 2010, σ. 90

Το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης αποτελείται από τος εξής παραμέτρους (Johnson, Scholes and Whittington 2005):

- Το πολιτικό περιβάλλον, που περιλαμβάνει παραμέτρους όπως η πολιτική σταθερότητα που υπάρχει στην χώρα, η φορολογική πολιτική, οι δασμοί και οι όροι διεθνούς εμπορίου και η κοινωνική πολιτική (political)
- Οι οικονομικές παράμετροι, όπως το στάδιο του οικονομικού κύκλου, το εισόδημα, το ύψος των επιτοκίων, η προσφορά χρήματος, το επίπεδο του πληθωρισμού, η ανεργία, κτλ. (economic factors)
- Οι κοινωνικές και πολιτισμικές παράμετροι, όπως οι δημογραφικές τάσεις, η κατανομή του εισοδήματος, το επίπεδο της εκπαίδευσης, ο καταναλωτισμός, κτλ. (sociocultural factors)
- Το τεχνολογικό περιβάλλον, που περιλαμβάνει τις δαπάνες της κυβέρνησης για έρευνα και ανάπτυξη, τις τεχνολογικές εξελίξεις, κτλ. (technological)

- Το οικολογικό περιβάλλον, που περιλαμβάνει την διαχείριση των αποβλήτων, την κατανάλωση ενέργειας, κτλ. (environmental)
- Το νομικό περιβάλλον, που περιλαμβάνει την νομοθεσία για τον ανταγωνισμό, την εργατική νομοθεσία, κτλ. (legal)

Σχήμα 5. Μεθοδολογία PESTEL



Πηγή: Johnson, Scholes and Whittington, 2005, σ. 68

Αφού ολοκληρωθεί η ανάλυση του εξωτερικού περιβάλλοντος, η επιχείρηση προβαίνει σε ανάλυση του εσωτερικού της περιβάλλοντος, δηλαδή σε ανάλυση των

στοιχείων εκείνων βάσει των οποίων θα διατυπωθεί η εταιρική στρατηγική (Botten, 2009), με άξονα τις εξής παραμέτρους:

- Τα δυνατά σημεία της επιχείρησης, δηλαδή αυτά στα οποία η εταιρία μπορεί να στηριχθεί για να δημιουργήσει και να εκμεταλλευτεί το στρατηγικό της πλεονέκτημα
- Τα αδύναμα σημεία της, δηλαδή αυτά στα οποία υπάρχει υστέρηση έναντι του ανταγωνισμού.
- Τις ευκαιρίες, δηλαδή τα στοιχεία των εξωτερικών συνθηκών που μπορεί να εκμεταλλευτεί η επιχείρηση για να δημιουργήσει, ενδυναμώσει και προβάλλει τα στρατηγικά της πλεονέκτημα.
- Τους κινδύνους, δηλαδή τα στοιχεία των εξωτερικών συνθηκών που μπορούν να σταθούν εμπόδιο στην υλοποίηση των στρατηγικών σχεδίων της επιχείρησης.

Η εν λόγω ανάλυση ονομάζεται ανάλυση SWOT. Μια παρόμοια ανάλυση είναι η μεθοδολογία TOWS, στην οποία γίνεται συνδυασμός μεταξύ των δυνατών και αδύνατων σημείων, με τις ευκαιρίες και απειλές

Σχήμα 6. Μεθοδολογία πλαισίου TOWS

Μήτρα Tows		Εσωτερικοί Παράγοντες	
		Δυνάμεις (Δ)	Αδυναμίες (Αδ.)
Εξωτερικοί Παράγοντες	Ευκαιρίες (Ευκ.)	Στρατηγικές Επιλογές Ευκαιρίας Παράγονται οι επιλογές που χρησιμοποιούν τις δυνάμεις για να εκμεταλλευθούν τις ευκαιρίες	Στρατηγικές Επιλογές Αδυναμίας Παράγονται επιλογές που εκμεταλλεύονται τις επιλογές ξεπερνώντας τις αδυναμίες
	Απειλές (Απ.)	Στρατηγικές Επιλογές Απειλής Παράγονται επιλογές που χρησιμοποιούν τις δυνάμεις για να αποφύγουν τις απειλές	Στρατηγικές Επιλογές Απειλής Παράγονται επιλογές που ελαχιστοποιούν τις αδυναμίες και αποφεύγουν τις απειλές

Πηγή: Johnson, Scholes and Whittington 2005, σ. 347

1.3 Ρόλος, σημασία και εννοιολογικό πλαίσιο διαδικασίας

Προκειμένου να υλοποιηθούν οι τεθέντες στόχοι, η επιχείρηση θα πρέπει να έχει προβεί σε σχεδιασμό για τον τρόπο εκτέλεσης των εργασιών. Ένας βασικός τρόπος για να πραγματοποιηθεί ο σχεδιασμός αυτός, είναι η τμηματοποίηση, κατά την οποία γίνεται κατάτμηση της συνολικής εργασίας σε επί μέρους δραστηριότητες, όπου το κάθε τμήμα της επιχείρησης αναλαμβάνει την εκτέλεση συγκεκριμένων καθηκόντων και εργασιών, οι οποίες διαφοροποιούνται από τις εργασίες των λοιπών τμημάτων.

Βεβαίως, προκειμένου να εκτελεστεί η συνολική εργασία, η εργασία που διεξάγει το κάθε τμήμα αποτελεί μέρος της συνολικής διαδικασίας, ως εκ τούτου τα τμήματα έρχονται σε επαφή, η οποία μπορεί να είναι έμμεση ή άμεση (Rotini, Borgianni and Cascini, 2012).

Έμμεση επαφή ορίζεται αυτή κατά την οποία η εκτέλεση των εργασιών ενός τμήματος επιδρά στην εκτέλεση των λειτουργιών του άλλου τμήματος, χωρίς, ωστόσο, το ένα τμήμα να έχει απευθείας επαφή με το άλλο τμήμα. Ένα παράδειγμα έμμεσης επαφής είναι το ακόλουθο: το τμήμα πωλήσεων δεν έρχεται σε απευθείας επαφή με το τμήμα παραγωγής. Ωστόσο, καθυστερήσεις στην παραγωγή, για τις οποίες δεν έχει ενημερωθεί το τμήμα πωλήσεων, θα έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχουν παραγγελίες από πελάτες οι οποίες δεν θα μπορούν να εκτελεστούν, λόγω έλλειψης αποθεμάτων.

Η άμεση επαφή ορίζεται ως αυτή κατά την οποία ένα τμήμα έρχεται σε άμεση επαφή με ένα άλλο τμήμα, προκειμένου να μπορέσει να υλοποιηθεί η διαδικασία. Σε αυτή την περίπτωση, για να εκτελεστούν οι εργασίες ενός τμήματος, είναι απαραίτητη η λήψη του παραγόμενου προϊόντος –υλικού ή άυλου- από το άλλο τμήμα. Ένα παράδειγμα άμεσης επαφής είναι το ακόλουθο: για να πραγματοποιηθεί η έγκριση μιας πώλησης από το τμήμα πωλήσεων, θα πρέπει να έχει προηγηθεί η ενημέρωση από το λογιστήριο για το πιστωτικό όριο που έχει ο πελάτης.

Βάσει των παραπάνω, γίνεται σαφές ότι η ροή των εργασιών για να παραχθεί το τελικό προϊόν ή υπηρεσία, δεν αφορά μόνο στο τι κάνει το κάθε τμήμα, αλλά στον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η κάθε εργασία από το κάθε τμήμα. Αυτό

ακριβώς το περίγραμμα της ροής εργασιών αποτυπώνεται από την έννοια της διαδικασίας.

Σύμφωνα με τους Hammer and Champy (1993), ως επιχειρησιακή διαδικασία ορίζεται μια δέσμη ενεργειών, που έχει διάφορες εισροές, για τις οποίες ορίζεται μια σειρά ενεργειών, προκειμένου να παραχθεί το τελικό προϊόν. Όπως σημειώνει ο Davenport (1993, σ. 5), «η διαδικασία είναι η σειρά των εργασιών οι οποίες πραγματοποιούνται εντός συγκεκριμένου χώρου, σε συγκεκριμένο χρόνο, οι οποίες έχουν ένα σημείο έναρξης και ένα σημείο λήξης, με εισροές και εκροές που έχουν προσδιοριστεί».

Βασικό στοιχείο για να διατυπωθούν οι διαδικασίες είναι να έχει αναλυθεί το εάν και κατά πόσο οι διαδικασίες που προτείνονται βρίσκονται σε αρμονία με τις γενικές επιχειρηματικές και στρατηγικές αρχές που έχει θέσει η επιχείρηση. Εάν, για παράδειγμα, η επιχείρηση ακολουθεί ένα μοντέλο διοίκησης κατά το οποίο οι αποφάσεις λαμβάνονται αποκεντρωμένα, η εφαρμογή μιας διαδικασίας η οποία να στηρίζεται στην ιεραρχική δομή δεν θα είναι επιτυχής: αντιθέτως, θα λειτουργήσει αρνητικά για την επιχείρηση.

Εφ' όσον έχει διαπιστωθεί ότι η προτεινόμενη διαδικασία βρίσκεται σε αρμονία με την την κουλτούρα και το στρατηγικό όραμα της επιχείρησης, τότε πραγματοποιείται η εφαρμογή της μεθοδολογίας διοίκησης διαδικασιών.

Από τις παραπάνω διατυπώσεις, το εννοιολογικό πλαίσιο της διαδικασίας αποτυπώνει αφ' ενός την δυναμικότητα των σχέσεων που αναπτύσσονται μεταξύ των τμημάτων κατά την άσκηση των εργασιών τους και αφ' ετέρου θέτει ως κύριο τρόπο θέσπισης της οργανωτικής δομής της επιχείρησης όχι πλέον την τμηματοποίηση, αλλά την ροή των εργασιών. Με αυτό τον τρόπο, μια επιχειρησιακή διαδικασία μπορεί να αναλυθεί σε επιμέρους διαδικασίες, το σύνολο των οποίων αποτυπώνουν τον τρόπο που έχει σχεδιαστεί και υλοποιείται το παραγόμενο αποτέλεσμα.

1.4 Κύρια χαρακτηριστικά των επιχειρησιακών διαδικασιών

Σύμφωνα με τον Davenport (1993), η επιχειρησιακή διαδικασία διακρίνεται από δύο ιδιότητες. Η πρώτη ιδιότητα είναι ότι η κάθε διαδικασία έχει αποδέκτες, οι οποίοι ορίζονται ως οι «πελάτες» της. Οι πελάτες μπορεί να είναι εσωτερικοί, δηλαδή να βρίσκονται εντός της επιχείρησης, ή εξωτερικοί, δηλαδή εκτός της επιχείρησης.

Η δεύτερη ιδιότητα είναι ότι η κάθε διαδικασία δεν αφορά ούτε περιορίζεται σε ένα συγκεκριμένο τμήμα, αλλά διαπερνά τα τμήματα (ολιγάριθμα, πολυάριθμα τμήματα, ή και το σύνολο των τμημάτων)

Σύμφωνα με την ανάλυση των Davenport and Short (1990), οι επιχειρησιακές διαδικασίες έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

- Υλοποιούνται από φορείς που κάθε φορά έχουν καθοριστεί, ενώ επίσης έχουν και συγκεκριμένους αποδέκτες.
- Αποτελούν τρόπο οργάνωσης των ενεργειών χειρισμού των εισροών του οργανισμού.
- Διαφοροποιούνται ανά τομέα, δηλαδή διακρίνονται σε διαδικασίες που αφορούν την διοίκηση της επιχείρησης και σε αυτές που αφορούν στην λειτουργία

Το επίκεντρο της έννοιας της διαδικασίας αφορά στον τρόπο με τον οποίο θα πραγματοποιηθούν οι στόχοι της επιχείρησης την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Προκειμένου να διασφαλιστεί η επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων, η μεθοδολογία της διαδικασίας έχει τα ακόλουθα στάδια (Knights and Willmott, 2000).:

1^ο στάδιο: Καταγράφονται οι στόχοι που καλείται να υλοποιήσει η διαδικασία.

2^ο στάδιο: Γίνεται σχεδιασμός των διαδικασιών, ανάλογα με το επίπεδο του σχεδιασμού. Γίνεται διάκριση σε τρία επίπεδα σχεδιασμού:

Στρατηγικός σχεδιασμός, όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις που εστιάζουν στον μακροπρόθεσμο ορίζοντα της επιχείρησης και αφορά στην υψηλότερη διοικητική βαθμίδα.

Τακτικός σχεδιασμός, όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις που εστιάζουν στο μεσοπρόθεσμο διάστημα και αφορά την μεσαία διοικητική βαθμίδα

Λειτουργικός σχεδιασμός, όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις που αφορούν στον τρόπο ροής των εργασιών και λαμβάνονται από την χαμηλότερη, σε ιεραρχία, διοικητική βαθμίδα.

Έτσι, για παράδειγμα, ο καθορισμός διαδικασίας του στρατηγικού σχεδιασμού στο τμήμα παραγωγής αφορά στο να επεκταθεί η γραμμή παραγωγής, ο τακτικός σχεδιασμός αφορά στο πώς θα υπάρξει καλύτερος συντονισμός μεταξύ παραγωγής και αποθήκης, ενώ ο λειτουργικός προγραμματισμός αφορά στον τρόπο φόρτωσης των πρώτων υλών στην γραμμή παραγωγής με χρήση clark.

Πίνακας 1. Σχεδιασμός διαδικασιών ανά επίπεδο σχεδιασμού

	Τμήμα παραγωγής
Στρατηγικός σχεδιασμός	Σχεδιασμός επέκτασης παραγωγικής μονάδας
Τακτικός σχεδιασμός	Συντονισμός μεταξύ παραγωγής και αποθήκης
Λειτουργικός σχεδιασμός	Τρόπος φόρτωσης πρώτων υλών στην παραγωγή με clark

Πηγή: ISDR, σ. 55

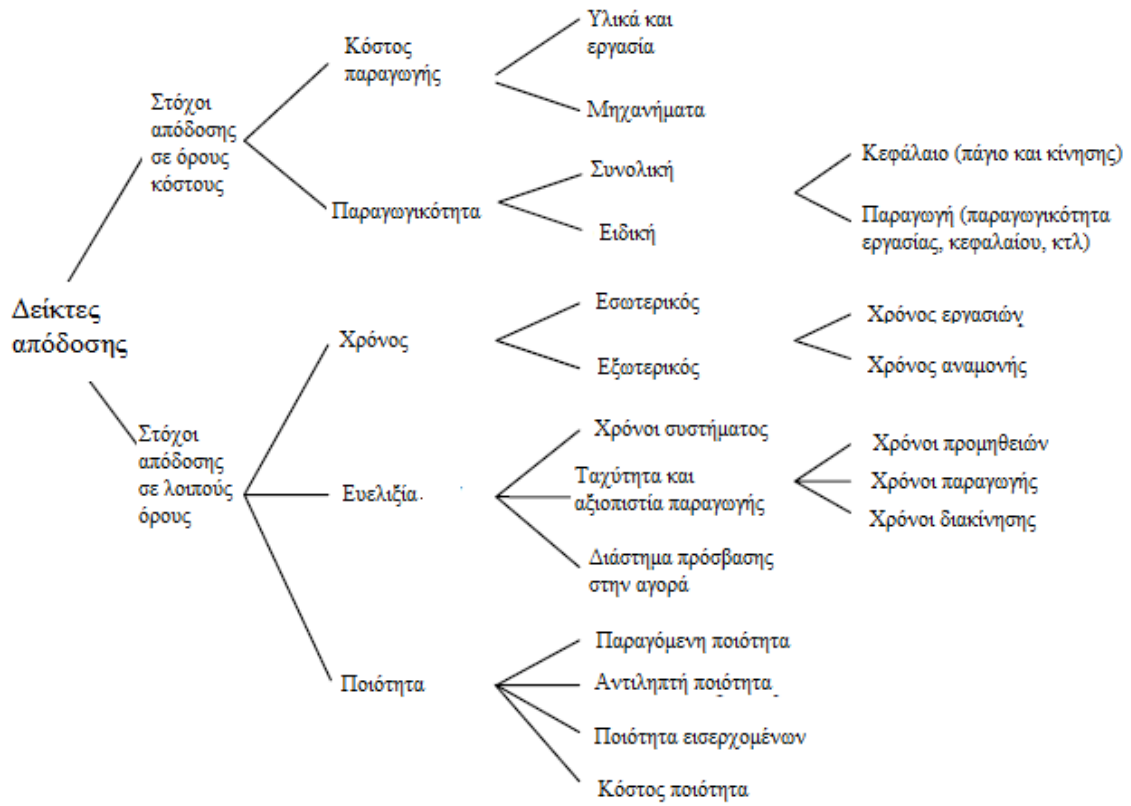
3^ο στάδιο: Γίνεται η υλοποίηση της διαδικασίας. Βεβαίως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι θα πρέπει να διασφαλιστεί ότι η διαδικασία εκτελείται με τον τρόπο που είχε προταθεί, άρα θα πρέπει να υπάρχει καταγραφή του τρόπου εκτέλεσης των εργασιών, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ακολουθείται η προβλεπόμενη ροή εργασιών

4^ο στάδιο: Γίνεται έλεγχος της διαδικασίας και αποτίμηση των αποτελεσμάτων της. Στο τελικό, αυτό, στάδιο, πραγματοποιείται σύγκριση ανάμεσα στο τι είχε προβλεφθεί ως αποτέλεσμα της διαδικασίας και τι τελικά επετεύχθει στην πραγματικότητα.

Προκειμένου να υπάρχει έλεγχος και αποτίμηση, θα πρέπει να έχουν θεσπιστεί μια σειρά από δείκτες απόδοσης, βάσει των οποίων τελικά θα διαπιστωθεί η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας. Μπορούν να θεσπιστούν δείκτες απόδοσης σε όρους κόστους, όπως για παράδειγμα, το κόστος παραγωγής, η παραγωγικότητα, κτλ., και αντιστοίχως, να γίνει καταγραφή δεικτών όπως η παραγωγικότητα εργασίας, η παραγωγικότητα κεφαλαίου. Επίσης, μπορούν να οριστούν και λοιποί δείκτες απόδοσης, όπως δείκτες χρόνου, ευελιξίας και ποιότητας.

Ορισμένοι βασικοί δείκτες απόδοσης διαδικασιών καταγράφονται ως ακολούθως:

Σχήμα 7. Δείκτες απόδοσης διαδικασιών



Πηγή: Herzog, 2010, σ. 125.

Κεφάλαιο 2. Έννοια και λειτουργία συστημάτων διοίκησης κόστους

2.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός κόστους, εξόδου και δαπάνης

Η απομέτρηση του κόστους αποτελεί βασική αρχή όλων των οικονομικών μονάδων, είτε πρόκειται για ιδιώτες-καταναλωτές, είτε για επιχειρήσεις-παραγωγούς. Αναφορικά με τους ιδιώτες-καταναλωτές, το κόστος αποτελεί την παράμετρο σύγκρισης ως προς την επιλογή διαφόρων αγαθών τα οποία επιθυμεί να αγοράσει ο καταναλωτής προκειμένου να μεγιστοποιήσει το όφελός του. Το κάθε αγαθό έχει μια συγκεκριμένη αναλογία κόστους/οφέλους και βάσει αυτής της αναλογίας γίνεται και η επιλογή του καταναλωτή. Αναφορικά με τις επιχειρήσεις, το κόστος έχει ακόμη μεγαλύτερη σημασία: προκειμένου η επιχείρηση να παράξει τον όγκο των προϊόντων και υπηρεσιών, θα πρέπει να χρησιμοποιήσει εισροές, όπως εργασία και κεφάλαιο. Η χρήση των εν λόγω εισροών έχει ένα αντίτιμο, το οποίο θα πρέπει να προσδιοριστεί εννοιολογικά. Συχνά, οι όροι «κόστος», «έξοδο» και «δαπάνη» συγχέονται, αν και αποτελούν ξεχωριστές έννοιες.

Ως κόστος ορίζεται το ποσοτικό μέγεθος που έχει διατεθεί προκειμένου να αποκτηθούν αγαθά –υλικά ή άυλα- τα οποία θα χρησιμοποιηθούν προκειμένου να πραγματοποιηθούν έσοδα. Ως εκ τούτου, το κόστος αντιπροσωπεύει το αντίτιμο που πρέπει να καταβάλει η επιχείρηση προκειμένου να παράξει τα αγαθά και τις υπηρεσίες και αποτελεί την επένδυση της αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση συγκεκριμένων εισροών, συγκεκριμένης ποσότητας. Δεδομένου του ότι το κόστος αντιπροσωπεύει το ποσό της επένδυσης, αποτελεί μέρος του ενεργητικού της επιχείρησης.

Προκειμένου το κόστος να μπορέσει να μεταβληθεί σε αγαθό το οποίο θα πωληθεί από την επιχείρηση, μεσολαβεί κάποιο χρονικό διάστημα. Ως εκ τούτου, το κόστος μπορεί να διαχωριστεί, βάσει του εν λόγω χρονικού διαστήματος, σε κόστος πάγιας μορφής, το οποίο έχει μεγάλη χρονική διάρκεια, υπό την έννοια ότι έχει μεγάλη διάρκεια ωφέλιμης χρήσης για την επιχείρηση, και το κόστος τρέχουσας μορφής, το οποίο δημιουργείται από την απόκτηση εισροών οι οποίες χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών που θα πωληθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα, καθώς και την απόκτηση αγαθών τα οποία θα μεταπωληθούν σε άμεσο –εντός του έτους- χρονικό διάστημα.

Έτσι, για παράδειγμα, οι αμοιβές του προσωπικού που έχουν εργαστεί για την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών που θα πωληθούν εντός του έτους, καθώς και οι πρώτες ύλες για την παραγωγή τους, υπάγονται στο κόστος τρέχουσας μορφής. Αντιθέτως, τα μηχανήματα της επιχείρησης δεν εξαντλούν τον ωφέλιμο χρόνο τους στην παραγωγή των προϊόντων αυτού του έτους, ως εκ τούτου, αφού χρησιμοποιούνται σε διαρκή και μακροπρόθεσμη βάση, υπάγονται στο κόστος πάγιας μορφής.

Τα υπαγόμενα στο κόστος πάγιας μορφής στοιχεία ανάγονται σε στοιχεία κόστους τρέχουσας μορφής, δια μέσου δύο τρόπων:

- Δια μέσου των αποσβέσεων, όπου κάθε έτος υπολογίζεται –βάσει προκαθορισμένων ποσοστών- το ποσό της απόσβεσης, το οποίο αφαιρείται από το συνολικό κόστος πάγιας μορφής και εξάγεται η αναπόσβεστη αξία κάθε έτους.
- Δια μέσου της πώλησης των στοιχείων κόστους πάγιας μορφής.

Η έννοια του εξόδου προκύπτει από την έννοια του κόστους. Ως έξοδο ορίζεται το κόστος το οποίο έχει υπολογιστεί στα αποτελέσματα της εκάστοτε χρήσεως. Άρα, έξοδο αποτελεί το μέρος του κόστους που έχει καταβληθεί, ως εκ τούτου εμπεριέχεται στο προϊόν/υπηρεσία που έχει πωληθεί εντός της χρήσεως, ως εκ τούτου εκπνέει με την πώληση του προϊόντος. Το κόστος εκπνέει, διότι προκειμένου να υπολογιστεί το αποτέλεσμα της περιόδου γίνεται αφαίρεση των εξόδων της περιόδου από τα έσοδα της περιόδου.

Το εν λόγω κόστος διαχωρίζεται στις εξής οντότητες:

- Στο κόστος πωληθέντων, το οποίο αφαιρείται από τα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης.
- Στο κόστος διοίκησης, διάθεσης, χρηματοδότησης και έρευνας και ανάπτυξης, το οποίο αφαιρείται από το μεικτό αποτέλεσμα.

Ως δαπάνη ορίζεται η διαδικασία δια μέσου της οποίας πραγματοποιείται το κόστος και ακολούθως η δαπάνη. Για παράδειγμα, η αγορά ενός μηχανήματος, ή η σύμβαση για την προμήθεια πρώτων υλών από την επιχείρηση αποτελούν δαπάνη.

Μεταξύ των τριών κατηγοριών, «κόστος», «έξοδο» και «δαπάνη» υπάρχουν σημαντικές διαφορές.

Πρώτον, όπως σημειώθηκε, το κόστος αποτελεί μέρος του ενεργητικού, ενώ το έξοδο αποτελεί μέρος της κατάστασης αποτελεσμάτων, ως εκ τούτου διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της επιχείρησης (κέρδη ή ζημίες). Δεύτερο, η εκπνοή του εξόδου δεν ταυτίζεται πάντα με την εξαφάνιση του κόστους σε όλες τις περιπτώσεις, αφού υφίστανται τα στοιχεία κόστους πάγιας μορφής.

Εννοιολογικά, όπως αναφέρθηκε, το κόστος προηγείται του εξόδου. Υπό αυτή την έννοια μπορεί να διατυπωθεί ότι το κόστος αποτελεί μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως και η δαπάνη αποτελεί το στοιχείο εκείνο που συνδέεται με την υλοποίηση των στόχων του οργανωτικού σχεδιασμού.

Ωστόσο, θα πρέπει να υπογραμμιστεί η βασική διάκριση ανάμεσα στον προγραμματισμό και έλεγχο του κόστους και τον στρατηγικό προγραμματισμό της δαπάνης. Καθώς στην βιβλιογραφία, τόσο Ελληνική, όσο και διεθνή, έχει επικρατήσει ο όρος της «Διοίκησης κόστους» (cost management), συχνά παραβλέπεται το ζήτημα της διοίκησης της δαπάνης και επίσης δεν γίνεται διαχωρισμός της διοίκησης κόστους από την διοίκηση του εξόδου.

Ακολούθως, θα γίνει διάκριση των εν λόγω λειτουργιών, προκειμένου να τεθεί, στην συνέχεια, το πλαίσιο της ανάλυσης της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

2.2 Διοίκηση δαπάνης

Η διοίκηση δαπάνης αφορά στον προγραμματισμό και έλεγχο της απόκτησης ή της απασχόλησης παραγωγικών συντελεστών προκειμένου να υλοποιηθούν τα στρατηγικά σχέδια της επιχείρησης.

Στο στάδιο του οργανωτικού προγραμματισμού οι επιχειρήσεις θέτουν τους μακροπρόθεσμους στόχους τους και ορίζουν την στρατηγική βάση της οποίας θα επιτευχθούν οι εν λόγω στόχοι.

Με αυτό το τρόπο μια επιχείρηση θέτει στόχους αναφορικά με το μερίδιο αγοράς το οποίο προσδοκά να κατακτήσει σε ένα μακροπρόθεσμο διάστημα και στην συνέχεια καθορίζει για τον τρόπο υλοποίησης της στρατηγικής.

Οι μακροπρόθεσμοι στόχοι της επιχείρησης μπορεί να αφορούν σε:

- Οικονομικούς στόχους, όπως να καταγράψει κύκλο εργασιών που να υπερβεί το 1 εκ. ευρώ στα επόμενα πέντε έτη, η αύξηση των εσόδων κατά μέσο όρο 5% κάθε έτος τα επόμενα πέντε έτη, ή η μείωση του κόστους κατά 10% τα επόμενα πέντε έτη.
- Στόχους αγοράς και προϊόντων, όπως η αύξηση του πιστού πελατολογίου κατά 30% τα επόμενα τέσσερα έτη, η ανάπτυξη νέων προϊόντων τα επόμενα τρία έτη, η ανάδειξη της εταιρίας ως η κορυφαία ποιοτικά, κ.ο.κ.
- Οργανωτικούς στόχους, όπως η ενίσχυση της εταιρικής κουλτούρας, η μείωση της γραφειοκρατίας, κτλ.

Προκειμένου να υλοποιηθούν οι εν λόγω στόχοι, η εταιρία θα πρέπει να αποκτήσει ή να χρησιμοποιήσει - απασχολήσει εισροές, προκειμένου είτε να παράξει η ίδια η επιχείρηση τα αγαθά και τις υπηρεσίες, είτε να συνεργαστεί με τρίτες επιχειρήσεις.

Η διοίκηση δαπάνης εξετάζει το κατά πόσο η απόκτηση και η απασχόληση των εισροών εξυπηρετεί τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης. Έτσι, για κάθε τμήμα του στρατηγικού σχεδιασμού αναπτύσσονται οι επί μέρους στόχοι και λειτουργίες και γίνεται προγραμματισμός των απαραίτητων εισροών, άρα και προγραμματισμός της δαπάνης

Πίνακας 2. Στρατηγικοί στόχοι και ανάλυση πόρων ανά στάδιο

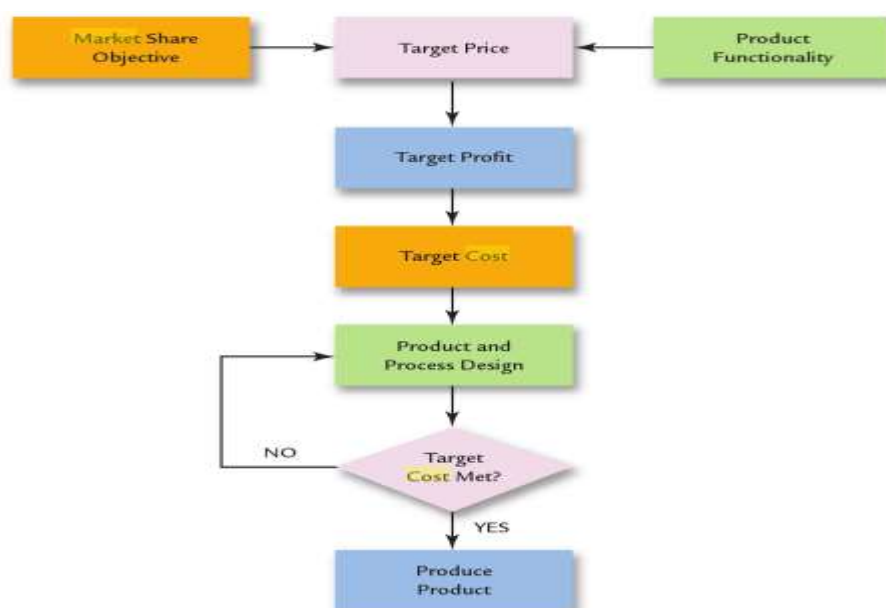
	Build	Hold	Harvest
Importance of strategic planning	Relatively high	→	Relatively low
Formalization of capital expenditure decisions	Less formal DCF analysis; longer payback	→	More formalized DCF analysis; shorter payback
Capital expenditure evaluation criteria	More emphasis on nonfinancial data (market share, efficient use of R&D dollars, etc.)	→	More emphasis on financial data (cost efficiency; straight cash on cash incremental return)
Hurdle rates	Relatively low	→	Relatively high
Capital investment analysis	More subjective and qualitative	→	More quantitative and financial
Project approval limits at business unit level	Relatively high	→	Relatively low

Πηγή: Govindarajan and Shank, 1992, σ. 4.

Με αυτό τον τρόπο η επιχείρηση μπορεί εκ των προτέρων να σχηματίσει προβλέψεις αναφορικά με τις δαπάνες που πρέπει να πραγματοποιήσει, ούτως ώστε να γίνει ένας στρατηγικός προϋπολογισμός των δαπανών ως προς το αποτέλεσμα, σε πολλαπλά επίπεδα.

Όπως καταγράφεται στο ακόλουθο σχήμα, η επιχείρηση καθορίζει το μερίδιο αγοράς το οποίο στοχεύει να κατακτήσει, και, σε συνδυασμό με την αξία που έχει το προϊόν για τον καταναλωτή και την λειτουργικότητά του, καθορίζεται η τιμή του προϊόντος, ως εκ τούτου προϋπολογίζεται το κέρδος τα επιχείρησης, και καθορίζεται το κόστος που θα πρέπει να καταβληθεί. Κατόπιν γίνεται ο σχεδιασμός του προϊόντος και των διαδικασιών και, εάν ο στόχος του κόστους επιτευχθεί, τότε η επιχείρηση προχωρά στην παραγωγή και διάθεση του προϊόντος ενώ σε άλλη περίπτωση ανασχεδιάζει το προϊόν και τις διαδικασίες

Σχήμα 8. Διοίκηση δαπάνης

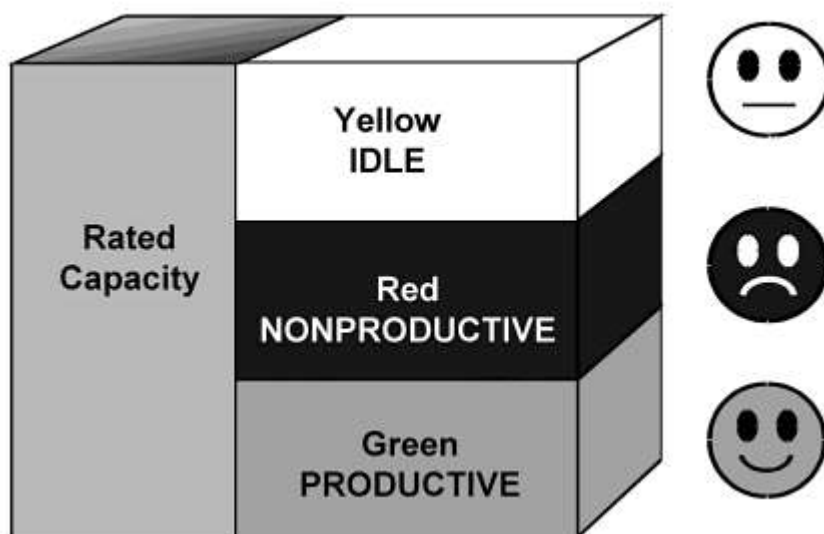


Πηγή: Hansen and Mowen, 2015, σ. 590

Για παράδειγμα, βάσει του προγραμματισμού της διοίκησης δαπάνης, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μην παράξει η ίδια το προϊόν σε όλα τα στάδια της παραγωγικής του διαδικασίας, αλλά να το αγοράσει από τρίτες επιχειρήσεις. Επίσης, μπορεί να βρει ότι ορισμένες διαδικασίες της παραγωγής και προώθησης του προϊόντος ανεβάζουν το κόστος, ως εκ τούτου να προβεί σε ανασχεδιασμό των διαδικασιών.

Βάσει του προγραμματισμού της διοίκησης δαπάνης, η επιχείρηση προχωρά σε ανάλυση των δαπανών βάσει της δυναμικότητας και της παραγωγικότητας του κάθε τμήματος που συνδέεται με το προϊόν. Για παράδειγμα, εάν η επιλεγθείσα δυναμικότητα της επιχείρησης εμπεριέχει business units που δεν έχουν μεγάλη παραγωγικότητα, τότε αυτό σηματοδοτεί ότι η προγραμματισμένη δαπάνη στα εν λόγω τμήματα θα πρέπει να περικοπεί, άρα να μην εγγραφεί το αντίστοιχο κόστος.

Σχήμα 9. Ανάλυση δυναμικότητας και παραγωγικότητας



Πηγή: Muras and Goodnight, 2009, σ. 109

Η διοίκηση της δαπάνης αποτελεί τον πρωταρχικό άξονα του activity based costing, αφού η κάθε ενέργεια της επιχειρησιακής διαδικασίας θα πρέπει να εξετάζεται όχι ως μια δεδομένη λειτουργία, αλλά ως αντικείμενο προς έρευνα. Όπως σημειώνει ο Grundy (1996): «το κόστος είναι ζήτημα στρατηγικής», ως εκ τούτου το κάθε σημείο κόστους θα πρέπει να έχει καθοριστεί από την στρατηγική ανάγκη της ύπαρξης της συγκεκριμένης δαπάνης.

Το ύψος της προβλεπόμενης δαπάνης καθορίζεται από μια σειρά από παραμέτρους, τόσο του εξωτερικού, όσο και του εσωτερικού περιβάλλοντος. Για παράδειγμα, εάν η επιχείρηση έχει ως στρατηγικό στόχο την επέκταση της παραγωγικής της δυναμικότητας και το τραπεζικό περιβάλλον διαθέτει περιορισμένη ρευστότητα, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να επεκτείνει τις υποδομές της με ίδια κεφάλαια. Ως εκ τούτου, το κόστος στην συγκεκριμένη περίπτωση θα πρέπει να είναι όσο το δυνατό μικρότερο, με αποφυγή της σπατάλης.

Επίσης, κατά την διοίκηση της δαπάνης γίνεται επιλογή της γκάμας των προϊόντων που θα παράγει η επιχείρηση, προκειμένου να μην καταβληθεί κόστος σε προϊόντα ή δραστηριότητες που δεν έχουν προοπτικές κερδοφορίας.

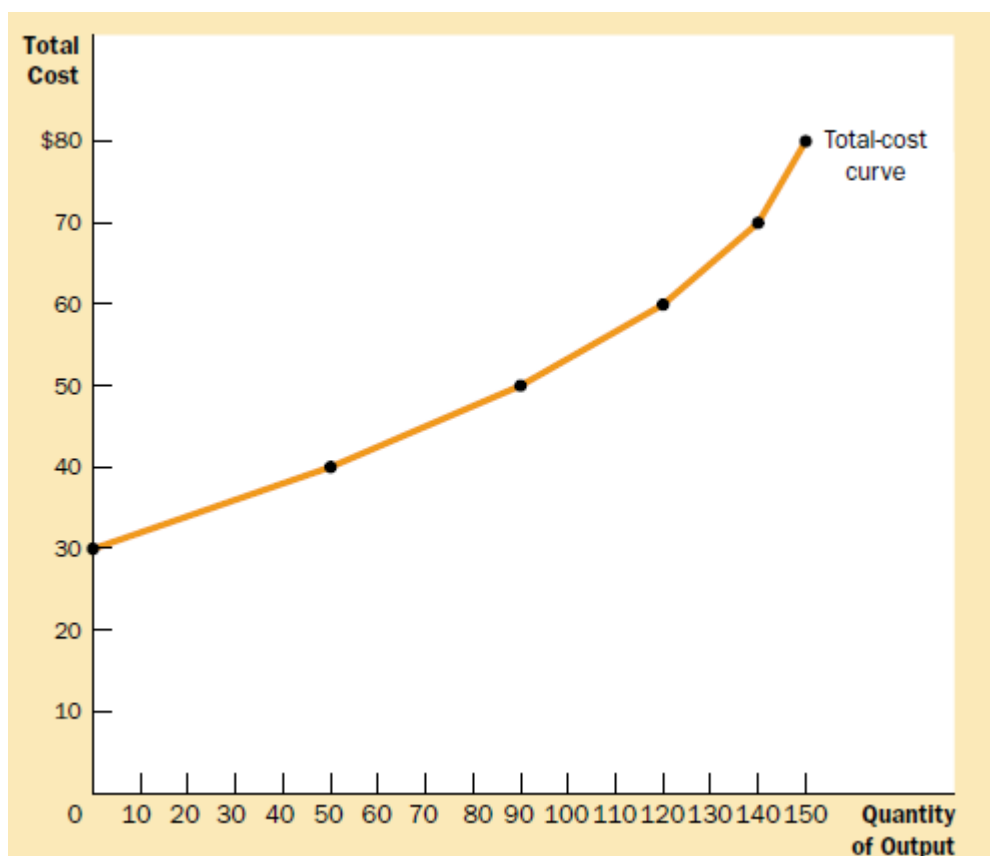
2.3 Διοίκηση κόστους

Η διοίκηση κόστους αφορά στον προγραμματισμό και έλεγχο των παραμέτρων εκείνων που συνδέονται με τις πραγματοποιημένες δαπάνες της επιχείρησης. Σε αυτό το στάδιο γίνεται κατανομή των επιχειρησιακών λειτουργιών σε κέντρα κόστους.

Βασικό στοιχείο τα διοίκησης κόστους αποτελεί η ανάλυση του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας.

Πρωταρχικό σημείο της εν λόγω ανάλυσης κόστους αποτελεί η μελέτη του βαθμού που μεταβάλλεται το κόστος με την μεταβολή του παραγόμενου όγκου προϊόντος. Σε γενικές γραμμές, το συνολικό κόστος αυξάνεται με την αύξηση του παραγόμενου προϊόντος.

Σχήμα 10. Διαμόρφωση συνολικού κόστους επιχείρησης ανά όγκο παραγόμενου προϊόντος

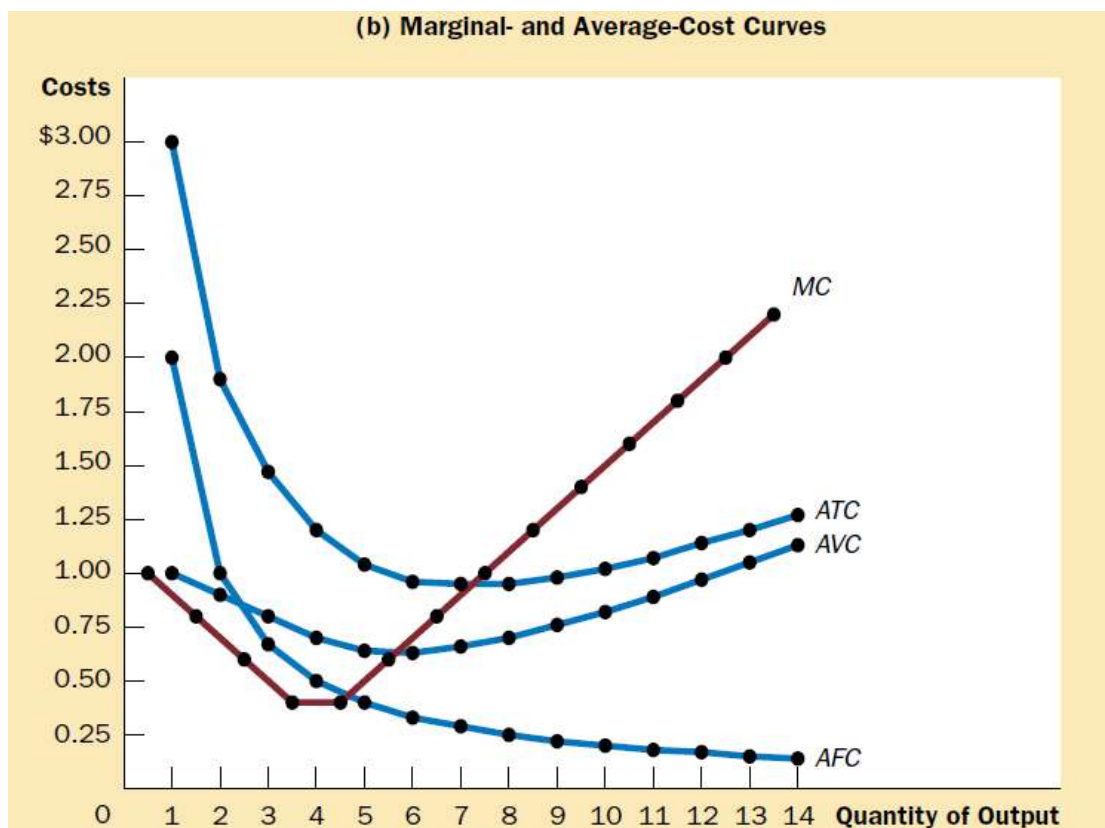


Πηγή: Mankiw, 2007, σ. 265

Αυτό συμβαίνει λόγω του νόμου της φθίνουσας απόδοσης: προκειμένου να αυξηθεί ο όγκος των παραγόμενων προϊόντων, απαιτείται η απασχόληση μεγαλύτερου αριθμού παραγωγικών συντελεστών. Όμως, ο παραγωγικός συντελεστής «κεφάλαιο» δεν μπορεί να μεταβληθεί σε βραχυπρόθεσμο χρονικό διάστημα, καθώς αφ' ενός δεν εξαρτάται μονομερώς από την επιχείρηση η πρόσβαση στο κεφάλαιο αλλά επίσης το κεφάλαιο δεν αποδίδει το αναμενόμενο όφελος από την πρώτη ημέρα λειτουργίας του. Ως εκ τούτου, για να αυξηθεί η ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος απαιτείται μεγαλύτερος αριθμός του παραγωγικού συντελεστή «εργασία», με αποτέλεσμα την μεταβολή της αναλογίας εργασία προς κεφάλαιο, ως εκ τούτου την μείωση του οριακού προϊόντος της εργασίας.

Λόγω ακριβώς του φθίνοντος οριακού προϊόντος, από ένα σημείο παραγωγής και πάνω, υπάρχει αντίστοιχη αύξηση του οριακού κόστους (Marginal Cost-MC). Αντίστοιχα, αυξάνει το μέσο λειτουργικό κόστος (Average Variable Cost – AVC) και το μέσο συνολικό κόστος της επιχείρησης (Average Total Cost – ATC). Όμως, το συνολικό πάγιο κόστος παραμένει αμετάβλητο με την αύξηση της παραγωγής, ως εκ τούτου μειώνεται το μέσο πάγιο κόστος (Average Fixed Cost-AFC).

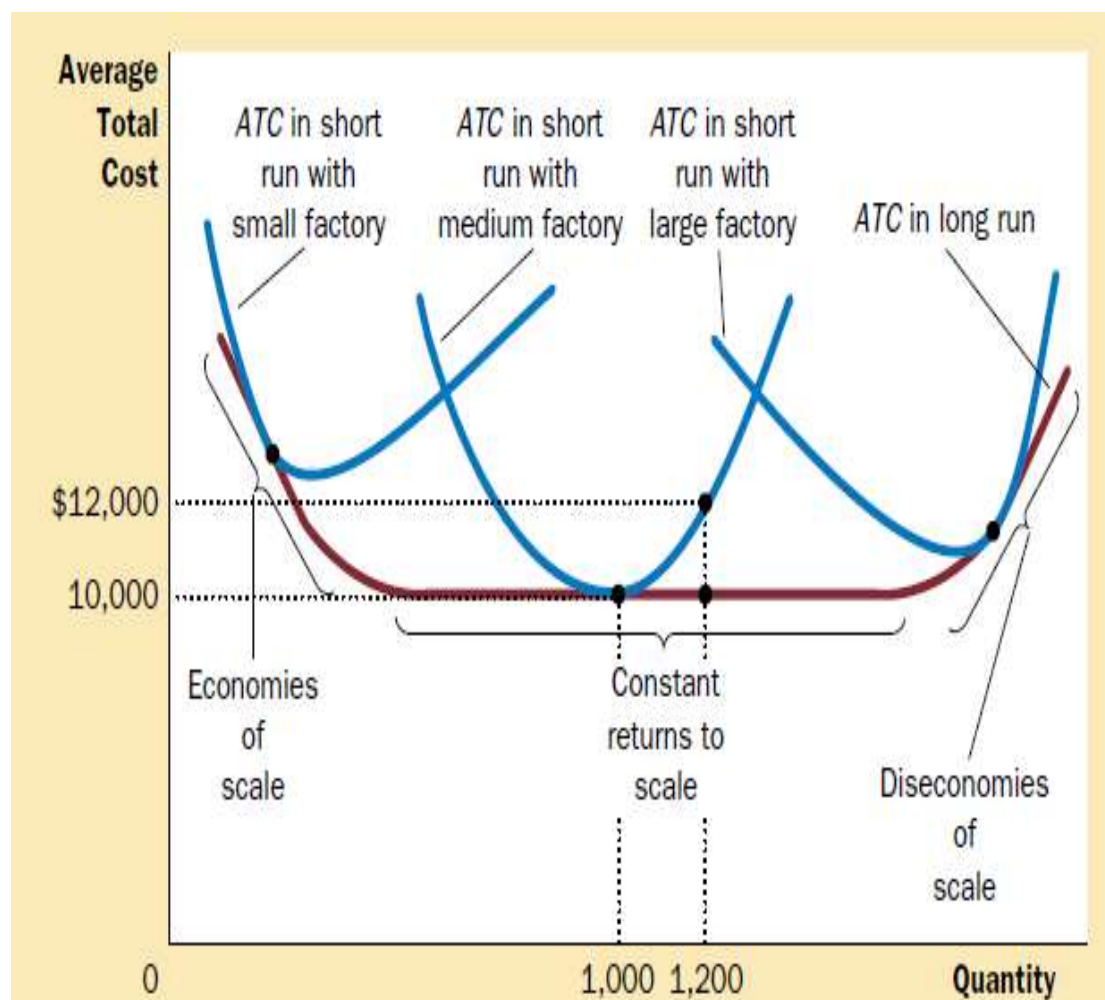
Σχήμα 11. Καμπύλες οριακού κόστους, μέσου συνολικού, μέσου μεταβλητού και μέσου πάγιου κόστους



Πηγή: Mankiw, 2007, σ. 272

Βεβαίως, το κόστος διαφοροποιείται με την πάροδο του χρόνου: το μέσο κόστος, αρχικά μειώνεται, καθώς οι επιχειρήσεις επιτυγχάνουν οικονομία κλίμακος. Στο επόμενο χρονικό διάστημα υπάρχει σταθερή οικονομία κλίμακος, ενώ, με την πάροδο μεγαλύτερου χρόνου, καθώς επεκτείνεται και το μέγεθος της επιχείρησης, προκύπτει φθίνουσα οικονομία κλίμακος, με αποτέλεσμα την άνοδο του μέσου κόστους.

Σχήμα 12. Διαμόρφωση μέσου κόστους ανά χρονικό ορίζοντα

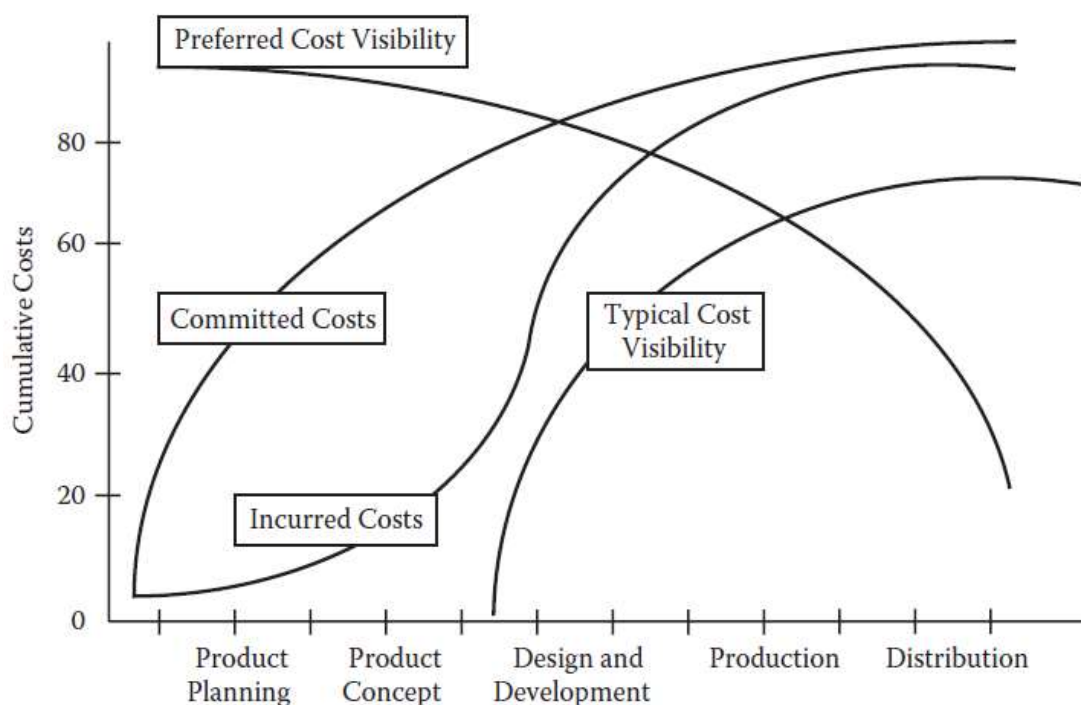


Πηγή: Mankiw, 2007, σ. 274

Η διοίκηση του κόστους έχει άμεση συσχέτιση με την διοίκηση της δαπάνης. Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, ο κύκλος ζωής του προϊόντος έχει διαφορετική επίδραση στις ανάγκες αλλά και τα έσοδα της επιχείρησης.

Επίσης, το κόστος διαφοροποιείται ανά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας του προϊόντος, από τον σχεδιασμό του, έως το στάδιο τα παραγωγής του και της διανομής του.

Σχήμα 13. Διαμόρφωση κόστους ανά στάδιο του προϊόντος



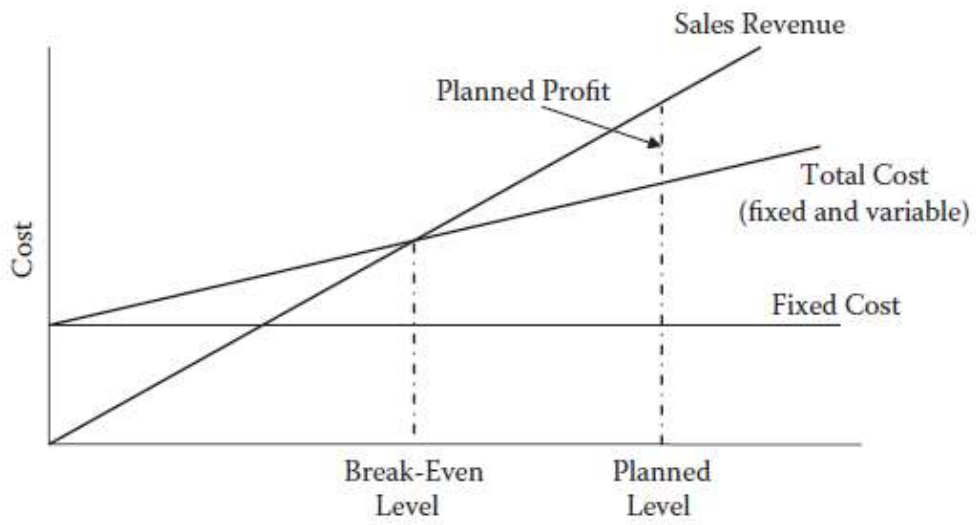
Πηγή: Rains, 2011, σ. 72

2.4 Διοίκηση εξόδων

Η διοίκηση των εξόδων αναφέρεται στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης για τις οποίες έχει υπάρξει κόστος το οποίο αφορά στην εκάστοτε χρήση της επιχείρησης, δηλαδή σχετίζονται με τον κύκλο εργασιών της περιόδου.

Τα έξοδα της επιχείρησης αποτελούν τμήμα των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης. Τα εν λόγω έξοδα της επιχείρησης αφαιρούνται από τα έσοδα πωλήσεων της επιχείρησης και έτσι διαπιστώνεται η ύπαρξη κέρδους ή ζημίας της επιχείρησης. Το νεκρό σημείο της επιχείρησης βρίσκεται στο σημείο όπου τα έσοδα από τις πωλήσεις καλύπτουν απολύτως το σύνολο των εξόδων της επιχείρησης. Κάτω από αυτό το σημείο η επιχείρηση έχει ζημίες, ενώ πάνω από αυτό το σημείο η επιχείρηση έχει κέρδη.

Σχήμα 14. Ανάλυση νεκρού σημείου



Πηγή: Rains, 2011, σ. 71

Κεφάλαιο 3. Έννοια και λειτουργία κοστολόγησης με βάση την δραστηριότητα (Activity-Based Costing)

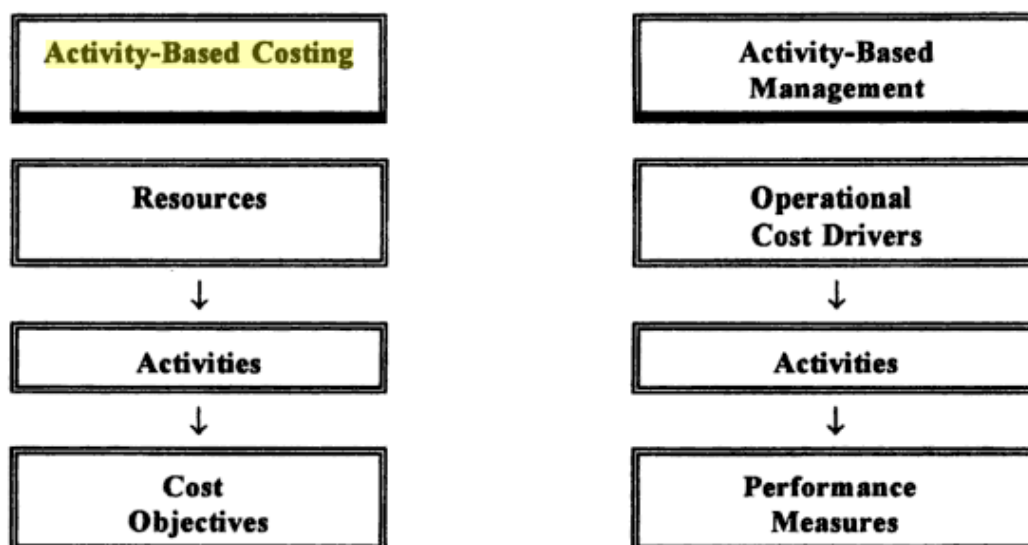
Σύμφωνα με το Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αποτελεί:

- « - μέθοδο που μετρά το κόστος και την απόδοση των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τις επιχειρησιακές διαδικασίες και τους στόχους του κόστους,
- καθορίζει τις δραστηριότητες κόστους με βάση τη χρήση των πόρων, και αποδίδει τα έξοδα στα αντικείμενα κόστους, όπως είναι τα προϊόντα ή οι πελάτες, με βάση τη χρήση των δραστηριοτήτων τους
- αναγνωρίζει την αιτιολογική σχέση των οδηγών κόστους στις δραστηριότητες»
(Πηγή: Lewis, 1995, σ. 114).

Βασικό στοιχείο του ABC αποτελεί αρχικά, η διαπίστωση των πόρων, ενώ ακολούθως γίνεται η διατύπωση και χάραξη των διαδικασιών και ακολούθως διατυπώνονται οι στόχοι κόστους.

Η διοίκηση βάσει διαδικασιών αποτελεί μια ακολουθία, κατά την οποία γίνεται η διαπίστωση των συντελεστών του λειτουργικού κόστους, ενώ στην συνέχεια γίνεται η διατύπωση των δραστηριοτήτων και τίθενται τα μέτρα σύμφωνα με τα οποία κρίνεται η απόδοση του οργανισμού (σχήμα 19).

Σχήμα 15. Activity-based costing και activity-based management



Πηγή: Lewis, 1995, σ. 115

Όπως σημειώθηκε, η διαδικασία, ως εφαρμοζόμενη πολιτική, μπορεί να αναφέρεται είτε στην επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου, είτε στην ροή των ενεργειών ενός συγκεκριμένου τμήματος, είτε στο σύνολο της επιχείρησης. Σε κάθε περίπτωση, εφ' όσον ο οργανισμός ενστερνίζεται την βασική αρχή της διαδικασίας, θα πρέπει να καταγράφει τις εισροές που χρησιμοποιούνται σε κάθε στάδιο και το πού θα κατευθυνθεί η εκροή, ποιοί άλλοι εμπλέκονται στην παραγωγή της εκροής και ποιοί άλλοι θα χρησιμοποιήσουν την εκροή.

Λόγω ακριβώς του ότι η διαδικασία, ως έννοια, περιλαμβάνει πολλά επιμέρους τμήματα, και ταυτόχρονα περιλαμβάνει και την ίδια την επιχείρηση ως σύνολο, αυτό που καλείται ο οργανισμός να κάνει είναι να εφαρμόζει διοίκηση στις επιχειρησιακές λειτουργίες. Όπως, για παράδειγμα, υπό την κλασική μορφή τμηματοποίησης μιας επιχείρησης προβλέπεται και σχεδιάζεται η άσκηση διοίκησης σε κάθε τμήμα (π.χ., τμήμα ανθρώπινου δυναμικού, οικονομική διεύθυνση, εμπορικό τμήμα, κ.ο.κ.), έτσι και στην περίπτωση των διαδικασιών θα πρέπει να ασκείται διοίκηση, η οποία έχει έξι πυλώνες (σχήμα 16):

- Την ευθυγράμμιση των διαδικασιών με την συνολική στρατηγική της επιχείρησης (strategic alignment)
- Την διακυβέρνηση των διαδικασιών
- Την μεθοδολογία των διαδικασιών
- Τα πληροφοριακά συστήματα
- Το ανθρώπινο δυναμικό και
- Την εταιρική κουλτούρα

Σχήμα 16. Οι κύριοι έξι πυλώνες της Διοίκησης Επιχειρησιακών Διαδικασιών.

Strategic Alignment	Governance	Methods	Information Technology	People	Culture	Factors
Process Improvement Planning	Process Management Decision Making	Process Design & Modelling	Process Design & Modelling	Process Skills & Expertise	Responsiveness to Process Change	Capability Areas
Strategy & Process Capability Linkage	Process Roles and Responsibilities	Process Implementation & Execution	Process Implementation & Execution	Process Management Knowledge	Process Values & Beliefs	
Enterprise Process Architecture	Process Metrics & Performance Linkage	Process Monitoring & Control	Process Monitoring & Control	Process Education	Process Attitudes & Behaviors	
Process Measures	Process Related Standards	Process Improvement & Innovation	Process Improvement & Innovation	Process Collaboration	Leadership Attention to Process	
Process Customers & Stakeholders	Process Management Compliance	Process Program & Project Management	Process Program & Project Management	Process Management Leaders	Process Management Social Networks	

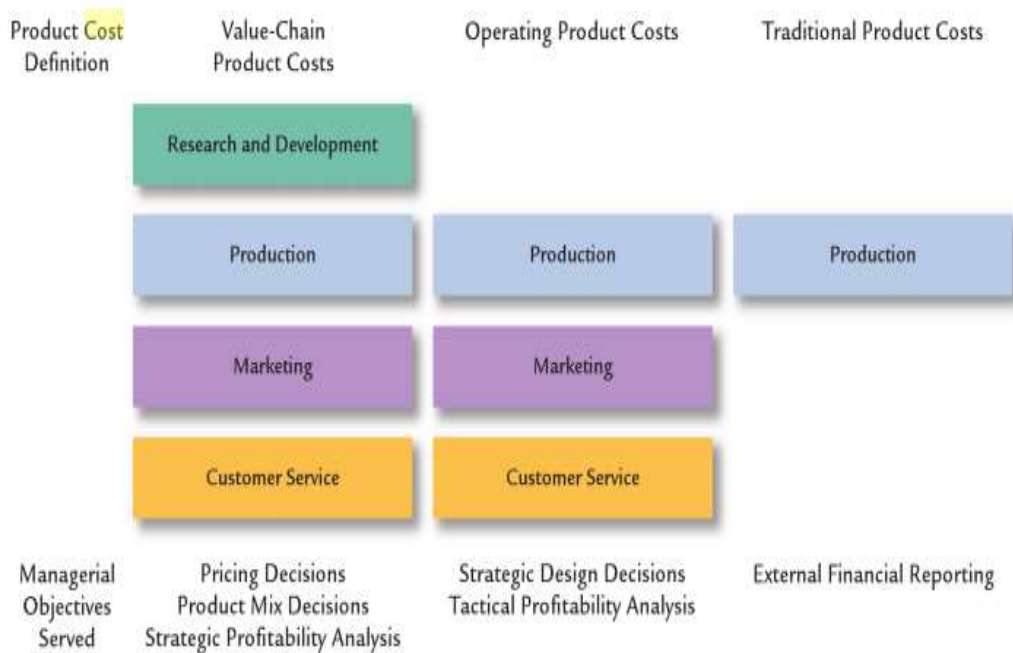
Πηγή: Rosemann & vom Brocke, 2010, σ. 112

Κάθε ένας από αυτούς τους πυλώνες εμπεριέχει τομείς της διαχείρισης και διοίκησης των δραστηριοτήτων και, δια μέσου αυτών των τομέων, ο οργανισμός αποκτά τις θεμελιώδεις ικανότητες να αναχθεί σε μια δυναμική οντότητα, όπου η

κάθε μια ενέργεια θα αυξάνει την συνολική δυναμικότητα και θα επιφέρει το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα.

Βάσει, λοιπόν, των διαδικασιών, γίνεται και ο ορισμός του κόστους, ανά πεδίο στο οποίο το εν λόγω κόστος αναφέρεται. Έτσι, υπάρχει ορισμός του κόστους σύμφωνα με την αλυσίδα αξίας, ή αναλόγως με την κατηγοριοποίησή του σε λειτουργικό κόστος.

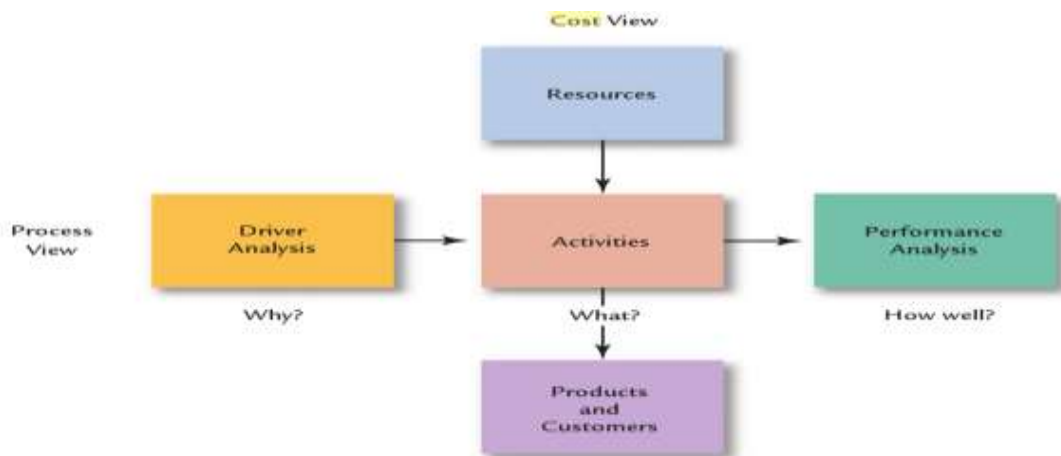
Σχήμα 17. Παραδείγματα ορισμών κόστους



Πηγή: Hansen & Mowen, 2015, σ. 36

Σύμφωνα με τις αρχές της διοίκησης ανά δραστηριότητα, υπάρχει η αντιμετώπιση και καταχώριση της κάθε δραστηριότητας ως προς τους πόρους που χρησιμοποιούνται, τον σκοπό των δραστηριοτήτων, τον ορισμό των διαδικασιών, την αποδοτικότητα των διαδικασιών και την τελική αποτίμηση ως προς το παραγόμενο προϊόν ή αποτέλεσμα.

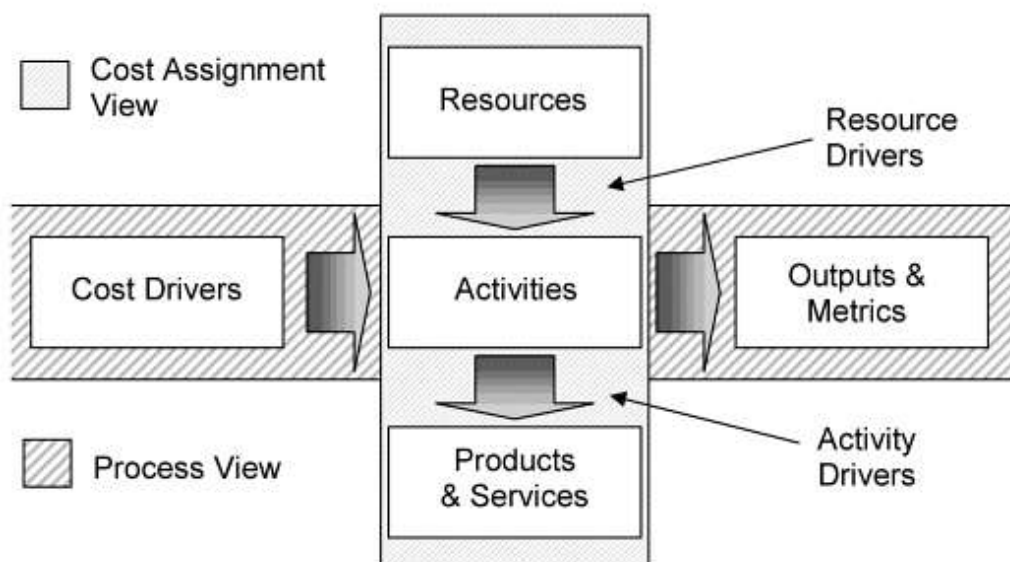
Σχήμα 18. Μοντέλο Activity-based Management



Πηγή: Hansen & Mowen, 2015, σ. 49

Αντίστοιχη είναι και η ακολουθία των λειτουργιών του activity-based costing: γίνεται εκτίμηση και υπολογισμός τόσο του κόστους (cost assignment review) όσο και των δραστηριοτήτων (process review).

Σχήμα 19. Διάγραμμα λειτουργιών activity-based costing



Πηγή: Muras & Goodnight, 2009, σ. 13

Ως εκ τούτου, στο activity based costing, ο υπολογισμός του κόστους δεν γίνεται βάσει του οριακού κόστους, ή του μέσου κόστους της επιχείρησης, αλλά το κόστος διαχωρίζεται ανά διαδικασία, η οποία ανάγεται στην υλοποίηση συγκεκριμένου στόχου.

Για παράδειγμα, με την κλασική μέθοδο κοστολόγησης, σε ένα τκαρδιολογικό τμήμα μιας κλινικής, θα υπήρχε καταχώριση του κόστους ανά τύπο καταβληθέντος εξόδου, για παράδειγμα μισθοδοσία, αγορά υλικών, υλικοτεχνική υποδομή, κ.ο.κ.

Αντιθέτως, στο activity based costing ορίζονται τα κόστη ως απαραίτητα στοιχεία μιας διαδικασίας με ορισμένο αντικείμενο, όπως για παράδειγμα η ιατρική αντιμετώπιση περιστατικών, η παροχή υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης, η ανταπόκριση σε αιτήματα, η παρακολούθηση των ασθενών, κ.ο.κ.

Πίνακας 3. Παράδειγμα κατανομής κόστους βάσει ABC

General Ledger		ABC Database	
Cardiology Unit			
Chart of Accounts View		ABC View	
Supervision	\$ 50,000	Supervising nurses	\$ 60,000
Supplies and uniforms	60,000	Treating patients	98,500
Salaries	340,000	Providing hygienic care	78,800
Computer	10,000	Responding to requests	98,500
Monitor	26,000	Monitoring patients	150,200
Total	<u>\$486,000</u>	Total	<u>\$486,000</u>

Πηγή: Hansen & Mowen, 2015, σ. 163

Αντιστοίχως, για ένα τμήμα ανθρώπινου δυναμικού, ορίζονται διαδικασίες όπως η πρόσληψη νέων εργαζομένων, η υποστήριξη και ενημέρωση των νέων προσληφθέντων, η καταχώριση και ενημέρωση όλων των στοιχείων, η επιδιόρθωση τυχόν λανθασμένων εγγραφών, κ.ο.κ.

Πίνακας 4. Ανάλυση κόστους ανά δραστηριότητα στο τμήμα ανθρώπινου δυναμικού (Human resources)

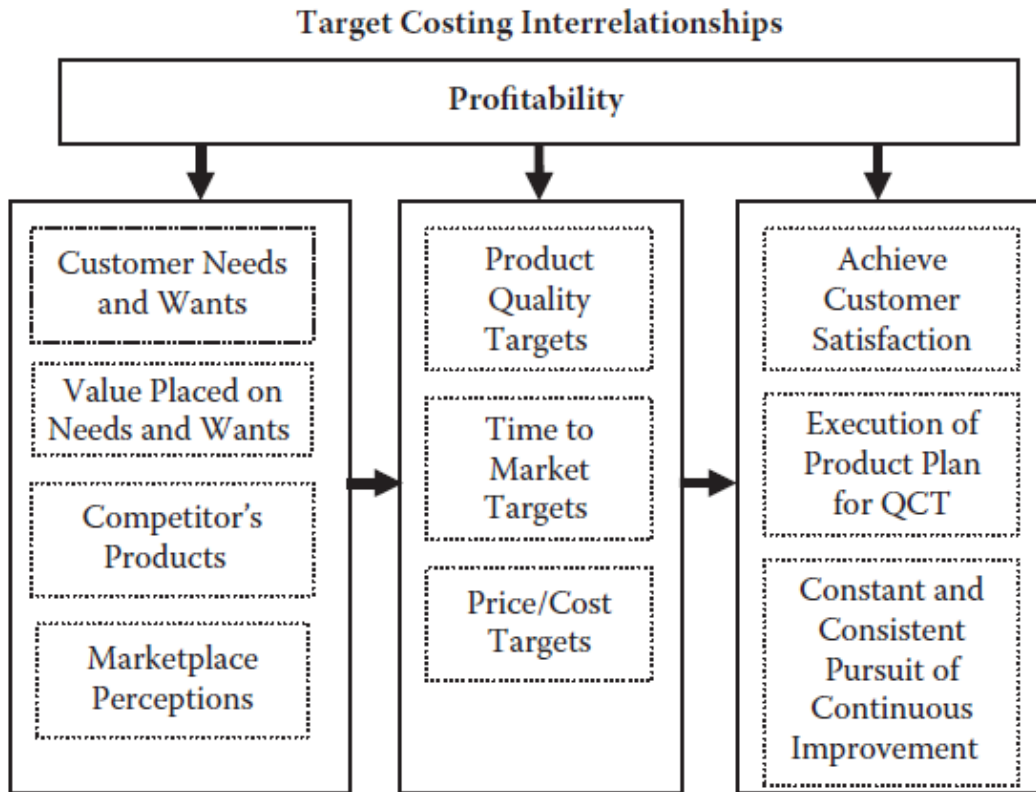
Activity View of an HR Organization					
a	HR Activities	Total Cost	Units	Output	Unit Cost
	Perform Recruitment	\$223,950	130	per Interviewee	\$1,723
	Support On-Boarding of New Hires	\$156,765	46	per New Hire	\$3,408
	Compliance and Reporting	\$302,333	1,200	per Employee	\$252
	Manage Benefits	\$173,561	1,200	per Employee	\$145
	Manage Disciplinary Actions	\$111,975	14	per Action	\$7,998
	Expedite Employment Requisitions	\$72,784	28	per Requisition	\$2,599
	Correct System Data Errors	\$78,382	321	per Error	\$244
	TOTALS	\$1,119,750			

Cost Assignment View								
b	HR Activities	Total Cost	Units	Unit Cost	Unit A	Unit B	Unit C	
	Perform Recruitment	\$223,950	130	\$1,723	65	35	30	
	Support On-Boarding of New Hires	\$156,765	46	\$3,408	\$111,975	\$60,294	\$51,681	
	Compliance and Reporting	\$302,333	1,200	\$252	9	24	13	
	Manage Benefits	\$173,561	1,200	\$145	\$30,671	\$81,790	\$44,303	
	Manage Disciplinary Actions	\$111,975	14	\$7,998	280	510	410	
	Expedite Employment Requisitions	\$72,784	28	\$2,599	\$70,544	\$128,492	\$103,297	
	Correct System Data Errors	\$78,382	321	\$244	280	510	410	
					\$40,498	\$73,763	\$59,300	
					6	3	5	
					\$47,989	\$23,995	\$39,991	
					3	8	17	
					\$7,798	\$20,795	\$44,190	
					160	104	57	
					\$39,069	\$25,395	\$13,918	
					BU Totals	\$348,545	\$414,524	\$356,681
					BU Staff	280	510	410
					Cost per Staff	\$1,246	\$813	\$870

Πηγή: Muras & Goodnight, 2009, σ. 16

Βασικό στοιχείο του activity based costing αποτελεί η διασύνδεση των στόχων της κοστολόγησης, αφού οι διαδικασίες αφορούν ταυτόχρονα σε πολλά επίπεδα στόχων, όπως οι στόχοι αναφορικά με τους πελάτες, η ανάλυση του ανταγωνισμού, η διαμόρφωση της εικόνας της επιχείρησης από την αγορά, η ποιότητα του προϊόντος, οι στόχοι αναφορικά με την αγορά, το κόστος και την τιμή του προϊόντος, αλλά και η διαρκής βελτίωση της επιχείρησης.

Σχήμα 20. Διασύνδεση στόχων κοστολόγησης



Πηγή: Rains, 2011, σ. 68

Ένα ζήτημα που συχνά τίθεται κατά τον σχεδιασμό και την υλοποίηση του activity based costing είναι το κατά πόσο η διοίκηση του κόστους σε όλο της το φάσμα –σχεδιασμός της δαπάνης, εφαρμογή του κόστους, έλεγχος των εξόδων, κτλ- θα πρέπει να αποτελεί ξεχωριστό τμήμα στο οργανόγραμμα της εταιρίας. Σύμφωνα με τον Rains (2011), θα πρέπει να υπάρχει ξεχωριστό τμήμα αναφορικά με το activity based costing, παρ' ότι η φιλοσοφία της «διαδικασίας» θα πρέπει να έχει εγκαθιδρυθεί σε όλη την επιχείρηση.

Σχήμα 21. Τμήμα σχεδιασμού κόστους στον οργανωτικό σχεδιασμό



Πηγή: Rains, 2011, σ. 106

Κεφάλαιο 4. Εφαρμογή της μεθοδολογίας Activity-based costing στο τμήμα διακίνησης-διανομής εταιρίας εμπορίας, διανομής και προώθησης φαρμάκων

Στα πλαίσια της ανάλυσης για τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται η μεθοδολογία της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, θα εξεταστεί η περίπτωση μιας εταιρίας που έχει ως αντικείμενο την εμπορία, διανομή και προώθηση φαρμάκων. Η εταιρία έχει ως έδρα την Αττική και εξυπηρετεί φαρμακεία και φαρμακαποθήκες.

Η μελέτη της εφαρμογής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων θα εστιάσει σε ένα τμήμα της εταιρίας, και συγκεκριμένα στο τμήμα διακίνησης και διανομής.

Η ανάλυση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αποτελείται από τέσσερις άξονες:

- Τους παράγοντες κόστους
- Τους πόρους
- Τους οδηγούς πόρων στις διαδικασίες και δραστηριότητες
- Τους οδηγούς δραστηριοτήτων για τις υπηρεσίες και προϊόντα

Οι παραπάνω άξονες διασυνδέονται δια μέσου των οδηγών κόστους.

Οι βασικές έννοιες στην μεθοδολογία της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων περιγράφεται ως ακολούθως:

Παράγοντες κόστους	Μικτός μισθός προσωπικού ανά εργασία
Πόροι	Μικτοί μισθοί οδηγών και υπαλλήλου γραφείου τμήματος διακίνησης
Οδηγοί πόρων	Ανθρωποώρες μεταφοράς φαρμάκων από οδηγούς
Οδηγοί δραστηριοτήτων	Αριθμός φαρμάκων που διακινήθηκαν

Προκειμένου να σχηματιστεί το μοντέλο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι απαραίτητο να υπάρξει κατανομή των δραστηριοτήτων του τμήματος βάσει της ομοιογένειας του παραγόμενου έργου ανά δραστηριότητα. Ακολούθως, οι δραστηριότητες μετατρέπονται σε κέντρα κόστους και γίνεται ομαδοποίηση των δαπανών των εν λόγω δραστηριοτήτων. Στην συνέχεια ορίζονται οι οδηγοί δραστηριότητας, προκειμένου να υπάρξει ο άξονας βάσει του οποίου θα υπολογιστεί το κόστος και στο τελικό στάδιο γίνεται η καταμέτρηση του κόστους των δραστηριοτήτων.

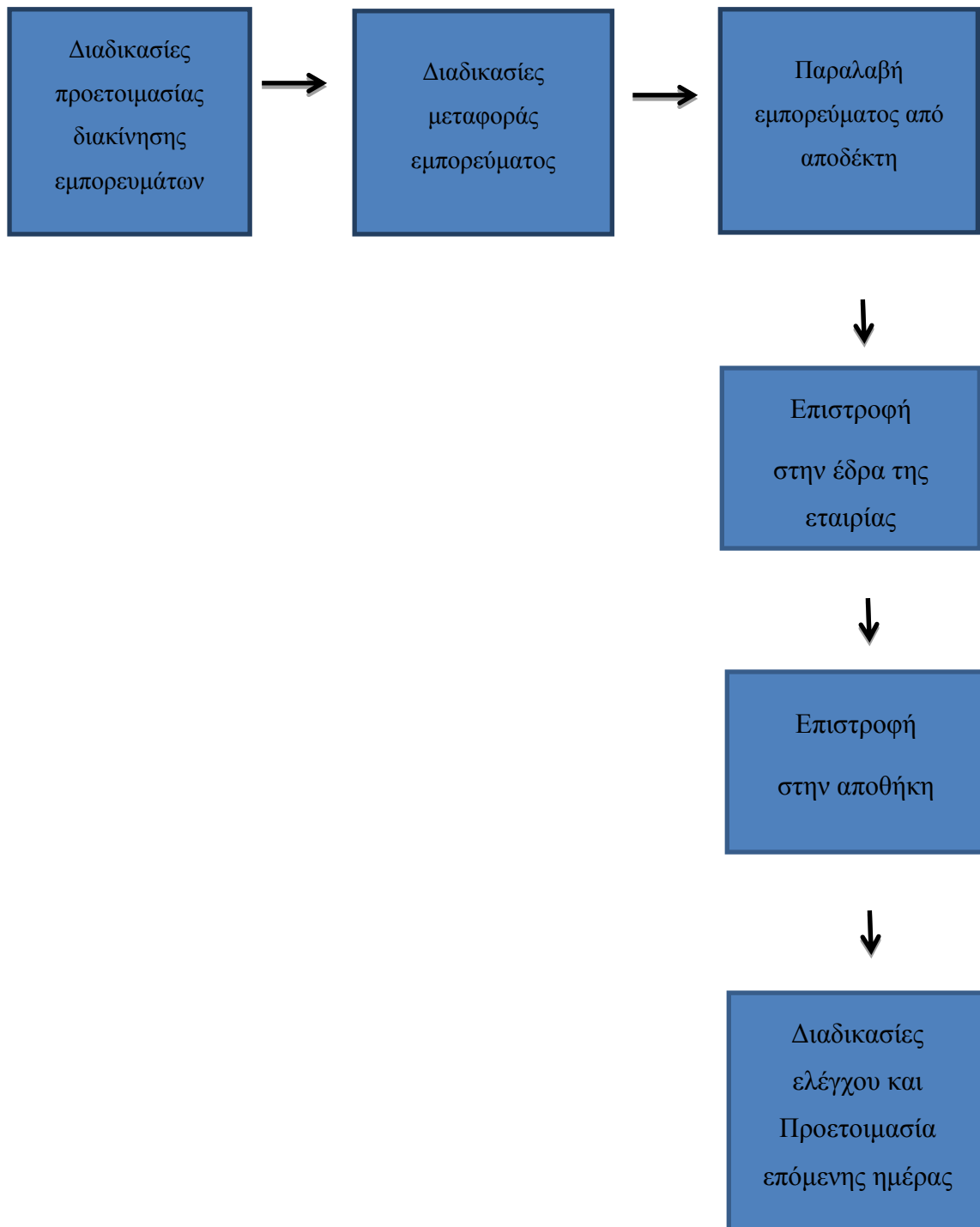
Στην περίπτωση του τμήματος διακίνησης-διανομής της εταιρίας, όλα τα είδη των φαρμάκων θεωρούνται ως ομοιογενή, δεδομένου του ότι δεν υπάρχει διαφοροποίηση του τρόπου με τον οποίο διακινούνται. Βεβαίως, υπάρχει διαφοροποίηση μεταξύ των φαρμάκων, κυρίως αναφορικά με τις απαιτήσεις αποθήκευσης που έχει η κάθε κατηγορία φαρμάκου, ωστόσο η εν λόγω διαφοροποίηση δεν επηρεάζει τον τρόπο μεταφοράς των φαρμάκων συνολικά.

Στο τμήμα διακίνησης-διανομής διακρίνονται επτά κύριες διαδικασίες:

- Η λήψη εντολής διακίνησης αφορά στην ημερήσια παραλαβή του δελτίου αποστολής εμπορευμάτων από τα γραφεία διακίνησης.
- Στη συνέχεια, γίνεται προετοιμασία της διακίνησης των φαρμάκων.
- Ακολούθως, πραγματοποιείται η μεταφορά των φαρμάκων προς τους αποδέκτες
- Στην συνέχεια, πραγματοποιείται η παραλαβή.
- Στο επόμενο στάδιο γίνεται η επιστροφή στην έδρα της εταιρίας.
- Ακολούθως, ο οδηγός με το όχημα επιστρέφουν στην κεντρική αποθήκη
- Οι διαδικασίες ολοκληρώνονται με τις διαδικασίες ελέγχου και την προετοιμασία για την επόμενη ημέρα.

Ως εκ τούτου, η βασική ροή διαδικασιών του τμήματος διακίνησης – διανομής είναι η ακόλουθη:

Ροή διαδικασιών τμήματος διακίνησης-διανομής



Οι δραστηριότητες που εμπεριέχονται στην παραπάνω ροή διαδικασιών είναι ως ακολούθως:

A. Προετοιμασία διακίνησης εμπορευμάτων

1. Υπάλληλος γραφείου: λαμβάνει το έντυπο των ημερησίων διανομών
2. Υπάλληλος γραφείου: προγραμματισμός δρομολογίων
3. Προετοιμασία θεωρημένων και μη παραστατικών
4. Υπάλληλος γραφείου: παραδίδει τα δέματα ψυγείων και δωματίου στον οδηγό
5. Οδηγός: ενεργοποίηση ψυκτικού μηχανήματος
6. Οδηγός: τακτοποίηση σε παλέτα δεμάτων ψυγείου και δωματίου
7. Οδηγός: έλεγχος των εμπορευμάτων και ταυτοποίησή τους με παραστατικά (αρ. δεμάτων και σημεία διανομής)
9. Υπεύθυνος αποθήκης και οδηγός: παράδοση -παραλαβή εντύπου δρομολογίου
10. Οδηγός: έλεγχος θερμοκρασίας φορτηγού
11. Οδηγός: καθορισμός δρομολογίου από οδηγό
12. Οδηγός: φόρτωση εμπορεύματος

B. Διακίνηση εμπορεύματος

13. Οδηγός: αναχώρηση από αποθήκη
14. Υπάλληλος γραφείου: παρακολούθηση του δρομολογίου καθ' όλη τη διάρκεια της διανομής
15. Οδηγός: με την άφιξη στον τόπο παράδοσης, στάθμευση και ασφάλιση φορτηγού
16. Οδηγός: παράδοση εμπορεύματος
17. Οδηγός: διαδικασίες εξόφλησης

17α Παράδοση επί πιστώσει: υπογραφή και σφραγίδα στο TIM-ΔΑ και συμπλήρωση επωνύμου στο έντυπο δρομολογίου

17β. 1. Παράδοση με αντικαταβολή: υπογραφή και σφραγίδα στο TIM-ΔΑ και συμπλήρωση επωνύμου στο έντυπο δρομολογίου

17β. 2. Λήψη επιταγής

17β. 3. Έλεγχος επιταγής αναφορικά με τα αναγραφόμενα στοιχεία

17β. 4. Απόδειξη είσπραξης

18. Οδηγός: με την ολοκλήρωση των παραδόσεων, σβήσιμο του ψυκτικού μηχανήματος

19. Οδηγός: αναχώρηση για την έδρα της εταιρίας

Γ. Επιστροφή στην έδρα της εταιρίας

20. Οδηγός: παράδοση επιταγών σε λογιστήριο

Δ. Επιστροφή στην αποθήκη

21. Οδηγός: επιστροφή φορτηγού στην αποθήκη

Ε. Διαδικασίες ελέγχου και προετοιμασία επόμενης ημέρας

22. Οδηγός: εκτύπωση θερμοκρασιών

23. Οδηγός: συμπλήρωση εντύπου καθυστερήσεων με τις αιτίες καθυστέρησης

24. Προϊστάμενος logistics: υπογραφή εντύπων

25. Οδηγός: παράδοση αντιγράφων TIM-ΔΑ στο customer service προς έλεγχο και υπογραφή εντύπου δρομολογίου

26 Οδηγός: έλεγχος δρομολογίου επόμενης ημέρας

Ακολουθως, μετά τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων, θα πρέπει να γίνει προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί ο εν λόγω προσδιορισμός, θα πρέπει να έχουν διαπιστωθεί οι οδηγοί του κόστους για τις δραστηριότητες που έχουν καταγραφεί. Οι οδηγοί κόστους αφορούν σε κάθε στοιχείο του κόστους που έχει περιγραφεί στις δραστηριότητες.

Οι πόροι που χρησιμοποιούνται στο τμήμα διανομής-διακίνησης παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα, μαζί με τους οδηγούς των πόρων των δραστηριοτήτων

Πόροι	Οδηγός κόστους
Αμοιβή προσωπικού	Ανθρωπόωρες
Κόστος διακίνησης και άμεσων υλικών	Κόστος ανά χιλιόμετρο

Για τον υπολογισμό του κόστους ανά δραστηριότητα, έχουν ληφθεί υπόψη τα εξής:

Κόστος άμεσης εργασίας.

Προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι δραστηριότητες, το τμήμα διανομής απασχολεί έναν οδηγό φορτηγού. Επίσης, στην πραγματοποίηση των διαδικασιών λαμβάνει μέρος ένας υπάλληλος γραφείου. Συμπληρωματικά, συμμετέχουν ο προϊστάμενος του τμήματος logistics.

Ο μισθός του οδηγού ανέρχεται σε 1.300 ευρώ μεικτά ενώ ο υπάλληλος γραφείου αμείβεται με 1.080 ευρώ μεικτά. Ο μισθός του προϊσταμένου του τμήματος logistics ανέρχεται στα 2.350 ευρώ μεικτά.

Όλοι οι εργαζόμενοι απασχολούνται με σύμβαση αορίστου χρόνου, και εργάζονται με πενήνήμερο και οκτάωρο ωράριο εργασίας.

Κόστος άμεσων υλικών.

Η κατανάλωση πετρελαίου για το φορτηγό ανέρχεται, κατά μέσο όρο, στα 40 λίτρα ανά 100 m. Η τιμή του diesel κίνησης βεβαίως έχει καθημερινές διακυμάνσεις, ωστόσο έχει υπολογιστεί μέση τιμή 1 ευρώ/ λίτρο.

Υπολογίζεται ότι, κατά μέσο όρο, το φορτηγό διανύει 70 χιλιόμετρα ημερησίως. Τα ελαστικά χρειάζονται αντικατάσταση κάθε 30.000 χιλιόμετρα, ενώ το κόστος αντικατάστασής τους υπολογίζεται στα 1.000 ευρώ.

Ο επιμερισμός του χρόνου του ανθρώπινου δυναμικού που συμμετέχει στις διαδικασίες της διανομής-διακίνησης είναι ως εξής:

- Οδηγός φορτηγού: 100%
- Υπάλληλος γραφείου: 60%
- Υπεύθυνος logistics: 2%.

Στους επιμερισμούς και τις αναγωγές, υπολογίζεται ότι ο μήνας έχει 25 εργάσιμες ημέρες

Βάσει των παραπάνω, προκύπτει η εξής κατανομή χρόνου

Ποσοστό απασχολούμενου χρόνου οδηγού	100%
Ποσοστό απασχολούμενου χρόνου υπαλλήλου γραφείου	60%
Ποσοστό απασχολούμενου χρόνου προϊσταμένου	2,0%

A. Προετοιμασία διακίνησης:	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα
1.Υπάλληλος γραφείου:λαμβάνει το έντυπο των ημερησίων διανομών	2,00%		2,4
2.Υπάλληλος γραφείου: προγραμματισμός δρομολογίων	10,00%		12
3.Υπάλληλος γραφείου: προετοιμασία θεωρημένων και μη παραστατικών	5,00%		6,00
4.Υπάλληλος γραφείου: παράδοση δεμάτων στον οδηγό	5,00%		6
5.Οδηγός: ενεργοποίηση ψυκτικού μηχανήματος	0,50%		1
6.Οδηγός: τακτοποίηση σε παλέτα δεμάτων ψυγείου και δωματίου	2,00%		4
7.Οδηγός: έλεγχος των εμπορευμάτων και ταυτοποίησή τους με παραστατικά	1,00%		2
9.Υπεύθυνος αποθήκης:	40,00%		1,60

παράδοση εντύπου δρομολογίου			
10.Οδηγός: έλεγχος θερμοκρασίας φορτηγού	0,50%		1
11.Οδηγός: καθορισμός δρομολογίου	0,50%		1
12.Οδηγός: φόρτωση εμπορεύματος	2,00%		4
B. Διακίνηση εμπορεύματος	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα
13. Οδηγός: αναχώρηση από αποθήκη			
14.Υπάλληλος γραφείου: παρακολούθηση του δρομολογίου καθ' όλη τη διάρκεια της διανομής	40,00%		48
15.Οδηγός: με την άφιξη στον τόπο παράδοσης, στάθμευση και ασφάλιση φορτηγού	1,00%		2
16.Οδηγός: παράδοση εμπορεύματος	2,00%		4
17.Οδηγός: διαδικασίες εξόφλησης	1,50%		3,00
18.Οδηγός: με την ολοκλήρωση των παραδόσεων, σβήσιμο του ψυκτικού μηχανήματος	0,50%		1
19.Οδηγός: αναχώρηση για την έδρα της εταιρίας			
Γ. Επιστροφή στην έδρα της εταιρίας	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα
20.Οδηγός: παράδοση επιταγών σε λογιστήριο	2,00%		4,00
Δ. Επιστροφή στην αποθήκη	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα
21.Οδηγός: επιστροφή φορτηγού στην αποθήκη από έδρα εταιρίας	82,50%		165

Ε. Διαδικασίες ελέγχου και προετοιμασία επόμενης ημέρας	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα
22.Οδηγός: εκτύπωση θερμοκρασιών	1,00%		2
23.Οδηγός: συμπλήρωση εντύπου καθυστερήσεων με τις αιτίες καθυστέρησης	1,00%		2
24.Προϊστάμενος και Logistics Manager: υπογραφή εντύπων	60,00%		2,4
25.Οδηγός: παράδοση αντιγράφων TIM-ΔΑ στο customer service προς έλεγχο και υπογραφή εντύπου δρομολογίου	1,00%		2
26.Οδηγός: έλεγχος δρομολογίου επόμενης ημέρας	1,00%		2,00

Βάσει του παραπάνω πίνακα κατανομής χρόνου, γίνεται η αναγωγή των δραστηριοτήτων σε όρους κόστους, ανά ευρώ/μήνα

Α. Προετοιμασία διακίνησης:	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα	Κόστος ευρώ/μήνα
1.Υπάλληλος γραφείου: λαμβάνει το έντυπο των ημερησίων διανομών			2,40	12,96
2.Υπάλληλος γραφείου: προγραμματισμός δρομολογίων			12,00	64,8
3.Υπάλληλος γραφείου: Προετοιμασία θεωρημένων και μη παραστατικών			6,00	32,4
4.Υπάλληλος γραφείου:			6,00	32,4

παράδοση δεμάτων στον οδηγό				
5.Οδηγός: ενεργοποίηση ψυκτικού μηχανήματος			1,00	6,5
6.Οδηγός: τακτοποίηση σε παλέτα δεμάτων ψυγείου και δωματίου			4,00	26
7.Οδηγός: έλεγχος των εμπορευμάτων και ταυτοποίησή τους με παραστατικά			2,00	13
9.Υπεύθυνος αποθήκης: παράδοση εντύπου δρομολογίου			1,60	18,8
10.Οδηγός: έλεγχος θερμοκρασίας φορτηγού			1,00	6,5
11.Οδηγός: Καθορισμός δρομολογίου			1	6,5
12.Οδηγός: Φόρτωση εμπορεύματος			4,00	26
ΣΥΝΟΛΟ			41,00	245,86

B. Διακίνηση εμπορεύματος	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα	Κόστος ευρώ/μήνα
13.Οδηγός: αναχώρηση από αποθήκη				
14.Υπάλληλος γραφείου: παρακολούθηση του δρομολογίου καθ' όλη τη διάρκεια της διανομής			48,00	312

15.Οδηγός: με την άφιξη στον τόπο παράδοσης, στάθμευση και ασφάλιση φορτηγού			2,00	13
16.Οδηγός: παράδοση εμπορεύματος			4,00	26
17.Οδηγός: διαδικασίες εξόφλησης			3,00	19,5
18.Οδηγός: με την ολοκλήρωση των παραδόσεων, σβήσιμο του ψυκτικού μηχανήματος			1,00	6,5
19.Οδηγός: αναχώρηση για την έδρα της εταιρίας				
ΣΥΝΟΛΟ			58,00	377,00

Γ. Επιστροφή στην έδρα της εταιρίας	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα	Κόστος ευρώ/μήνα
20. Οδηγός: παράδοση επιταγών σε λογιστήριο			4,00	26
ΣΥΝΟΛΟ			4,00	26,00

Δ. Επιστροφή στην αποθήκη	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα	Κόστος ευρώ/μήνα
21. Οδηγός: επιστροφή φορτηγού στην αποθήκη από έδρα εταιρίας				
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΡΟΜΟΛΟΓΙΟ			165,00	1072,5
ΣΥΝΟΛΟ			165,00	1072,50

Ε. Διαδικασίες ελέγχου και προετοιμασία επόμενης ημέρας	Ποσοστό χρόνου	Λεπτά ώρας/ημέρα	Ώρες/μήνα	Κόστος ευρώ/μήνα
22. Οδηγός: εκτύπωση θερμοκρασιών			2,00	13
23. Οδηγός: συμπλήρωση εντύπου καθυστερήσεων με τις αιτίες καθυστέρησης			2,00	13
24. Προϊστάμενος και Logistics Manager: υπογραφή εντύπων			2,40	28,2
25. Οδηγός: παράδοση αντιγράφων TIM-ΔΑ στο customer service προς έλεγχο και υπογραφή εντύπου δρομολογίου			2,00	13
26 Οδηγός: έλεγχος δρομολογίου επόμενης ημέρας			2,00	13
ΣΥΝΟΛΟ			10,40	80,20

Το συνολικό κόστος, βάσει της μεθόδου κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι ως εξής:

Προετοιμασία διακίνησης	254,86
Διακίνηση	377
Επιστροφή στην έδρα	26
Επιστροφή στην αποθήκη (συνολικό κόστος δρομολογίου)	1072,5
Διαδικασίες ελέγχου και προετοιμασία επόμενης ημέρας	80,2
Σύνολο	1810,56

Στο παραπάνω ποσό θα πρέπει να προστεθεί το κόστος των άμεσων υλικών, δηλαδή το κόστος του πετρελαίου και το κόστος φθοράς της αντικατάστασης των ελαστικών.

Όπως περιγράφηκε ανωτέρω, υπολογίζεται μέση διανυόμενη απόσταση 70 km/ημέρα, με κατανάλωση πετρελαίου 40 lt/100 km. Ως εκ τούτου η μηνιαία κατανάλωση πετρελαίου ανέρχεται στα 700 λίτρα (υπολογίζονται 25 εργάσιμες ανά μήνα). Με τιμή ανά λίτρο 1 ευρώ, το κόστος πετρελαίου ανέρχεται σε 700 ευρώ.

Το φορτηγό χρειάζεται αλλαγή ελαστικών ανά 30.000 χιλιόμετρα, ως εκ τούτου το κόστος ανά μήνα για την αντικατάσταση ελαστικών ανέρχεται σε 70 ευρώ. Ως εκ τούτου, το συνολικό κόστος διαμορφώνεται ως εξής:

Κόστος ανθρώπινου δυναμικού/μήνα	1.810,56
Κόστος άμεσων υλικών	770
Σύνολο	2.580,56

Βάσει της παραπάνω ανάλυσης διαπιστώνεται ότι το συνολικό κόστος της διακίνησης των εμπορευμάτων της εταιρίας ανέρχεται σε 2.580,56 ευρώ ανά μήνα.

5. Συμπεράσματα

Βάσει της ανάλυσης για την μεθοδολογία της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, καταγράφονται μια σειρά από συμπεράσματα.

Το πρώτο συμπέρασμα είναι ότι η εν λόγω μεθοδολογία έχει ως στόχο .όχι απλά να περιγράψει το κόστος σε όρους χρηματικούς, αλλά να αναλύσει το κόστος σε όρους λειτουργικής διάστασης. Η έννοια των διαδικασιών – κομβική για το σύγχρονο management και την διοίκηση ποιότητας- αποτελεί τον βασικό άξονα της ανάλυσης του activity-based costing. Δια μέσου των διαδικασιών καταγράφονται οι λειτουργίες της επιχείρησης, ως εκ τούτου μπορούν να διαπιστωθούν τυχόν αστοχίες στον σχεδιασμό των εργασιών, άρα υπάρχει η δυνατότητα δυναμικής επίλυσης των προβλημάτων που προκύπτουν.

Το δεύτερο στοιχείο του activity-based costing είναι ότι αποτελεί ένα εργαλείο ανάλυσης για την διοίκηση των εταιριών, όχι με επίκεντρο την λογιστική αποτύπωση των μεγεθών, αλλά με άξονα το πόσο μέρος του κόστους αποτελεί η κάθε διαδικασία. Αυτό επιτρέπει στην διοίκηση να λάβει δραστικά μέτρα, που σε άλλη περίπτωση θα αδυνατούσε, αφού δεν θα είχε την πλήρη γνώση.

Στην περίπτωση της ανάλυσης για τον τρόπο εφαρμογής της μεθοδολογίας της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, η διοίκηση της εταιρίας έχει την ευχέρεια να διαπιστώσει εάν το κόστος της διακίνησης αυτής, αντιστοιχεί όντως στην προστιθέμενη αξία που δίνει το εν λόγω τμήμα στην αλυσίδα αξίας της εταιρίας. Σε περίπτωση που η προστιθέμενη αξία που δίνει η διακίνηση στο προϊόν είναι μικρότερη του αναλαμβανόμενου κόστους, τότε η διοίκηση έχει την δυνατότητα να προβεί σε άλλες ενέργειες και επιλογές, όπως, για παράδειγμα, το outsourcing, με συνεργασία με εξειδικευμένη εταιρία third-party logistics.

Αντιθέτως, εάν η εταιρία έχει διαπιστώσει ότι η διακίνηση προσδίδει σημαντική προστιθέμενη αξία στην αλυσίδα αξίας του προϊόντος, τότε, δια μέσου της ανάλυσης που προηγήθηκε, έχει την ευχέρεια να προβεί σε εσωτερικές αλλαγές στον τρόπο διεξαγωγής των εργασιών, δηλαδή στις διαδικασίες.

Στην μελέτη περίπτωσης διαπιστώθηκε ότι ο οδηγός αφιερώνει το 80% του χρόνου του κατά την άμεση διακίνηση των εμπορευμάτων, ενώ το υπόλοιπο 20% αφιερώνεται σε διαδικασίες υποστήριξης της διακίνησης. Αντιστοίχως, η διακίνηση

των προϊόντων απασχολεί το 60% του συνολικού χρόνου του υπαλλήλου γραφείου. Η γνώση των παραπάνω δεν θα ήταν δυνατή από τη διοίκηση χωρίς την εφαρμογή της μεθοδολογίας της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα. Έχοντας αυτά τα στοιχεία της ανάλυσης, η διοίκηση έχει την δυνατότητα να αποφασίσει εάν η ροή των εργασιών και η σειρά με την οποία εκτελούνται οι διαδικασίες επιφέρει το ελάχιστο δυνατό κόστος, ή εάν θα πρέπει να προβεί σε επανασχεδιασμό των λειτουργιών.

Ως τελικό συμπέρασμα, στην παρούσα ανάλυση διαπιστώνεται ότι η μέθοδος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα δεν αποτελεί απλά έναν τρόπο καταγραφής του κόστους, αλλά ένα τρόπο ανάλυσης της αποτελεσματικότητας του λειτουργικού προγραμματισμού των επιχειρήσεων, ως εκ τούτου μπορεί να συμβάλει αποτελεσματικά στην χάραξη μιας συνολικής στρατηγικής των εταιριών.

Βιβλιογραφία

- Aaker, D.A. and McLoughlin, D. (2010). *Strategic market management: global perspectives*. Chichester: John Wiley & Sons
- Blythe, J (2005). *Essentials of Marketing*. 3rd ed. Essex: Financial Times- Prentice Hall
- Botten, N. (2009). *Enterprise strategy*. Oxford: CIMA Publishing
- Davenport, T.H. & Short, J.E. (1990). The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign. *Sloan Management Review*, pp. 11-27.
- Davenport, T. (1993). *Process Innovation: Reengineering work through information technology*. Boston, MA: Harvard Business School Press
- Drummond, G. and Ensor, J. (2001), *Strategic marketing: planning and control*, (2nd ed), Butterworth-Heinemann, Oxford
- Ferrell, O.C and Hartline, M (2014). *Marketing strategy*. 6th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning
- Govindarajan, V. and Shank, J.K. (1992). Strategic Cost Management: Tailoring Controls to Strategies. *Journal of Cost Management*, Fall, Chapter L3, 1-11
- Grant, R.M. (2010). *Contemporary Strategic Analysis*. 7th ed. Chichester: John Wiley and Sons
- Grant, R.M. (2010). *Contemporary Strategic Analysis*. 7th ed. Chichester: John Wiley and Sons
- Grundy, T. (1996). Cost is a strategic issue. *Long Range Planning*, 29(1), 59-62
- Hammer, M., & Champy, J. (1994). *Reengineering the corporation: a manifesto for business revolution*. New York, NY: Harper Business
- Hammer, M. (2010). What is business process management. In J. Von Brocke, & M. Rosemann (Eds.), *Handbook of business process management 1. Introduction, methods and information systems* (pp. 3-16). Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag
- Hansen, D. and Mowen, M. (2015). *Cornerstones of cost management*. 3rd ed. South-Western Cengage Learning

Hedley, B. (2002). Strategy and the 'business portfolio' (pp. 3-16). In D. Faulkner (Ed.) *Strategy: Critical Perspectives on Business and Management*, London: Routledge.

Henderson, B. D. (1973) The experience curve reviewed: IV. The growth share matrix or the product portfolio, *BCG Perspectives*, 135, 1-18.

Herzog, N.V. (2010). Business process reengineering and measuring of company operations efficiency. In A. Gunasekaran, & M. Sandhu (Eds.), *Handbook on business information systems* (pp. 117-146). Hackensack, NJ: World Scientific

Hitt, M., R. Ireland, R.D. and Hoskisson, R. (2015). *Strategic Management: Concepts: Competitiveness and Globalization*. 11th ed. Stamford, CT: Cengage Learning

ISRD Group (2007). *Structured system analysis and design*. New Delhi: MacGraw Hill

Johnson, G., Scholes, K. and Whittington, R. (2009). *Fundamentals of Strategy*. Essex: Financial Times – Prentice Hall

Johnson, G., Scholes, K., and Whittington, R. (2005). *Exploring corporate strategy: text and cases* (7th ed). Essex: Financial Times Prentice Hall

Johnson,G. and Scholes, K. (1999) *Exploring corporate strategy*. 5th edition. London: Prentice Hall Europe.

Kachru, U. (2006). *Strategic management: concepts and cases*. New Dehli: Excel Books

Knights, D. & Willmott, H. (2000). The reengineering revolution? An Introduction. In D. Knights, & H. Willmott (Eds.), *The reengineering revolution: critical studies of corporate change* (pp. 1-25). London: Sage

Lewis, R.J. (1995). Activity-based models for cost management systems. Westport, CT: Quorum Books

Lynch, R. (2006). *Corporate Strategy*. 4th ed., Essex, UK Financial Times Prentice Hall

Mankiw, N.G. (2007). *Principles of microeconomics*. 4th ed. Mason, OH: Thompson South-Western

Montana, P.J., and Charnov, B.H. (2000). *Management*. 3rd ed. Hauppauge, NY: Barron's Educational Series

Muras, A. and Goodnight, G. (2009). *Process improvement & performance management made simple: the fast track approach to getting results quickly*. New York, NY: Xlibris

Porter, M. (1996). What is a strategy? *Harvard Business Review*, November-December, 61-78.

Porter, M. (2008). The five competitive forces that Shape Strategy. *January, Harvard Business Review*.

Rahim, M.A. (2001). *Managing conflicts in organizations*. 3rd ed. Westport, CT: Quorum Books

Rains, G. (2011). *Target cost management*. Boca Raton, FL: CRC Press

Rosemann, M., & vom Brocke, J. (2010). The six core elements of business process management. In J. Von Brocke, & M. Rosemann (Eds.), *Handbook of business process management 1. Introduction, methods and information systems* (pp. 107-126). Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag

Rotini, F., Borgianni, Y., & Cascini, G. (2012). *Re-engineering of products and processes. How to achieve global success in the changing marketplace*. London: Springer-Verlag

Rummler, G.A., and Ramias, A.J. (2010). A framework for defining and designing the structure of work. In J. Von Brocke, and M. Rosemann (Eds.), *Handbook of business process management 1. Introduction, methods and information systems* (pp. 83-106). Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag

Schermerhorn, J.Jr, Hunt, J.G., and Osborn, R.N. (2002). *Organizational Behaviour*. 7th ed. Hoboken, NJ: John Wiley and Sons

Seeger, J. A. (1984). Research note and communication: reversing the images of BCG's growth/share matrix, *Strategic Management Journal*, 5(5), 93-97.

Strack, R. (2004). Controlling the assets of the new economy...and not only the new economy. In G. Fandel, U. Backes-Gellner, M. Schlüter and J. E. Staufienbiel (Eds.),

Modern concepts of the theory of the firm: managing enterprises of the new economy. pp. 604-615. Heidelberg: Springer

Varian, H.R. (2010). *Intermediate microeconomics: a modern approach.* 8th ed. New York, NY: W.W. Norton & Company

Wensley, R. (2003), *The basics of marketing strategy.* In M.J. Baker (Ed.), *The marketing book* (5th ed.), pp. 53-86, Butterworth-Heinemann, Oxford

Williams, T. and Green, A. (1997). *The business approach to training.* Hampshire: Gower Publishing

Wilson, R.M.S. and Gilligan, C. (2005), *Strategic marketing management: planning, implementation and control* (3rd ed.), Elsevier Butterworth-Heinemann Burlington, MA

Yates, J.A. (1990). *For the record: the embodiment of organizational memory, 1850-1920.* *Business and Economic History, Second series, 19, 172-182*

Yokam, E. and Choi, A. (2010). *Corporate governance: a board director's pocket guide.* Bloomington, IN: iUniverse Publishing