



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**Η ΔΙΑΔΟΣΗ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΒΟΡΕΙΑΣ ΕΛΛΑΔΑΣ:
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ
(ACTIVITY BASED COSTING)**

του/της

ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΠΑΡΘΕΝΙΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Παυλάτος Οδυσσέας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Σεπτέμβριος 2020

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλλαν στην περάτωση της Διπλωματικής μου εργασίας. Πρωτίστως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Παυλάτο Οδυσσέα για την πολύτιμη βοήθεια που μου προσέφερε, καθώς και τις παρατηρήσεις και υποδείξεις που μου έκανε για την ολοκλήρωση και βελτίωση της Διπλωματικής εργασίας. Θα ήθελα, επίσης, να ευχαριστήσω τους υπόλοιπους καθηγητές του ΠΜΣ Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για τις πολύτιμες γνώσεις που μου μεταλαμπάδευσαν κατά την διάρκεια του προγράμματος. Παράλληλα, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλες τις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα, καθώς δίχως τη συμβολή τους η παρούσα εργασία δε θα μπορούσε να ολοκληρωθεί. Τέλος, την οικογένεια και τους φίλους μου που μου προσέφεραν ηθική συμπαράσταση καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το ABC είναι μια από τις πιο σημαντικές σύγχρονες διοικητικές καινοτομίες και έχει προσελκύσει το ενδιαφέρον αρκετών ακαδημαϊκών τα τελευταία χρόνια, ωστόσο μόνο το 20% με 30% των επιχειρήσεων το χρησιμοποιούν. Η παρούσα έρευνα διενεργήθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί ο βαθμός υιοθέτησης του ABC στις επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας, κατά πόσο είναι ικανοποιημένες από την εφαρμογή του, καθώς και ποιοι είναι οι παράγοντες που συμβάλλουν στην υιοθέτηση του. Επιπλέον, η έρευνα αποσκοπεί στο να εντοπιστούν οι λόγοι που οδηγούν στην απόρριψη του ABC, αλλά και πώς αντιλαμβάνονται τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων οι επιχειρήσεις που ενδέχεται να την εφαρμόσουν μελλοντικά. Από την εμπειρική έρευνα που διεξήχθη ηλεκτρονικά μέσω ερωτηματολογίου σε 39 μεσαίες και μεγάλες βάσει κύκλου εργασιών επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας διαπιστώθηκε ότι ο βαθμός υιοθέτησης είναι σχετικά χαμηλός. Σε γενικές γραμμές, οι επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων έχουν ωφεληθεί αρκετά (μείωση του κόστους, ακριβέστερη τιμολόγηση, βελτίωση διαδικασίας λήψης αποφάσεων), χωρίς να έχουν αντιμετωπίσει ιδιαίτερα δυσκολίες. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι οι λόγοι που οδηγούν στην απόρριψη του ABC είναι κυρίως η ικανοποίηση που παρέχεται από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα και το μεγάλο κόστος εφαρμογής του ABC. Οι επιχειρήσεις για τις οποίες μια ενδεχόμενη εφαρμογή του ABC δεν αποκλείεται από τα μελλοντικά τους σχέδια, πιστεύουν ότι θα ωφεληθούν σε μεγάλο βαθμό όσον αφορά τον έλεγχο του κόστους και τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, αλλά θα αντιμετωπίσουν ορισμένες δυσκολίες. Σχετικά με τις επιχειρήσεις που δεν γνωρίζουν το ABC, διαπιστώθηκε ότι δεν είναι απόλυτα ικανοποιημένες από το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν, αλλά πολύ πιθανό να μην χρειάστηκε ακόμη να αναζητήσουν πιο προηγμένες μεθόδους κοστολόγησης όπως το ABC. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι η δομή του κόστους, ο έντονος ανταγωνισμός, το μέγεθος της επιχείρησης και ο κλάδος δραστηριοποίησης δεν αποτελούν παράγοντες που συμβάλλουν στην υιοθέτηση του ABC.

Λέξεις κλειδιά: Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, Βαθμός υιοθέτησης, Οφέλη, Δυσκολίες, Λόγοι απόρριψης, Ελληνικές επιχειρήσεις

ABSTRACT

Despite the fact that ABC is considered to be one of the most important modern administrative innovations and it has attracted the interest of several academics in recent years, adoption rates range from 20% to 30%. This survey was conducted in order to report the adoption rate of ABC in Northern Greece's companies, the level of satisfaction by its implementation, as well as the factors contributing to its diffusion. In addition, the research aims to identify the reasons for ABC's rejection, but also how companies that may implement it in the future perceive Activity-based Costing. The empirical survey conducted through a questionnaire on a sample of 39 medium and large turnover-based enterprises in Northern Greece found the level of adoption to be relatively low. In general, companies that have adopted and implement ABC consider it quite beneficial (cost reduction, more accurate pricing, improvement of decision-making), without having encountered any particular difficulties. It was also found that enterprises reject ABC due to the satisfaction provided by the existing costing system and ABC's high implementation cost. Those companies that do not exclude from their future plans a possible implementation of ABC believe that they will be benefited to a great extent in terms of cost control and decision-making, but they will face some difficulties. The companies that aren't aware of ABC were found not to be completely satisfied with their existing costing system, but maybe they didn't yet have to look for more advanced costing methods such as ABC. Finally, it was found that cost structure, intense competition, firm size and business sector do not contribute to the adoption of the ABC.

Keywords: Activity Based Costing, Adoption rate, Benefits, Difficulties, Reasons for rejecting ABC, Greek companies

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	III
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	IV
ABSTRACT.....	V
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	VI
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	IX
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	XI
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	1
1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΈΡΕΥΝΑΣ	2
1.3 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ.....	2
1.4 ΚΙΝΗΤΡΑ ΈΡΕΥΝΑΣ	3
1.5 ΣΤΟΧΟΙ ΈΡΕΥΝΑΣ	3
1.6 ΔΟΜΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	5
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	5
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
2.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC).....	5
2.2.1 Από Την Παραδοσιακή Κοστολόγηση Στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	6
2.2.2 Η Έννοια Της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	9
2.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΑΝΤΙΛΗΠΤΩΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ ΣΤΗΝ ΔΙΑΔΟΣΗ ΤΟΥ ABC	11
2.4 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΣΥΜΒΑΛΛΟΥΝ ΣΤΗ ΔΙΑΔΟΣΗ ΤΟΥ ABC ΚΑΙ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ	14
2.5 Η ΔΙΑΔΟΣΗ ΤΟΥ ABC	17
2.5.1 Βαθμός Υιοθέτησης (Adoption Rate).....	17

2.5.2 Adopters: Οφέλη Και Δυσκολίες	21
2.5.3 Deniers: Λόγοι Απόρριψης.....	23
2.5.4 Supporters: Πιθανά Οφέλη Και Δυσκολίες.....	25
2.6 ΣΥΝΟΨΗ.....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	28
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....	28
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	28
3.2 ΔΟΜΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ	28
3.3 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΣΥΛΛΟΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	31
3.4 ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	33
3.5 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	35
3.6 ΣΥΝΟΨΗ	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	38
ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	38
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	38
4.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ.....	38
4.2.1 Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Ανά Κατηγορία Επιχειρήσεων.....	39
4.3 ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	43
4.3.1 Υιοθετούντες Του ABC (ABC Adopters)	43
4.3.2 Υποστηρικτές Του ABC (ABC Supporters)	57
4.3.3 Αρνητές Του ABC (ABC Deniers)	67
4.3.4 Αγνοητές Του ABC (ABC Unawares).....	76
4.4 ΣΥΝΟΨΗ	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	83
ΠΟΛΥΜΕΤΑΒΛΗΤΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ	83
5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	83
5.2 ΈΛΕΓΧΟΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ (RELIABILITY TEST)	84
5.3 ΈΛΕΓΧΟΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ (NORMALITY TEST)	84
5.4 ΈΛΕΓΧΟΙ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗΣ (CORRELATION TESTS)	84
5.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗ.....	87

5.6 ΣΥΝΟΨΗ.....	90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	91
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	91
6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	91
6.2 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	91
6.2.1 Βαθμός Υιοθέτησης Και Ικανοποίησης Από Το ABC.....	91
6.2.2 Παράγοντες Που Συμβάλλουν Στην Υιοθέτηση Του ABC	93
6.2.3 Λόγοι Απόρριψης Του ABC.....	93
6.2.4 Αντίληψη Των Πιθανών Μελλοντικών Υιοθετούντων Για Το ABC.....	94
6.2.5 Άγνοια Για Τη Μέθοδο ABC	95
6.3 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΈΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	95
6.4 ΣΥΝΟΨΗ.....	96
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	97
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	103

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

<i>Πίνακας 1: Βιβλιογραφική ανασκόπηση του βαθμού υιοθέτησης του ABC.....</i>	<i>20</i>
<i>Πίνακας 2: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αντιληπτών οφελών κατά την εφαρμογή του ABC</i>	<i>22</i>
<i>Πίνακας 3: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αντιληπτών προβλημάτων κατά την εφαρμογή του ABC.....</i>	<i>23</i>
<i>Πίνακας 4: Λόγοι που οδήγησαν στην απόρριψη του ABC.....</i>	<i>25</i>
<i>Πίνακας 5: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αναμενόμενων οφελών από την μελλοντική εφαρμογή του ABC.....</i>	<i>26</i>
<i>Πίνακας 6: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αναμενόμενων δυσκολιών κατά την μελλοντική εφαρμογή του ABC.....</i>	<i>27</i>
<i>Πίνακας 7: Χαρακτηριστικά γνωρίσματα δείγματος.....</i>	<i>36</i>
<i>Πίνακας 8: Χρήση ABC.....</i>	<i>39</i>
<i>Πίνακας 9: Χαρακτηριστικά γνωρίσματα Υιοθετούντων, Υποστηρικτών, Αρνητών και Αγνοητών του ABC.....</i>	<i>42</i>
<i>Πίνακας 10: Τρόπος πληροφόρησης για το ABC και συμμετέχοντες στο σχεδιασμό του.....</i>	<i>43</i>
<i>Πίνακας 11: Στοιχεία σχετικά με τη χρήση του ABC</i>	<i>44</i>
<i>Πίνακας 12: Αριθμός δραστηριοτήτων και οδηγιών κόστους που χρησιμοποιούνται στο ABC..</i>	<i>45</i>
<i>Πίνακας 13: Οφέλη από την εφαρμογή του ABC.....</i>	<i>49</i>
<i>Πίνακας 14: Δυσκολίες κατά την εφαρμογή του ABC</i>	<i>51</i>
<i>Πίνακας 15: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC adopters).....</i>	<i>52</i>
<i>Πίνακας 16: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC adopters).....</i>	<i>54</i>
<i>Πίνακας 17: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC adopters).....</i>	<i>55</i>
<i>Πίνακας 18: Δομή κόστους (ABC adopters)</i>	<i>55</i>
<i>Πίνακας 19: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών (ABC adopters)</i>	<i>56</i>
<i>Πίνακας 20: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC adopters).....</i>	<i>56</i>
<i>Πίνακας 21: Πιθανά οφέλη και δυσκολίες κατά την μελλοντική εφαρμογή του ABC.....</i>	<i>60</i>
<i>Πίνακας 22: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC supporters).....</i>	<i>61</i>

<i>Πίνακας 23: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC supporters).....</i>	<i>64</i>
<i>Πίνακας 24: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC supporters).....</i>	<i>65</i>
<i>Πίνακας 25: Δομή κόστους (ABC supporters).....</i>	<i>66</i>
<i>Πίνακας 26: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών (ABC supporters).....</i>	<i>66</i>
<i>Πίνακας 27: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC supporters).....</i>	<i>67</i>
<i>Πίνακας 28: Λόγοι απόρριψης ABC.....</i>	<i>69</i>
<i>Πίνακας 29: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC deniers).....</i>	<i>70</i>
<i>Πίνακας 30: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC deniers).....</i>	<i>73</i>
<i>Πίνακας 31: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC deniers).....</i>	<i>74</i>
<i>Πίνακας 32: Δομή κόστους (ABC deniers).....</i>	<i>75</i>
<i>Πίνακας 33: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών (ABC deniers).....</i>	<i>75</i>
<i>Πίνακας 34: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC deniers).....</i>	<i>76</i>
<i>Πίνακας 35: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC unawares).....</i>	<i>77</i>
<i>Πίνακας 36: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC unawares).....</i>	<i>79</i>
<i>Πίνακας 37: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC unawares).....</i>	<i>80</i>
<i>Πίνακας 38: Δομή κόστους (ABC unawares).....</i>	<i>81</i>
<i>Πίνακας 39: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών. (ABC unawares).....</i>	<i>81</i>
<i>Πίνακας 40: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC unawares).....</i>	<i>82</i>
<i>Πίνακας 41: Συσχέτιση (μη παραμετρική).....</i>	<i>85</i>
<i>Πίνακας 42: Μερική συσχέτιση.....</i>	<i>87</i>
<i>Πίνακας 43: Λογιστική παλινδρόμηση (Logistic regression).....</i>	<i>89</i>
<i>Πίνακας 44: Αποτελέσματα του ελέγχου υποθέσεων.....</i>	<i>90</i>

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

<i>Διάγραμμα 1: Τρόπος λειτουργίας του ABC</i>	<i>11</i>
<i>Διάγραμμα 2: Δομή ερωτηματολογίου.....</i>	<i>30</i>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον που συνεχώς εξελίσσεται και με την τεχνολογία να αναπτύσσεται με ραγδαίους ρυθμούς, οι επιχειρήσεις χρειάζεται να βρουν τρόπους για να εδραιώσουν τη θέση τους στην αγορά. Ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών μπορεί να συμβάλλει σε αυτό. Η κοστολόγηση αποτελεί μια σημαντική λειτουργία εντός της επιχείρησης, καθώς μέσω των πληροφοριών που παρέχει οδηγεί στη λήψη αποφάσεων που θα εξασφαλίσουν τη βιωσιμότητά της. Είναι αναμενόμενο ότι προκειμένου να ληφθούν ορθές αποφάσεις, οι πληροφορίες που θα εξάγονται από το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν γίνεται πιο έγκυρες και ακριβείς. Μία τέτοια κοστολογική μέθοδος είναι η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC).

Το ABC είναι μια από τις πιο σημαντικές σύγχρονες διοικητικές καινοτομίες και έχει προσελκύσει το ενδιαφέρον αρκετών ακαδημαϊκών τα τελευταία χρόνια (Cohen et al., 2005; Bjørnepak, 1997). Σύμφωνα με τον Turney (2010), το ABC αποτελεί αναπόσπαστο εργαλείο για τη διαχείριση της απόδοσης των επιχειρήσεων και χρησιμοποιείται συνδυαστικά με άλλες διοικητικές μεθόδους προκειμένου να εξαχθούν οικονομικές και οργανωτικές πληροφορίες και αρκετά διοικητικά συστήματα αξιοποιούν τις πληροφορίες αυτές (Moisello, 2012). Ωστόσο, δεν έχει υιοθετηθεί σε μεγάλο βαθμό από τις επιχειρήσεις παγκοσμίως. Με βάσει τις έρευνες που έχουν διεξαχθεί, μόνο το 20% με 30% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν επί του παρόντος τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (Drury, 2018).

Αυτό είναι και το παράδοξο, καθώς πολλές είναι οι έρευνες που έχουν εστιάσει στα οφέλη που αποκόμισαν κατά την εφαρμογή του ABC οι επιχειρήσεις από τη στιγμή που αναπτύχθηκε η συγκεκριμένη μέθοδος (Innes and Mitchell, 1995; Clarke et al., 1999; Innes et al., 2000; Bescos et al., 2002; Cohen et al., 2005). Τα οφέλη που έχουν παρατηρηθεί από τις περισσότερες έρευνες είναι η βελτίωση της λήψης αποφάσεων, η μείωση του κόστους, ο

προσδιορισμός των παραγόντων που δημιουργούν το κόστος και η καλύτερη τιμολόγηση. Επιπρόσθετα, αρκετές είναι και οι έρευνες που έχουν αναφερθεί στους εξωτερικούς παράγοντες που μπορεί να συμβάλουν στη διάδοση του ABC, όπως το μέγεθος της επιχείρησης, ο έντονος ανταγωνισμός και η δομή του κόστους (Brierley, 2009; Pavlatos and Paggios, 2009; Baird et al., 2004; Drury and Tayles, 2005; Becker et al. 2015).

1.2 Σκοπός Έρευνας

Σκοπός της παρούσα έρευνας είναι ο βαθμός που οι ελληνικές επιχειρήσεις, και συγκεκριμένα οι επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας, έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), καθώς και οι παράγοντες που καθορίζουν τη διάδοση της συγκεκριμένης μεθόδου. Ιδιαίτερη σημασία δόθηκε επίσης στο πως αντιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του ABC, συγκεντρώνοντας τα οφέλη και τις δυσκολίες που προκύπτουν κατά την εφαρμογή της. Στην Ελλάδα δεν έχουν πραγματοποιηθεί πολλές έρευνες που να εξετάζουν τον βαθμό υιοθέτησης του ABC και τον βαθμό ικανοποίησης από την εφαρμογή της. Τα αποτελέσματα που εξήχθησαν μπορούν να αξιοποιηθούν σε μελλοντικές έρευνες, καθώς και να αποτελέσουν χρήσιμο εργαλείο για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, ώστε να παρατηρήσουν κατά πόσο έχουν ωφεληθεί οι επιχειρήσεις που εφάρμοσαν το ABC και ποιες δυσκολίες αντιμετώπισαν

1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα

Τα ερωτήματα που τέθηκαν για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας είναι:

1^ο ερευνητικό ερώτημα:

Σε τι βαθμό έχει υιοθετηθεί η μέθοδος ABC στις επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας και ποιες είναι οι δυσκολίες υιοθέτησης από την εφαρμογή της (οφέλη και δυσκολίες);

2^ο ερευνητικό ερώτημα:

Ποιοι παράγοντες συμβάλλουν στην υιοθέτηση του ABC και σε τι βαθμό;

3^ο ερευνητικό ερώτημα:

Ποιοι είναι οι λόγοι που οδηγούν τις επιχειρήσεις στην απόρριψη του ABC;

4^ο ερευνητικό ερώτημα:

Πως αντιλαμβάνονται το ABC οι επιχειρήσεις που ενδέχεται να το εφαρμόσουν μελλοντικά;

5^ο ερευνητικό ερώτημα:

Υπάρχουν επιχειρήσεις που δεν γνωρίζουν τη μέθοδο του ABC;

1.4 Κίνητρα Έρευνας

Κίνητρο για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας αποτέλεσαν τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν στην προηγούμενη ενότητα. Το γεγονός ότι δεν έχουν διεξαχθεί πολλές έρευνες πάνω στο συγκεκριμένο αντικείμενο στην Ελλάδα συνέβαλλε επίσης στους λόγους για την εκπόνησή της.

1.5 Στόχοι Έρευνας

Στόχος της έρευνας είναι να επικαιροποιήσει τα αποτελέσματα προηγούμενων ερευνών, αλλά και να διαπιστωθεί αν τα ευρήματα της παρούσας έρευνας συνάδουν με τα αντίστοιχα των ερευνών της βιβλιογραφίας που έχουν διεξαχθεί. Η έρευνα στηρίχθηκε σε ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία για τη συλλογή στοιχείων σχετικά με τα οφέλη και τις δυσκολίες κατά την εφαρμογή του ABC και τους παράγοντες που συμβάλλουν στη διάδοση μιας καινοτομίας.

1.6 Δομή Διπλωματικής Εργασίας

Το πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας περιλαμβάνει τα περιεχόμενα, την εισαγωγή, τον σκοπό, τα ερευνητικά ερωτήματα, τα κίνητρα και τους στόχους της έρευνας καθώς και την μεθοδολογία που ακολουθήθηκε.

Ακολουθεί η βιβλιογραφική ανασκόπηση, δεύτερο κεφάλαιο, στην οποία αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους αναπτύχθηκε η μέθοδος της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC), η έννοια του ABC και το θεωρητικό πλαίσιο που εξηγεί τους παράγοντες που συμβάλλουν στη διάδοση των καινοτομιών. Επίσης, το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει τα ευρήματα των ερευνών που έχουν διεξαχθεί για το ABC σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης, πως επωφελήθηκαν και τι δυσκολίες αντιμετώπισαν οι επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος, πως το αντιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις που ενδεχομένως το εφαρμόσουν μελλοντικά και, τέλος, οι λόγοι που μπορεί να οδηγήσουν τις επιχειρήσεις στην απόρριψη του ABC. Τέλος, το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει τις υποθέσεις που έγιναν σχετικά με τους παράγοντες που συμβάλουν στην υιοθέτηση του ABC.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφεται η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε προκειμένου να εκπονηθεί η συγκεκριμένη εργασία. Περιλαμβάνει τη δειγματοληψία, τη δομή του εργαλείου (ερωτηματολόγιο) που χρησιμοποιήθηκε για τη συλλογή των δεδομένων, καθώς και τις κλίμακες μέτρησης.

Το επόμενο κεφάλαιο, τέταρτο, περιλαμβάνει τη περιγραφική στατιστική ανάλυση των δεδομένων που συλλέχθηκαν ανά κατηγορία επιχειρήσεων του δείγματος (υιοθετούντες, υποστηρικτές, αρνητές και αγνοητές του ABC).

Ακολουθεί το πέμπτο κεφάλαιο, το οποίο περιλαμβάνει την πολυμεταβλητή στατιστική ανάλυση των δεδομένων. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνει τον έλεγχο αξιοπιστίας, τον έλεγχο κανονικότητας, τον έλεγχο συσχέτισης, καθώς και τη λογιστική παλινδρόμηση.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο περιέχονται τα συμπεράσματα των ερωτημάτων που τέθηκαν για την εν λόγω έρευνα, του περιορισμούς, καθώς και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC) αναπτύχθηκε ως εναλλακτική των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και απασχόλησε σε μεγάλο βαθμό τους ακαδημαϊκούς ανά τον κόσμο. Έχουν διεξαχθεί αρκετές έρευνες σε παγκόσμιο επίπεδο σε μια προσπάθεια να διερευνηθεί σε τι βαθμό ωφελούνται οι επιχειρήσεις που την εφαρμόζουν, ποιοι είναι οι παράγοντες που οδηγούν τελικά στην υιοθέτηση ή μη του εν λόγω κοστολογικού συστήματος και, κυρίως, για ποιους λόγους τα ποσοστά υιοθέτησης και εφαρμογής είναι σχετικά χαμηλά. Η φιλοσοφία που διέπει τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων έγκειται στο ότι όλες οι δραστηριότητες της επιχείρησης υπάρχουν ώστε να υποστηρίζεται η παραγωγή και η διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών, συνεπώς το κόστος τους θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του προϊόντος (Cooper and Kaplan, 1991).

Η τεχνική του ABC έχει τις ρίζες της τον βιομηχανικό τομέα (Innes and Mitchell, 1995; Gosselin, 1997, 2007), ωστόσο η εφαρμογή της επεκτάθηκε αργότερα και στους υπόλοιπους τομείς (Chea, 2011). Βέβαια, τα παραδοσιακά συστήματα εξακολούθησαν και εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται ευρέως, καθώς κάθε επιχείρηση έχει τη δική της δομή και το δικό της τρόπο λειτουργίας και, κατά συνέπεια, το σύστημα κοστολόγησης που επιλέγει να χρησιμοποιεί εξαρτάται από τις ανάγκες της (Drury, 2018).

2.2 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων θεωρείται μια από τις πιο σημαντικές καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής (Gosselin, 2006) κυρίως γιατί διευκολύνει τις επιχειρήσεις να

καθορίσουν με ακριβέστερο τρόπο το πραγματικό κόστος των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών (Becker et al., 2015). Οι Cooper και Kaplan, καθώς και ο Johnson, διαδραμάτισαν σημαντικό ρόλο στην άρση των ελλείψεων των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης προκειμένου να παρασχεθούν ακριβείς πληροφορίες κόστους. Στα τέλη της δεκαετίας του 1980, οι Cooper και Kaplan εισήγαγαν τη Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες για πρώτη φορά, η οποία χρησιμοποιήθηκε ως μια δημιουργική καινοτομία.

Σύμφωνα με τον Drury (2018), οι παράγοντες που επηρεάζουν το προτιμώμενο σύστημα κοστολόγησης είναι διαφορετικοί για κάθε επιχείρηση. Τα οφέλη από την εφαρμογή του ABC είναι πιθανό να επηρεαστούν από το επίπεδο του ανταγωνισμού, τον αριθμό των πωλούμενων προϊόντων, την ποικιλομορφία του φάσματος προϊόντων και το ποσοστό των γενικών εξόδων και του άμεσου κόστους στη διάρθρωση του κόστους. Οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε ένα πιο ανταγωνιστικό περιβάλλον έχουν μεγαλύτερη ανάγκη για ακριβέστερες πληροφορίες κόστους, δεδομένου ότι οι ανταγωνιστές είναι πιθανότερο να επωφεληθούν από τυχόν σφάλματα που προκύπτουν από τη χρήση στρεβλωμένων πληροφοριών κόστους παραγόμενα από ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης. Η αύξηση της ποικιλομορφίας των προϊόντων που προκύπτει από την παραγωγή και την πώληση προϊόντων χαμηλού όγκου και μεγάλου όγκου ευνοεί τη χρήση συστημάτων ABC. Τέλος, οι οργανισμοί με μεγάλο ποσοστό γενικών εξόδων και χαμηλό ποσοστό άμεσων δαπανών είναι πιθανό να επωφεληθούν από το ABC, επειδή τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορούν να ληφθούν υπόψη μόνο για την ακριβή κατανομή του άμεσου κόστους των προϊόντων.

2.2.1 Από Την Παραδοσιακή Κοστολόγηση Στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Τα πρώτα, επιστημονικά ανεπτυγμένα, παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εμφανίστηκαν τη δεκαετία του 1930 σε ΗΠΑ και Αγγλία και στη συνέχεια διαδόθηκαν επιτυχώς σε ανεπτυγμένες ευρωπαϊκές χώρες, όπως Γαλλία, Γερμανία, Σουηδία (Κεχράς, 2009). Τα εν λόγω συστήματα βασίζονταν περισσότερο στα άμεσα υλικά και στην άμεση εργασία (που

καταλάμβαναν και το μεγαλύτερο μέρος της δομής του κόστους στις επιχειρήσεις) προκειμένου να προσδιορίσουν το κόστος των προϊόντων, παρά στα γενικά έξοδα. Επίσης, το φάσμα των προϊόντων/ υπηρεσιών που κατασκευάζονταν/ παρέχονταν δεν ήταν τόσο ευρύ. Με τη πάροδο των χρόνων όμως, επήλθαν αλλαγές τόσο στο εξωτερικό περιβάλλον των οργανισμών, όσο και στο εσωτερικό τους περιβάλλον. Οι υπάρχουσες τεχνικές κοστολόγησης προκαλούσαν τη δυσαρέσκεια των διευθυντών καθώς δεν ανταποκρίνονταν πλέον στις ανάγκες της επιχείρησης και στα νέα δεδομένα που επικρατούσαν στην αγορά (Johnson και Kaplan, 1987; Birkinshaw et al., 2008). Η παγκοσμιοποίηση αύξησε τον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων, οι οποίες προκειμένου να διατηρήσουν τη θέση τους στην αγορά έπρεπε να μειώσουν το κόστος και να βελτιώσουν την ποιότητα των προϊόντων/ υπηρεσιών τους. Ταυτόχρονα, η εξέλιξη της τεχνολογίας παραγωγής επέφερε μεταβολές στην διάρθρωση του κόστους σε αρκετές επιχειρήσεις, αυξάνοντας τα έμμεσα κόστη και μειώνοντας τα άμεσα. Ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους στα προϊόντα βάσει των παραδοσιακών συστημάτων συχνά οδηγούσε σε υπερκοστολόγηση ή υποκοστολόγηση, καθώς και σε λανθασμένες αποφάσεις λόγω έλλειψης ακριβούς πληροφόρησης, φαινόμενα που μπορεί να αποβαίνουν πιο δαπανηρά για τις επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, οι Johnson και Kaplan (1987) παρατήρησαν ότι οι πληροφορίες λογιστικής διαχείρισης παράγονταν αργά και δεν ανταποκρίνονταν στη πραγματικότητα, γεγονός που αποτελούσε εμπόδιο στη λήψη αποφάσεων για σχεδιασμό και έλεγχο, στη μείωση του κόστους, στη βελτίωση της παραγωγικότητας, καθώς επίσης και στη τιμολόγηση, τον εφοδιασμό και το μείγμα των προϊόντων. Συνεπώς, ήταν αναγκαίο να αναπτυχθεί ένα κοστολογικό σύστημα που να παρέχει έγκαιρη και πιο ακριβή πληροφόρηση προκειμένου να διευκολυνθεί η διαχείριση του κόστους, η μέτρηση και η βελτίωση της παραγωγικότητας, ο σχεδιασμός βελτιωμένων διαδικασιών παραγωγής, η διαδικασία λήψης αποφάσεων, η τιμολόγηση των προϊόντων, η αναδιάρθρωση του μείγματος των προϊόντων και η αντιμετώπιση των ανταγωνιστών.

Η ιδέα της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (Activity-Based Costing ή ABC) ξεκίνησε από τις ΗΠΑ στον τομέα της βιομηχανίας τις δεκαετίες 1970 και 1980 (Jeyaraj, 2015), αλλά γνωστοποιήθηκε από τους καθηγητές του Harvard, Cooper και Kaplan, το 1988 (Κεχράς, 2009). Υποστηριζόταν ότι με το νέο αυτό σύστημα συμβάλλει στο να γίνουν καλύτερα κατανοητά τα αυξανόμενα έμμεσα έξοδα, καθώς και οι συναλλαγές και οι δραστηριότητες που προκαλούν, και να αποφευχθεί η στρέβλωση του κόστους στη κοστολόγηση των προϊόντων ή των υπηρεσιών (Cooper and Kaplan, 1987). Τα συστήματα Κοστολόγησης βάσει

Δραστηριοτήτων άρχισαν να προωθούνται και να εφαρμόζονται τη δεκαετία του 1990 ως μηχανισμός που επιτρέπει ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους σε αντικείμενα κόστους – προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες (Drury, 2018). Κι αυτό γιατί, όπως έχει ήδη αναφερθεί, μεταβλήθηκε η δομή του κόστους στις επιχειρήσεις, με το άμεσο κόστος πλέον να καταλαμβάνει μικρότερο μέρος του συνολικού κόστους (Björnpennak, 1997), και αυξήθηκε και η ποικιλία των παρεχόμενων προϊόντων/ υπηρεσιών. Η τεχνική της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να ξεκίνησε από τον βιομηχανικό τομέα (Innes and Mitchell, 1995; Gosselin, 1997, 2007) , αλλά σύντομα εξετάζονταν από ερευνητές η εφαρμογή της και στους υπόλοιπους τομείς (Vazakidis et al, 2010; Chea, 2011). Ήδη από τις αρχές του 1980, συστήματα ABC χρησιμοποιούνταν στον τομέα παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις που είχαν παρόμοια δομή με τις βιομηχανικές, όπως τράπεζες, νοσοκομεία και εταιρίες εφοδιαστικής (Kaplan, 1994). Επεκτάθηκε, επίσης, η εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και στον Δημόσιο Τομέα (Vazakidis et al, 2010).

Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, παρά το γεγονός ότι αναπτύχθηκε, κατόπιν αδυναμίας των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων, κυρίως για την ορθότερη κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών, χρησιμοποιείται και σε άλλους τομείς εντός της επιχείρησης, όπως στο σχεδιασμό, στον έλεγχο της παραγωγής και στη διοίκηση (Γκίνιογλου και Σταυριανίδης, 2014). Σύμφωνα με τον Turney (2010), τα τελευταία χρόνια το ABC αποτελεί αναπόσπαστο εργαλείο για τη διαχείριση της απόδοσης των επιχειρήσεων και χρησιμοποιείται συνδυαστικά με άλλες διοικητικές μεθόδους προκειμένου να εξαχθούν οικονομικές και οργανωτικές πληροφορίες και αρκετά διοικητικά συστήματα αξιοποιούν τις πληροφορίες αυτές (Moisello, 2012). Συγκεκριμένα, χρησιμοποιείται στον οικονομικό σχεδιασμό για μακροπρόθεσμα πλάνα και προϋπολογισμούς, στην διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού για την αναδιάρθρωση των πόρων και στην επίτευξη της βιωσιμότητας.

Παράλληλα, οι συνθήκες που επικρατούν τα τελευταία χρόνια στην οικονομία συμβάλλουν στην υιοθέτηση διοικητικών καινοτομιών όπως η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Σύμφωνα με τους Pavlatos and Kostakis (2018), από όταν ξέσπασε η κρίση το 2008, οι επιχειρήσεις έχουν επηρεαστεί σε αρκετούς τομείς, και έχουν επέλθει αρκετές αλλαγές στο περιβάλλον τους. Διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις που έχουν επηρεαστεί σε μεγαλύτερο βαθμό από την οικονομική κρίση τείνουν να υιοθετούν περισσότερο διοικητικές καινοτομίες, όπως το ABC, καθώς τα εργαλεία αυτά συνδράμουν στην αντιμετώπιση της

αβεβαιότητας που επικρατεί στο περιβάλλον τους μέσω της ευρύτερης και πιο ποιοτικής πληροφόρησης που παρέχουν. Παρόμοια αποτελέσματα είχαν εξάγει και σε προγενέστερη έρευνα τους οι Pavlatos and Kostakis (2015), κατά την οποία συγκρίνοντας δύο χρονικές περιόδους (το 2008 προ κρίσης και το 2013 κατά τη διάρκεια της κρίσης) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι περισσότερες επιχειρήσεις στράφηκαν στα συστήματα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, και γενικότερα σε σύγχρονες διοικητικές τεχνικές, σε βάθος πενταετίας.

2.2.2 Η Έννοια Της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Καθώς ο ακριβής καταμερισμός του έμμεσου κόστους στα προϊόντα και στις υπηρεσίες συγκαταλέγεται στα αρκετά σημαντικά ζητήματα που απασχολούν τις επιχειρήσεις και, σε αρκετές περιπτώσεις, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούν να ανταπεξέλθουν σε αυτό το κομμάτι, τα πιο προηγμένα εργαλεία διοικητικής λογιστικής -όπως η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων- αποτελούν μια λύση. Το ABC έχει γίνει αποδεκτό ως ένα καλύτερο σύστημα κοστολόγησης για την απόκτηση ακριβέστερων και πιο συναφών πληροφοριών κόστους (Chen et al., 2001). Σύμφωνα με τους Johnson and Kaplan (1987), η φιλοσοφία που διέπει τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων είναι ότι όλες οι δραστηριότητες της επιχείρησης υπάρχουν ώστε να υποστηρίζεται η παραγωγή και η διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών, συνεπώς το κόστος τους θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του προϊόντος. Κύριος στόχος του ABC είναι να καταλογίζει με περισσότερη ακρίβεια τα κόστη σε αντικείμενα κόστους μέσω της μέτρησης και, εν συνεχεία, της τιμολόγησης όλων των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν για δραστηριότητες που θα οδηγήσουν στην παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών (Cook et al., 2000).

Αρκετοί ακαδημαϊκοί και ερευνητές έχουν προσπαθήσει να περιγράψουν το εν λόγω σύστημα κοστολόγησης εν συντομία. Οι Askarany και Smith (2004) ορίζουν το ABC ως μια προσέγγιση της κοστολόγησης που επικεντρώνεται στις δραστηριότητες ως θεμελιώδη αντικείμενα του κόστους και χρησιμοποιεί το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων ως βάση για την ανάθεση του κόστους σε άλλα αντικείμενα κόστους, όπως προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες. Ο Drury (2018), ως ένα σύστημα καταλογισμού του κόστους που στοχεύει στη χρήση κυρίως κατανομής κόστους αιτίου-αιτιατού αναθέτοντας το κόστος σε δραστηριότητες. Σύμφωνα με

τον Κεχρά (2009), το ABC είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων, αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των προϊόντων ή των υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας.

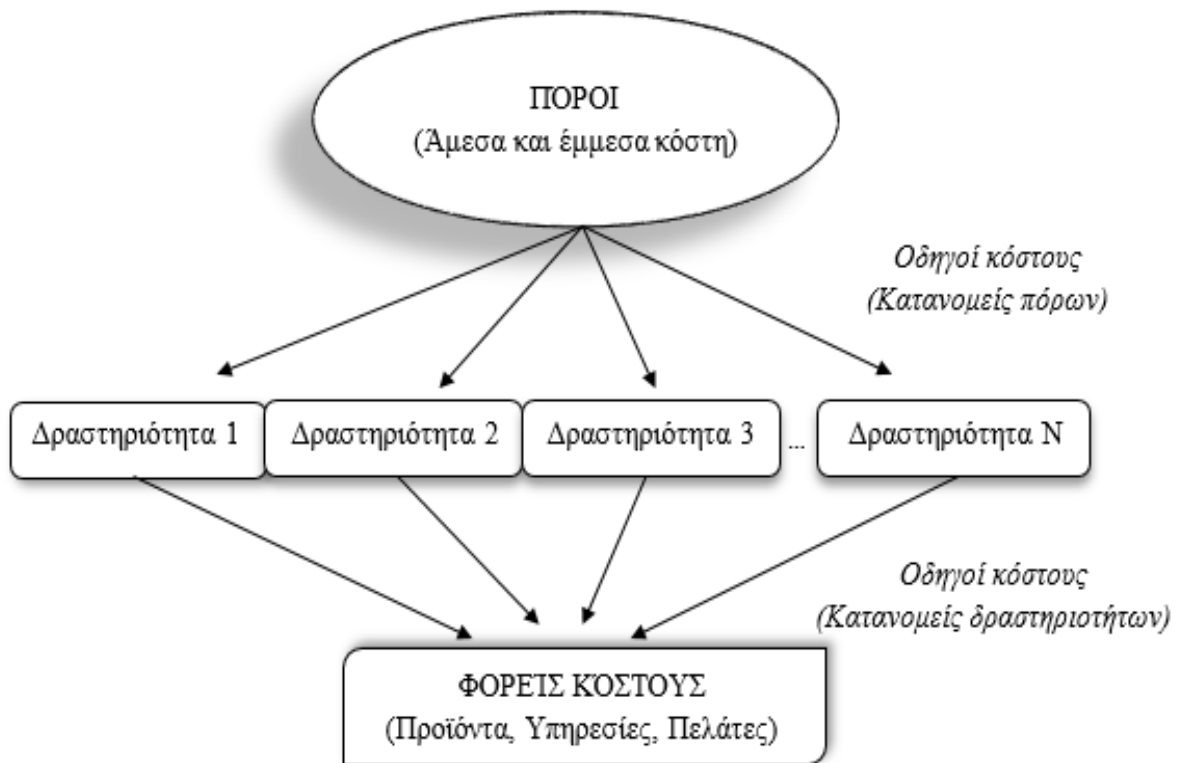
Όσον αφορά τον τρόπο λειτουργίας της, η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων περιλαμβάνει δύο στάδια (Pavlatos and Paggios, 2009; Pavlatos 2010). Σε πρώτη φάση, τα κόστη των πόρων (resources) που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας καταλογίζονται στις δραστηριότητες (activities) με τη χρήση οδηγών κόστους (cost drivers). Εν συνεχεία, τα κόστη των δραστηριοτήτων κατανέμονται στα αντικείμενα του κόστους (cost objects) βάσει των οδηγών κόστους¹. Παρακάτω απεικονίζεται διαγραμματικά η λειτουργία του ABC.

¹ **Πόροι (Resources)** είναι τα διαθέσιμα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων (π.χ. πρώτες ύλες, εργαζόμενοι, μηχανήματα). (Κεχράς, 2009)

Δραστηριότητες (Activities) είναι ενέργειες που καταναλώνουν τους πόρους μιας επιχείρησης, προκαλώντας την εμφάνιση κόστους και δημιουργώντας προϊόντα ή υπηρεσίες (π.χ. συντήρηση μηχανημάτων, η παραλαβή και ο έλεγχος των πρώτων υλών). (Κεχράς, 2009)

Οδηγοί κόστους (Cost drivers) είναι μηχανισμοί που μεταφέρουν το κόστος των δραστηριοτήτων στους φορείς του κόστους (π.χ. συχνότητα επανάληψης, ώρες απασχόλησης). Διακρίνονται σε κατανομείς πόρων (Resource drivers), οι οποίοι κατανέμουν το κόστος των πόρων στις δραστηριότητες, και σε κατανομείς δραστηριοτήτων (Activity drivers), οι οποίοι κατανέμουν το κόστος των δραστηριοτήτων σε φορείς κόστους. (Κεχράς, 2009)

Αντικείμενο ή Φορέας κόστους (Cost object) είναι ο τελικός στόχος όλων των δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας. Τα αντικείμενα κόστους διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: στα παραγόμενα και πωληθέντα αγαθά (προϊόντα, υπηρεσίες) και στους πελάτες. (Κεχράς, 2009)



Διάγραμμα 1: Τρόπος λειτουργίας του ABC

Πηγή: Pavlatos and Paggios (2009)

2.3 Ο Ρόλος Των Αντιληπτών Χαρακτηριστικών Στην Διάδοση Του ABC

Ο Rogers το 1962 διέδωσε ευρέως την Θεωρία της Διάχυσης Καινοτομιών (Diffusion of Innovations Theory, DOI), σε μια προσπάθεια να εξηγήσει τον τρόπο, τους λόγους και σε τι βαθμό εξαπλώνεται μια νέα ιδέα ή καινοτομία. Θεωρεί την διάχυση ως «τη διαδικασία με την οποία μια καινοτομία διαδίδεται μέσω συγκεκριμένων καναλιών με τη πάροδο του χρόνου μεταξύ των μελών ενός κοινωνικού συστήματος». Υποστηρίζει ότι τέσσερα είναι τα κυρίαρχα στοιχεία που επηρεάζουν την διάδοση μιας νέας ιδέας: η ίδια η καινοτομία, τα κανάλια επικοινωνίας, ο χρόνος και το κοινωνικό σύστημα.

Ο Rogers (1995) θεωρεί τον βαθμό υιοθέτησης (rate of adoption) ως τη σχετική ταχύτητα με την οποία υιοθετείται μια καινοτομία. Η μεταβλητή που επηρεάζει περισσότερο,

μεταξύ άλλων, τον βαθμό υιοθέτησης μιας καινοτομίας είναι τα αντιληπτά χαρακτηριστικά της, τα οποία είναι τα εξής:

- ❖ Σχετικό Πλεονέκτημα (Relative Advantage): αφορά το κατά πόσο η καινοτομία θεωρείται καλύτερη σε σχέση με το προϊόν που θα αντικαταστήσει. Συνήθως, ο βαθμός του σχετικού πλεονεκτήματος μετράται με τη κερδοφορία, το κοινωνικό κύρος ή άλλα οφέλη τα οποία προσφέρει το προϊόν. Συσχετίζεται θετικά με τον βαθμό υιοθέτησης, συνεπώς, όσο μεγαλύτερο είναι το σχετικό πλεονέκτημα μιας καινοτομίας, τόσο πιο γρήγορα αυτή υιοθετείται.
- ❖ Συμβατότητα (Compatibility): έγκειται στον βαθμό που είναι συμβατή μια καινοτομία, ο οποίος εξαρτάται από τις υπάρχουσες κοινωνικοπολιτικές αξίες, τα βιώματα του παρελθόντος (π.χ. ιδέες που είχαν εισαχθεί προηγουμένως) και από τις ανάγκες του εν δυνάμει υιοθετούντος. Επομένως, όσο πιο συμβατή είναι μια καινοτομία με τον τρόπο που λειτουργεί μια οντότητα, τόσες περισσότερες πιθανότητες υπάρχουν στο να υιοθετηθεί.
- ❖ Πολυπλοκότητα (Complexity): εκφράζει τον βαθμό στον οποίο μια καινοτομία θεωρείται δύσκολη στη κατανόηση και στη χρήση. Αυτό συνεπάγεται ότι αν μια καινοτομία είναι -ή τουλάχιστον θεωρείται- πολύπλοκη, τόσο πιο αργά θα υιοθετηθεί.
- ❖ Δυνατότητα Δοκιμής (Trialability): αφορά την δυνατότητα που υπάρχει στο να δοκιμαστεί μια καινοτομία σε περιορισμένη βάση. Συσχετίζεται θετικά με τον βαθμό υιοθέτησης, γεγονός που σημαίνει ότι εάν μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει δοκιμαστικά μια καινοτομία για να διαπιστώσει τη λειτουργικότητά της πριν προχωρήσει στην αγορά της, τόσο πιο πιθανό είναι να την υιοθετήσει.
- ❖ Παρατηρησιμότητα (Observability): πρόκειται για τον βαθμό κατά τον οποίο τα αποτελέσματα μιας καινοτομίας είναι ορατά σε άλλους. Συνεπώς, όταν τα αποτελέσματα της εκάστοτε καινοτομίας είναι εύκολο να παρατηρηθούν και, εν συνεχεία, να κοινοποιηθούν και εκτός του επιχειρησιακού περιβάλλοντος, αυτό οδηγεί στο να αυξηθεί ο βαθμός υιοθεσίας της.

Σε έρευνα που διεξάχθηκε στον βιομηχανικό τομέα στη Γερμανία (Becker et al., 2015) σχετικά με την επίδραση των αντιληπτών χαρακτηριστικών, διαπιστώθηκε ότι όλα τα χαρακτηριστικά συμβάλλουν στη διάχυση του ABC, αλλά μόνο η επίδραση του σχετικού πλεονεκτήματος και της δυνατότητας δοκιμής είναι σημαντική. Στη συγκεκριμένη έρευνα, το γεγονός ότι η συμβατότητα, η πολυπλοκότητα και η παρατηρησιμότητα έχουν θετική αλλά όχι σημαντική επίδραση, αποδίδεται στο ότι το ABC αποτελεί μια διοικητική καινοτομία που διαχέεται ανάμεσα σε οργανισμούς, η οποία διαφέρει από την προέλευση του εφαρμοσμένου θεωρητικού πλαισίου που ανήκει στις τεχνικές καινοτομίες που διαχέονται μεταξύ των ατόμων.

Η υιοθέτηση και η εφαρμογή μιας καινοτομίας δεν γίνεται από τη μια στιγμή στην άλλη. Απαιτείται ένα χρονικό διάστημα που διαφέρει από άτομο σε άτομο, και χαρακτηρίζεται ως η διαδικασία της απόφασης καινοτομίας (innovation-decision process), η οποία περιλαμβάνει πέντε στάδια (Rogers, 1995):

- ❖ Γνώση (Knowledge): ο οργανισμός μαθαίνει για την ύπαρξη της νέας καινοτομίας και προσπαθεί να ενημερωθεί γενικά για τη σκοπιμότητα και το τρόπο που λειτουργεί.
- ❖ Πειθώ (Persuasion): ο οργανισμός προσπαθεί να διαμορφώσει μια ευνοϊκή ή μη στάση απέναντι στη νέα καινοτομία μέσω της απόκτησης περισσότερων πληροφοριών για αυτήν.
- ❖ Απόφαση (Decision): ο οργανισμός προβαίνει σε ενέργειες (π.χ. μερική δοκιμή) προκειμένου να αποφασίσει αν θα υιοθετήσει ή αν θα απορρίψει τη νέα καινοτομία. Θεωρείται ως το πιο δύσκολο στάδιο.
- ❖ Εφαρμογή (Implementation)²: ο οργανισμός ξεκινάει να χρησιμοποιεί την καινοτομία συστηματικά, οπότε ενδέχεται να έχει κάποιες αμφιβολίες όσον αφορά τα αποτελέσματα αυτής της εφαρμογής. Σε αυτό το στάδιο είναι πολύ πιθανή μια αλλαγή ή τροποποίηση της καινοτομίας.

² Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να δίνει διάκριση μεταξύ των εννοιών υιοθέτηση, εφαρμογή και διάχυση. Η **Υιοθέτηση (Adoption)** αναφέρεται σε άτομα ή οργανισμούς που συνειδητοποιούν την ανάγκη για αλλαγή, ενώ την ίδια στιγμή εξακολουθούν να είναι αβέβαιοι για το αποτέλεσμα της χρήσης μιας καινοτομίας. Η **Εφαρμογή (Implementation)** αναφέρεται σε άτομα ή οργανισμούς που εισάγουν μια καινοτομία και αξιολογούν την επίδρασή της (Gosselin, 1997; Anderson, 1995). Η **Διάχυση ή Διάδοση (Diffusion)** εξετάζει τα αποτελέσματα αυτών των δύο και επικεντρώνεται στις σωρευτικές υιοθεσίες και εφαρμογές σε ένα κοινωνικό σύστημα (Rogers, 1995)

- ❖ Αποδοχή (Confirmation): ο οργανισμός οριστικοποιεί την απόφασή του για το αν θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί τη νέα καινοτομία, σε περίπτωση που ωφελείται από αυτήν, ή αν θα αναιρέσει την προηγούμενη απόφασή του, σε περίπτωση αντικρουόμενων μηνυμάτων.

2.4 Παράγοντες Που Συμβάλλουν Στη Διάδοση Του ABC Και Ερευνητικές Υποθέσεις

Μια καινοτομία δεν υιοθετείται ταυτόχρονα από όλα τα μέλη ενός κοινωνικού συστήματος, καθώς το κάθε μέλος φέρει διαφορετικά χαρακτηριστικά, και σε συνδυασμό με το πώς αντιλαμβάνεται την εκάστοτε νέα ιδέα ή καινοτομία οδηγείται στην πρόωπη υιοθέτησή της ή στην υιοθέτηση με καθυστέρηση. Καθώς ο χρόνος αποτελεί μια μεταβλητή που επηρεάζει τον βαθμό υιοθέτησης, στην αρχή, λίγοι είναι αυτοί που υιοθετούν μια νέα καινοτομία -οι λεγόμενοι νεωτεριστές- και ο βαθμός υιοθέτησης αυξάνεται με αργό ρυθμό. Με τη πάροδο του χρόνου όμως, όλο κ περισσότεροι υιοθετούν την καινοτομία, επιταχύνοντας τον ρυθμό του βαθμού υιοθέτησης μέχρις ότου επέλθει το σημείο κορεσμού, όπου από εκεί και πέρα λίγοι είναι αυτοί που απομένουν να υιοθετήσουν την νέα καινοτομία, και επιβραδύνεται ο ρυθμός του βαθμού υιοθέτησης (Rogers, 1995). Η Θεωρία της Διάχυσης Καινοτομιών έχει εφαρμογή και στους οργανισμούς-επιχειρήσεις. Εκτός, όμως, από τα αντιληπτά χαρακτηριστικά μιας καινοτομίας, υπάρχουν και άλλοι παράγοντες, εξωτερικοί, που συμβάλλουν στην διαδικασία υιοθέτησης (και εφαρμογής) ή μη των διοικητικών καινοτομιών όπως το ABC.

Ένας παράγοντας, που χρησιμοποιείται κατά κόρον σε έρευνες για την πρόβλεψη της καινοτομίας στους οργανισμούς καθώς είναι μια μεταβλητή που μπορεί εύκολα να μετρηθεί, είναι το *μέγεθος* της εκάστοτε επιχείρησης (Rogers, 1995). Το μέγεθος μιας επιχείρησης συσχετίζεται θετικά με την καινοτομικότητα (Kimberly and Evanisko, 1981; Damanpour et al., 1989; Rogers, 1995; Pavlatos and Kostakis, 2018), δεδομένου ότι μια μεγάλη επιχείρηση έχει στη διάθεσή της περισσότερους οικονομικούς πόρους, εξειδικευμένο προσωπικό ή δυνατότητα πρόσληψης ειδικών (Damanpour et al., 1989). Σύμφωνα με τους Kimberly και Evanisko (1981) υπάρχει και μια άλλη εξήγηση για τη θετική αυτή συσχέτιση: για ορισμένες καινοτομίες, το

μέγεθος της επιχείρησης απαιτεί συμπεριφορά υιοθέτησης. Ενόψει του αυξανόμενου μεγέθους, κάποιες διοικητικές καινοτομίες καθίστανται απαραίτητες προκειμένου οι επιχειρήσεις να συντονίσουν τις δραστηριότητές τους.

Υπόθεση 1 (Y1): Το μέγεθος της επιχείρησης σχετίζεται θετικά με την υιοθέτηση του ABC.

Όσον αφορά τις έρευνες για τους παράγοντες που ενθαρρύνουν τις επιχειρήσεις να υιοθετήσουν το ABC, τα αποτελέσματα είναι αντικρουόμενα. Σε ορισμένες βρέθηκε ότι το μέγεθος της επιχείρησης (βάσει κύκλου εργασιών ή αριθμού εργαζομένων) έχει στατιστικά σημαντική επιρροή στην εφαρμογή ή όχι της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (Innes and Mitchell, 1995; Clarke et al., 1999; Innes et al., 2000; Pavlatos and Paggios, 2009; Baird et al., 2004; Drury and Tayles, 2005). Αντιθέτως, σε άλλες έρευνες διαπιστώθηκε ότι δεν διέφερε σημαντικά ανάμεσα σε υιοθετούντες και μη υιοθετούντες του εν λόγω κοστολογικού συστήματος (Bjørnenak, 1997; Cohen et al., 2005; Becker et al., 2015). Σε έρευνα που έγινε στη Φινλανδία (Malmi, 1999) παρατηρήθηκε ότι οι πρώιμοι υιοθετούντες δεν ήταν μεγάλες επιχειρήσεις όπως θα αναμένονταν, αλλά μικρότερες και σε κύκλο εργασιών και σε αριθμό εργαζομένων.

Όταν η αγορά είναι ιδιαίτερα *ανταγωνιστική*, προκειμένου μια επιχείρηση να διατηρήσει τη θέση της και να μην οδηγηθεί σε ανταγωνιστικό μειονέκτημα –σε περίπτωση που άλλες επιχειρήσεις έχουν ήδη υιοθετήσει μια καινοτομία–, είναι πολύ πιθανό να χρειαστεί να υιοθετήσει και η ίδια την καινοτομία (Frambach, 2002). Αυτό, ωστόσο, εξαρτάται και από το αν η καινοτομία θα έχει θετικό αντίκτυπο στην επιχείρηση. Επιπλέον, σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον, οι οργανισμοί επιδιώκουν την βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους (Becker et al., 2015), καθώς επίσης και να μειώσουν την πιθανότητα λάθους λόγω ανακρίβειας πληροφοριών κόστους (Malmi, 1999), οπότε αυξάνεται το ενδεχόμενο να προχωρήσουν σε εφαρμογή διοικητικών καινοτομιών όπως το ABC.

Υπόθεση 2 (Y2): Ο έντονος ανταγωνισμός στο περιβάλλον της επιχείρησης σχετίζεται θετικά με την υιοθέτηση του ABC.

Στη βιβλιογραφία, τα αποτελέσματα για την επίδραση του ανταγωνισμού -μετρημένος είτε σε επίπεδο κλάδου επιχείρησης είτε σε επίπεδο τιμών- στην υιοθέτηση και εφαρμογή του ABC ποικίλουν. Αρκετοί είναι οι ερευνητές που έχουν διαπιστώσει ότι οι επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν περισσότερο ανταγωνισμό τείνουν να υιοθετούν το ABC (Anderson, 1995; Bjornenak, 1997; Innes and Mitchell, 1995; Van Nguyen and Brooks, 1997; Pavlatos and Paggios, 2009). Αντιθέτως, ορισμένες έρευνες οδηγήθηκαν στο συμπέρασμα ότι ο ανταγωνισμός δεν αποτελεί παράγοντα που ενθαρρύνει ιδιαίτερα τη διάδοση του ABC (Cohen et al., 2005; Brierley, 2009; Drury and Tayles, 2005).

Ένας άλλος παράγοντας που θεωρείται από αρκετούς ερευνητές ότι επηρεάζει την απόφαση για υιοθέτηση ή όχι της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων είναι η **δομή του κόστους** μια επιχείρησης (Cohen et al., 2005). Έχει ήδη αναφερθεί προηγουμένως ότι ένας από τους λόγους που αναπτύχθηκε το ABC ήταν η αδυναμία της ακριβούς αποτύπωσης του κόστους στα προϊόντα/ υπηρεσίες, καθώς τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης βασιζόνταν περισσότερο στα άμεσα έξοδα (που καταλάμβαναν και το μεγαλύτερο μέρος της δομής του κόστους στις επιχειρήσεις) προκειμένου να προσδιορίσουν το κόστος των προϊόντων, παρά στα γενικά έξοδα (Κεχράς, 2009), ενώ για αρκετές επιχειρήσεις πλέον η δομή του κόστους είχε μεταβληθεί, και τα έμμεσα κόστη ξεπερνούσα τα άμεσα.

Υπόθεση 3 (Y3): Η δομή του κόστους μια επιχείρησης σχετίζεται θετικά με την υιοθέτηση του ABC.

Ο Bjornenak (1997) εξέτασε αρκετές μεταβλητές για το αν συνδέονται με την υιοθέτηση του ABC και διαπίστωσε ότι μόνο η δομή του κόστους της επιχείρησης ήταν στατιστικά σημαντική για τις μεγαλύτερες βιομηχανικές επιχειρήσεις της Νορβηγίας. Αντιθέτως, οι Clarke et al. (1999) και οι Cohen et al. (2005) δεν βρήκαν συσχέτιση ανάμεσα στην δομή του κόστους και στην υιοθέτηση του ABC.

Όσον αφορά τον **κλάδο δραστηριοποίησης**, οι Clarke et al. (1999) διαπίστωσαν ότι ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται μια επιχείρηση δεν συνδέεται με την απόφαση για υιοθέτηση του ABC.

2.5 Η Διάδοση Του ABC

Σχετικά με τη διάδοση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων έχει παρατηρηθεί το εξής παράδοξο από αρκετούς ερευνητές: ο βαθμός υιοθέτησης του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης δεν είναι ο αναμενόμενος, παρά το γεγονός ότι έχουν αποδειχθεί τα οφέλη του (Cohen et al., 2005; Becker et al., 2015; Gosselin, 1997).

Οι Cohen et al. (2005) στην έρευνά τους διακρίνουν τις επιχειρήσεις σε υιοθετούντες του ABC (ABC adopters), σε μη υιοθετούντες (ABC deniers), σε υποστηρικτές (ABC supporters) και σε επιχειρήσεις που δεν γνωρίζουν τη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης (ABC unawares) προκειμένου να οδηγηθούν σε ορισμένα συμπεράσματα³. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν το ABC, η δεύτερη επιχειρήσεις που δεν χρησιμοποιούν ούτε πρόκειται να χρησιμοποιήσουν το εν λόγω κοστολογικό σύστημα και, η τρίτη επιχειρήσεις που αξιολογούν την προοπτική υιοθέτησης και εφαρμογής του ή ενδέχεται να αξιολογήσουν και να εφαρμόσουν το ABC μελλοντικά.

2.5.1 Βαθμός Υιοθέτησης (Adoption Rate)

Από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση παρατηρείται ότι παρά το γεγονός ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχει υποστηριχθεί και έχει προωθηθεί αρκετά από όταν πρωτοεμφανίστηκε (Cooper and Kaplan, 1991, 1992), δεν έχει υιοθετηθεί σε μεγάλο βαθμό από τις επιχειρήσεις παγκοσμίως. Με βάσει τις έρευνες που έχουν διεξαχθεί, μόνο το 20% με 30% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν επί του παρόντος τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (Drury, 2018).

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1990, το ποσοστό υιοθέτησης κυμαίνονταν μεταξύ 12% και 23% σε έρευνες που έγιναν σε Ιρλανδία, Φινλανδία, Αυστραλία και Ηνωμένο

³ Η κατηγοριοποίηση των εταιριών της έρευνας των Cohen et al. (2005) χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση της παρούσας έρευνας.

Βασίλειο (Innes and Mitchell, 1995; Van Nguyen and Brooks, 1997; Hussain et al., 1998; Clarke et al., 1999; Malmi, 1999). Την ίδια περίοδο, ο υψηλότερος βαθμός υιοθέτησης παρατηρήθηκε σε Καναδά (30,4%), Νορβηγία (40%) και Αυστραλία (56%) στο τομέα της μεταποιητικής βιομηχανίας (Gosselin, 1997; Bjørnenak, 1997; Chenhall and Langfield-Smith, 1998).

Την επόμενη δεκαετία διεξήχθησαν περισσότερες έρευνες για τα οφέλη, το επίπεδο επιτυχίας και τους λόγους υιοθέτησης του ABC, καθώς όλο και περισσότερες επιχειρήσεις είχαν προχωρήσει στην εφαρμογή του, με τα ποσοστά υιοθέτησης να κυμαίνονται κυρίως από 15% έως 29%. Ανάμεσα στις χώρες με τους περισσότερους υιοθετούντες ήταν το Ηνωμένο Βασίλειο (29%), οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (26%), η Γαλλία (23%) και ο Καναδάς (22,6%) (Al-Omiri and Drury, 2007; Ittner et al., 2002; Cauvin and Neumann, 2007; Bescos et al., 2002). Χαμηλότερα επίπεδα υιοθέτησης βρέθηκαν σε Νέα Ζηλανδία (20,3%), Γερμανία (19%) και Χονγκ Κονγκ (15,5%) (Cotton et al., 2003; Kip and Augustin, 2007; Chen et al., 2001). Ωστόσο, οι Baird et al. (2004) βρήκαν ότι το 78,1% του δείγματος των επιχειρήσεων της Αυστραλίας χρησιμοποιούσαν τη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητες, που είναι και το μεγαλύτερο που έχει βρεθεί σε έρευνες που έγιναν στην Αυστραλία.

Την τελευταία δεκαετία τα ποσοστά υιοθέτησης του ABC βάσει βιβλιογραφίας εκτείνονται από 15% έως 23%. Οι Askarany και Yazdifar (2012) προσπάθησαν να ερευνήσουν για ποιο λόγο παρατηρούνται μεγάλες διακυμάνσεις στα ποσοστά υιοθέτησης του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος. Η έρευνά τους διενεργήθηκε σε Αυστραλία, Νέα Ζηλανδία και Ηνωμένο Βασίλειο με βαθμό υιοθέτησης 23,4%, 22,5% και 15,2% αντίστοιχα. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι έρευνες που προσέγγιζαν τη διάδοση του ABC με βάσει τα στάδια (π.χ. απόρριψη/ εφαρμογή του ABC, πειραματικό στάδιο) οδηγούνταν σε χαμηλότερα ποσοστά υιοθέτησης σε σύγκριση με τις έρευνες που τη προσέγγιζαν με βάσει τα επίπεδα [π.χ. ανάλυση δραστηριοτήτων (Activity Analysis - AA), ανάλυση κόστους δραστηριότητα (Activity Cost Analysis - ACA) και ABC]. Σε ακόμη πιο πρόσφατη έρευνα, οι Quinn et al. (2017) προσπάθησαν να εντοπίσουν τους λόγους για τους οποίους οι επιχειρήσεις δεν υιοθετούν πιο προηγμένες τεχνικές κοστολόγησης όπως το ABC, καθώς μόνο το 18,7% των Ιρλανδικών επιχειρήσεων το εφαρμόζει.

Όσον αφορά την Ελλάδα, έχουν διενεργηθεί λίγες έρευνες πάνω στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, οι οποίες φανερώνουν την διστακτικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων να προχωρήσουν στην εφαρμογή της. Παρά το γεγονός ότι αρκετές επιχειρήσεις σε άλλες χώρες είχαν υιοθετήσει το ABC τα πρώτα χρόνια εμφάνισης του, στην Ελλάδα το ποσοστό υιοθέτησης ήταν μηδενικό (Ballas and Venieris, 1996). Σε μια τετραετία ωστόσο, ανήλθε στο 12,7% σε έρευνα που διεξήχθη στον βιομηχανικό τομέα (Venieris et al., 2000). Οι Cohen et al. (2005) σε μια προσπάθεια να ερευνήσουν το ποσοστό υιοθέτησης αλλά και τους λόγους που ωθούν τις επιχειρήσεις να εφαρμόσουν το ABC στους τομείς της μεταποίησης, του εμπορίου και των υπηρεσιών, διαπίστωσαν ότι η διάδοση του εν λόγω κοστολογικού συστήματος είναι αρκετά ικανοποιητική. Συγκεκριμένα, από τα αποτελέσματα της έρευνας βρέθηκε ότι το 40,9% (εκ των οποίων η πλειοψηφία είναι βιομηχανικές και εταιρίες παροχής υπηρεσιών) των ελληνικών επιχειρήσεων χρησιμοποιούν το ABC και είναι αρκετά ικανοποιημένες.

Αντιθέτως, χαμηλότερα ποσοστά υιοθέτησης παρατηρήθηκαν σε μεταγενέστερες έρευνες, αλλά πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι διεξήχθησαν σε οργανισμούς στον τομέα του τουρισμού. Συγκεκριμένα, οι Pavlatos και Paggios (2009) επικεντρώθηκαν στον βαθμό υιοθέτησης και στα οφέλη που αποκομίζουν οι ξενοδοχειακές μονάδες από τις τεχνικές διοικητικής λογιστικής, παραδοσιακές και σύγχρονες. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι τα σύγχρονα εργαλεία διοικητικής λογιστικής, όπως το ABC, ήταν λιγότερο υιοθετημένα (ποσοστό υιοθέτησης 23,5%) σε σχέση με τα παραδοσιακά. Ωστόσο, αρκετές επιχειρήσεις ανέφεραν ότι, μελλοντικά, σκοπεύουν να δώσουν περισσότερη έμφαση σε πιο πρόσφατα ανεπτυγμένες τεχνικές. Επίσης, ο Pavlatos (2010) σε έρευνα σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τη χρήση του ABC στον τομέα της παροχής υπηρεσιών βρήκε ότι το 26% χρησιμοποιούσε το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης. Οι Diavastis et al. (2016) βρήκαν ότι το 20,4% των ελληνικών ξενοδοχειακών μονάδων εφαρμόζουν το ABC, το οποίο διαπίστωσαν ότι οδηγεί σε πιο αποτελεσματική χρηματοοικονομική επίδοση της οντότητας όταν χρησιμοποιείται συνδυαστικά με Συστήματα Λογιστικής Πληροφόρησης (Accounting Information Systems - AIS). Σε πιο πρόσφατες έρευνες, τα ποσοστά υιοθέτησης του ABC βρέθηκαν να είναι πολύ υψηλότερα. Συγκεκριμένα, οι Pavlatos and Kostakis (2018), προσπαθώντας να εξακριβώσουν τον αντίκτυπο της οικονομικής κρίσης στην υιοθέτηση καινοτόμων διοικητικών εργαλείων, διαπίστωσαν ότι το 67% των ελληνικών επιχειρήσεων χρησιμοποιούν το ABC.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθεται ο βαθμός υιοθέτησης της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) ανά χώρα με βάση τις έρευνες που έχουν διενεργηθεί. Ωστόσο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι κάθε έρευνα περιλαμβάνει αφορά διαφορετικό δείγμα.

Πίνακας 1: Βιβλιογραφική ανασκόπηση του βαθμού υιοθέτησης του ABC

Πηγή	Χώρα	Ποσοστό υιοθέτησης ABC
Van Nguyen and Brooks (1997)		12,5%
Chenhall and Langfield-Smith (1998)	Αυστραλία	56%
Askarany and Smith (2004)		19%
Baird et al. (2004)		78,1%
Askarany D., Yazdifar H. (2012)		23,4%
Bescos et al. (2002)		19,8%
Cauvin and Neumann (2007)	Γαλλία	23%
Kip and Augustin (2007)	Γερμανία	19%
Venieris et al. (2000)		12,7%
Cohen et al. (2005)		40,9%
Pavlatos and Paggios (2009)	Ελλάδα	23,5%
Pavlatos (2010)		26%
Diavastis et al. (2016)		20,4%
Pavlatos and Kostakis (2018)		67%
Innes and Mitchell (1995)		19,5%
Innes et al. (2000)		17,5%
Kennedy and Affleck-Graves (2001)	Ηνωμένο Βασίλειο	20,1%
Drury and Tayles (2005)		15%
Al-Omiri and Drury (2007)		29%
Askarany D., Yazdifar H. (2012)		15,2%
Ittner et al. (2002)		26%
Cagwin and Bouwman (2002)	ΗΠΑ	23%
Kip and Augustin (2007)		21%
Banker et al. (2008)		19,8%
Clarke et al. (1999)		11,7%
Quinn et al. (2017)	Ιρλανδία	18,7%
Gosselin (1997)	Καναδάς	30,4%
Bescos et al. (2002)		22,6%
Cotton et al. (2003)	Νέα Ζηλανδία	20,3%
Askarany D., Yazdifar H. (2012)		22,5%
Bjørnenak (1997)	Νορβηγία	40%
Hussain et al. (1998)	Φινλανδία	12,5%
Malmi (1999)		23,3%
Chen et al. (2001)	Χονγκ Κονγκ	15,5%

2.5.2 Adopters: Οφέλη Και Δυσκολίες

Οι επιχειρήσεις συνήθως οδηγούνται στην υιοθέτηση και εφαρμογή άλλων συστημάτων κοστολόγησης, όπως το ABC, όταν το υπάρχον κοστολογικό σύστημα δεν καλύπτει πλέον τις πληροφοριακές ανάγκες τους (Cohen et al., 2005) και χρειάζεται να εκσυγχρονιστεί προκειμένου να απεικονιστεί καλύτερα το κόστος (Hussain et al., 1998). Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξε και ο Malmi (1999) διερευνώντας τα κίνητρα διάδοσης του ABC, όπου διαπίστωσε ότι υπήρχε ανάγκη για εκσυγχρονισμό στο κοστολογικό σύστημα, καθώς η πληροφόρηση από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα δεν ήταν τόσο αξιόπιστη ούτε ανταποκρίνονταν στις ανάγκες της Διοίκησης.

Από τις έρευνες που έχουν διεξαχθεί πάνω στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων και το κατά πόσο το σύστημα αυτό ωφέλησε τους οργανισμούς που το χρησιμοποιούν, έχει παρατηρηθεί ότι πέρα από την μεγαλύτερη ακρίβεια στη μέτρηση του κόστους για κοστολογικούς (Clarke et al., 1999; Hussain et al., 1998; Cohen et al., 2005) και τιμολογιακούς (Clarke et al., 1999; Innes et al., 2000; Bescos et al., 2002; Cohen et al., 2005) σκοπούς, οι επιχειρήσεις κατάφεραν να διαχειριστούν καλύτερα το κόστος (Clarke et al., 1999; Hussain et al., 1998; Cohen et al., 2005) μέσω προσδιορισμού των παραγόντων που δημιουργούν το κόστος (Clarke et al., 1999; Hussain et al., 1998; Cohen et al., 2005), με αποτέλεσμα να καταφέρουν να μειώσουν το κόστος (Bescos et al., 2002; Hussain et al., 1998; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005) και να συντάσσουν πιο ρεαλιστικούς προϋπολογισμούς (Bescos et al., 2002; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005). Πρόοδος σημειώθηκε παράλληλα και στη μέτρηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης (Clarke et al., 1999; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005), καθώς και στην ανάλυση κερδοφορίας προϊόντων/ υπηρεσιών (Cohen et al., 2005) και πελατών (Bescos et al., 2002; Clarke et al., 1999; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005). Κατόρθωσαν επίσης, να βελτιώσουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων (Hussain et al., 1998; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000; Bescos et al., 2002; Baird et al., 2004; Cohen et al., 2005; Pavlatos and Kostakis, 2018) όσον αφορά τις αλλαγές στο μείγμα των προϊόντων/ υπηρεσιών (Innes and Mitchell, 1995; Cohen et al., 2005) και τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων (Cohen et al., 2005). Σε μια πρόσφατη μελέτη περίπτωσης, οι Almeida and Cunha (2017) παρατήρησαν ότι η εφαρμογή του ABC σε μια πορτογαλική επιχείρηση παραγωγής καφέ παρείχε καλύτερη επίγνωση της εταιρίας. Συγκεκριμένα, οι πληροφορίες που

εξάγονταν από το ABC συνέβαλαν στην βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε αρκετούς τομείς, όπως τη κοστολόγηση και τιμολόγηση των προϊόντων, τον εντοπισμό διαδικασιών που χρήζουν βελτίωσης ή προσαρμογής στις νέες ανάγκες και την αναδιάρθρωση ορισμένων τμημάτων της βιομηχανικής μονάδας.

Πίνακας 2: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αντιληπτών οφελών κατά την εφαρμογή του ABC

Αντιληπτά οφέλη	Πηγή
Πιο ακριβής πληροφόρηση κόστους για τη κοστολόγηση προϊόντων	Clarke et al. (1999), Hussain et al. (1998), Cohen et al. (2005)
Καλύτερος έλεγχος και διαχείριση του κόστους	Clarke et al. (1999), Hussain et al. (1998), Cohen et al. (2005)
Μείωση κόστους	Bescos et al. (2002), Hussain et al. (1998), Innes et al. (2000), Cohen et al. (2005)
Καλύτερη κατανόηση της αιτιώδους συνάφειας του κόστους	Clarke et al. (1999), Hussain et al. (1998), Cohen et al. (2005)
Καλύτερη ανάλυση κερδοφορίας πελατών	Bescos et al. (2002), Clarke et al. (1999), Innes et al. (2000), Cohen et al. (2005)
Καλύτερη ανάλυση κερδοφορίας προϊόντων/ υπηρεσιών	Cohen et al. (2005)
Πιο ακριβής πληροφόρηση κόστους για τη τιμολόγηση	Clarke et al. (1999), Innes et al. (2000), Bescos et al. (2002), Cohen et al. (2005)
Προετοιμασία πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών	Bescos et al. (2002), Innes et al. (2000), Cohen et al. (2005), Pavlatos and Kostakis (2015)
Εκσυγχρονισμός του συστήματος κοστολόγησης για την καλύτερη απεικόνιση του κόστους	Hussain et al. (1998), Malmi (1999)
Καλύτερη μέτρηση της απόδοσης	Clarke et al. (1999), Innes et al. (2000), Cohen et al. (2005)
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων	Hussain et al. (1998), Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000), Bescos et al. (2002), Baird et al. (2004), Cohen et al. (2005), Pavlatos and Kostakis (2015), Pavlatos and Kostakis (2018)
Αλλαγές στο μείγμα προϊόντων (σχεδιασμός νέων και τερματισμός μη κερδοφόρων προϊόντων)	Innes and Mitchell (1995), Cohen et al. (2005)
Βελτίωση αποφάσεων για διατήρηση ή διακοπή των δραστηριοτήτων	Cohen et al. (2005)

Εφαρμόζοντας το ABC όμως, οι επιχειρήσεις ήρθαν αντιμέτωπες με ορισμένες δυσκολίες. Οι πιο συνήθεις ήταν η ανάθεση του κόστους σε δραστηριότητες (Clarke et al., 1999) και ο προσδιορισμός και η επιλογή οδηγών κόστους (Clarke et al., 1999; Hussain et al., 1998), όπως επίσης και η συλλογή δεδομένων κόστους για το νέο σύστημα (Hussain et al.,

1998; Cohen et al., 2005). Επιπλέον, αρκετές ήταν οι επιχειρήσεις που χρειάστηκε να παρατείνουν το χρονοδιάγραμμα της διαδικασίας υιοθεσίας του ABC (Hussain et al., 1998; Cohen et al., 2005) και να υπερβούν το προϋπολογισθέν κόστος (Hussain et al., 1998). Άλλες δυσκολίες που αναφέρονται στη βιβλιογραφία είναι η απροθυμία του προσωπικού στην αλλαγή του συστήματος (Hussain et al., 1998; Cohen et al., 2005), η επιφυλακτικότητα για τη χρησιμότητα του νέου συστήματος (Innes and Mitchell, 1995; Hussain et al., 1998; Clarke et al., 1999) και η ανεπάρκεια λογισμικού και πόρων (Clarke et al., 1999). Όσον αφορά την Ελλάδα, οι Cohen et al. (2005) διαπίστωσαν ότι παρά το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις αντιμετώπισαν ορισμένες δυσκολίες κατά την εφαρμογή του ABC, αυτές δεν ήταν σε μεγάλο βαθμό.

Πίνακας 3: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αντιληπτών προβλημάτων κατά την εφαρμογή του ABC

Αντιληπτά προβλήματα	Πηγή
Επιφυλακτικότητα για τη χρησιμότητα του νέου συστήματος	Innes and Mitchell (1995), Hussain et al. (1998), Clarke et al. (1999)
Δυσκολία στον προσδιορισμό και επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους	Clarke et al. (1999), Hussain et al. (1998)
Δυσχέρεια στην συλλογή δεδομένων κόστους	Hussain et al. (1998), Cohen et al. (2005)
Επιμήκυνση χρονοδιαγράμματος της διαδικασίας υιοθεσίας	Hussain et al. (1998), Cohen et al. (2005)
Υπέρβαση προϋπολογισθέντος κόστους	Hussain et al. (1998)
Απροθυμία προσωπικού να αλλάξει σύστημα	Hussain et al. (1998), Cohen et al. (2005)
Ανεπάρκεια λογισμικού και πόρων	Clarke et al. (1999)

2.5.3 Deniers: Λόγοι Απόρριψης

Όπως προαναφέρθηκε, έρευνες που διεξήχθησαν σε αρκετές χώρες σε παγκόσμιο επίπεδο έχουν διαπιστώσει ότι το 20% με 30% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν επί του παρόντος τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (Drury, 2018). Το ίδιο παρατηρείται και παραπάνω στον πίνακα 1 βάσει των δεδομένων της βιβλιογραφίας. Επομένως, η πλειοψηφία των οργανισμών εξακολουθεί να λειτουργεί τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Οι Quinn et al. (2017) διενήργησαν έρευνα για να εξακριβώσουν τους λόγους για τους οποίους οι μεσαίες και μεγάλες ιρλανδικές επιχειρήσεις δεν μεταβαίνουν σε πιο προηγμένες τεχνικές κοστολόγησης όπως το ABC, παρά το γεγονός ότι καταβάλλουν αυξημένες προσπάθειες για να διατηρήσουν το κόστος υπό έλεγχο, σε μια εποχή που οι τεχνολογικές εξελίξεις και οι πρόσφατες κακές οικονομικές συνθήκες υποδηλώνουν ότι η εν λόγω τεχνική θα μπορούσε να υιοθετηθεί περισσότερο. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι Ιρλανδικές επιχειρήσεις είναι ικανοποιημένες με τις υφιστάμενες μεθόδους κοστολόγησης - οι οποίες είναι βαθιά ενσωματωμένες στους οργανισμούς - και είναι λιγότερο πιθανό να προχωρήσουν σε μια αλλαγή. Στο ίδιο συμπέρασμα έχουν οδηγηθεί και άλλες μελέτες που διεξήχθησαν σε ευρωπαϊκές χώρες (ενδεικτικά δείτε Bescos et al., 2002; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000). Οι ελληνικές επιχειρήσεις που απορρίπτουν το ABC αναφέρουν ως σημαντικότερο λόγο ότι η αλλαγή του κοστολογικού συστήματος δεν αποτελεί προτεραιότητα, καθώς οι πληροφορίες που εξάγονται από το υφιστάμενο εκπληρώνουν τις ανάγκες της επιχείρησης (Cohen et al., 2005).

Το υψηλό κόστος υιοθέτησης και εφαρμογής αποτελεί επίσης αιτία που αποτρέπει τις επιχειρήσεις να προχωρήσουν στη χρήση του ABC (Bescos et al., 2002; Cohen et al., 2005; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000), ειδικά αν ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα για την αποτελεσματικότητα του εν λόγω συστήματος (Bescos et al., 2002; Cohen et al., 2005). Επιπρόσθετα, αρκετές επιχειρήσεις δεν θεωρούν ότι το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης ταιριάζει με τον τύπο της επιχείρησης (Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000), γεγονός που οφείλεται στο ότι ο βαθμός λεπτομέρειας που προσφέρει δεν είναι απαραίτητος (π.χ. λόγω χαμηλού έμμεσου κόστους, λίγων γραμμών προϊόντων). Συχνά, συναντώνται στη βιβλιογραφία ως λόγοι μη υιοθέτησης του ABC η έλλειψη χρόνου προκειμένου να αξιολογηθεί μια εφαρμογή του συστήματος (Cohen et al., 2005; Innes and Mitchell, 1995; Quinn et al., 2017), καθώς και η απουσία ενδιαφέροντος από τη Διοίκηση (Bescos et al., 2002; Cohen et al., 2005; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000).

Λόγοι που συμβάλουν επίσης στην απόρριψη της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, χωρίς ωστόσο να διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο, είναι η έλλειψη γνώσεων ή/και δεξιοτήτων για την εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης (Bescos et al., 2002; Quinn et al., 2017), η υποχρέωση τήρησης των οδηγιών της μητρικής εταιρείας (Innes and Mitchell, 1995).

Πίνακας 4: Λόγοι που οδήγησαν στην απόρριψη του ABC

Λόγοι απόρριξης του ABC	Πηγή
Ικανοποίηση με το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης	Bescos et al. (2002), Cohen et al. (2005), Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000), Quinn et al. (2017)
Υψηλό κόστος εφαρμογής	Bescos et al. (2002), Cohen et al. (2005), Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000)
Απουσία χρόνου για αξιολόγηση της εφαρμογής του ABC	Cohen et al. (2005), Innes and Mitchell (1995), Quinn et al. (2017)
Αμφιβολία για την αποτελεσματικότητα του ABC	Bescos et al. (2002), Cohen et al. (2005)
Έλλειψη ενδιαφέροντος ή υποστήριξης από τη Διοίκηση	Bescos et al. (2002), Cohen et al. (2005), Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000)
Υποχρέωση τήρησης των οδηγιών της μητρικής εταιρείας	Innes and Mitchell (1995)

2.5.4 Supporters: Πιθανά Οφέλη Και Δυσκολίες

Σε αρκετές έρευνες που αφορούν την Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα διαπιστώθηκε ότι αρκετές επιχειρήσεις, που στη παρούσα φάση δεν χρησιμοποιούν το εν λόγω σύστημα κοστολόγησης, δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο να προχωρήσουν μελλοντικά στην υιοθέτηση και εφαρμογή της, καθώς δεν είναι ιδιαίτερα ικανοποιημένοι από το υπάρχον κοστολογικό τους σύστημα (Cohen et al., 2005). Το μεγαλύτερο μέρος των επιχειρήσεων αυτών αναμένει ότι θα έχει πρόσβαση σε πιο ακριβή πληροφόρηση για το κόστος (Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005) οπότε θα μπορέσει να κατανοήσει καλύτερα την αιτιώδη συνάφεια και τη συμπεριφορά του (Clarke et al., 1999; Cohen et al., 2005), με αποτέλεσμα να λαμβάνει καλύτερες αποφάσεις για τη λειτουργία της επιχείρησης (Innes et al., 2000), να διαχειρίζεται καλύτερα το κόστος (Clarke et al., 1999; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005), να κοστολογεί (Clarke et al., 1999; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000), να τιμολογεί (Clarke et al., 1999; Innes and Mitchell, 1995; Cohen et al., 2005) τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες με μεγαλύτερη ακρίβεια, όπως και να αναλύει τη κερδοφορία των πελατών καλύτερα (Clarke et al., 1999; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000). Επιπλέον, θεωρούν ότι μια ενδεχόμενη εφαρμογή του ABC θα τους προσφέρει μια καλύτερη

πληροφόρηση για τη κερδοφορία (Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005) και την απόδοση (Clarke et al., 1999; Innes et al., 2000) της επιχείρησης.

Πίνακας 5: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αναμενόμενων οφελών από την μελλοντική εφαρμογή του ABC

Αναμενόμενα οφέλη	Πηγή
Καλύτερη κατανόηση της αιτιώδους συνάφειας και της συμπεριφοράς του κόστους	Clarke et al. (1999), Cohen et al. (2005)
Συγκέντρωση πιο ακριβούς πληροφόρησης για την κοστολόγηση των προϊόντων	Clarke et al. (1999), Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000)
Χρήση πιο ακριβούς πληροφόρησης για τιμολογιακούς σκοπούς	Clarke et al. (1999), Innes and Mitchell (1995), Cohen et al. (2005)
Καλύτερος έλεγχος του κόστους	Clarke et al. (1999), Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000), Cohen et al. (2005)
Χρήση καλύτερων μετρήσεων της απόδοσης	Clarke et al. (1999), Innes et al. (2000)
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων	Innes et al. (2000)
Περισσότερη πληροφόρηση για το κέρδος	Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000), Cohen et al. (2005)
Πιο ακριβής ανάλυση της κερδοφορίας πελατών	Clarke et al. (1999), Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000)

Ωστόσο γνωρίζουν ότι εάν αποφασίσουν να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν το ABC θα έρθουν αντιμέτωπες με ορισμένες δυσκολίες. Σύμφωνα με την έρευνα των Innes et al. (2000), οι επιφυλάξεις των αγγλικών επιχειρήσεων σχετίζονται κατά μεγάλο ποσοστό με τις δαπάνες που απορρέουν από την ανάπτυξη ενός σύνθετου κοστολογικού συστήματος όπως το ABC, με δυσκολίες τεχνικών ζητημάτων (π.χ. προσδιορισμός οδηγών κόστους) και έλλειψη εξειδικευμένων γνώσεων – αν και ως προς την εξειδίκευση τα ευρήματα των Cohen et al. (2005) δεν συμφωνούν ιδιαίτερα. Ακόμη, πιστεύουν ότι θα αποτελέσει εμπόδιο η αντικατάσταση ενός συστήματος που χρησιμοποιείται αρκετά χρόνια και σε μικρό ποσοστό η έλλειψη ενδιαφέροντος ή υποστήριξης από τη Διοίκηση. Σε παρόμοια συμπεράσματα οδηγήθηκαν και οι Innes and Mitchell (1995) στην ερευνά τους.

Πίνακας 6: Βιβλιογραφική ανασκόπηση των αναμενόμενων δυσκολιών κατά την μελλοντική εφαρμογή του ABC

Αναμενόμενες δυσκολίες	Πηγή
Πολυπλοκότητα και κόστος σχεδιασμού και εφαρμογής του ABC	Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000)
Τεχνικές δυσκολίες (π.χ. προσδιορισμός οδηγών κόστους)	Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000), Cohen et al. (2005)
Έλλειψη κατάλληλης εξειδίκευσης	Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000),
Δυσκολία στην αντικατάσταση του συστήματος κοστολόγησης που χρησιμοποιείται για αρκετά χρόνια	Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000)
Έλλειψη υποστήριξης από τη Διοίκηση	Innes and Mitchell (1995), Innes et al. (2000)

2.6 Σύνοψη

Οι έρευνες που έχουν διεξαχθεί και παρουσιάστηκαν στο παρόν κεφάλαιο συνέβαλλαν στη συλλογή στοιχείων που διευκολύνουν τη συγκεκριμένη έρευνα στην εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Συγκεκριμένα, συγκεντρώθηκαν παράγοντες που συμβάλλουν στην υιοθέτηση και εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος, λόγοι που οδηγούν τις επιχειρήσεις στην απόρριψη του ABC, καθώς και πως αντιλαμβάνονται το συγκεκριμένο σύστημα οι επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

3.1 Εισαγωγή

Η έρευνα αποσκοπεί στο να διαπιστωθεί σε τι βαθμό έχει διαδοθεί η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, κατά πόσο ωφέλησε ή δυσκόλεψε τους χρήστες, για ποιους λόγους απορρίπτεται η συγκεκριμένη μέθοδος κοστολόγησης και πως την αντιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις που ενδεχομένως την εφαρμόσουν μελλοντικά.

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύεται η δομή του ερωτηματολογίου, τα χαρακτηριστικά που επιλέχθηκαν για το δείγμα, ο τρόπος συλλογής των δεδομένων, καθώς και οι κλίμακες που χρησιμοποιήθηκαν για τις μετρήσεις. Τέλος, γίνεται αναφορά στα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των επιχειρήσεων που απάντησαν.

3.2 Δομή Ερωτηματολογίου

Το εργαλείο που χρησιμοποιήθηκε για την διεξαγωγή της συγκεκριμένης έρευνας και τη συλλογή των δεδομένων του δείγματος έχει τη μορφή ερωτηματολογίου, το οποίο κατασκευάστηκε μέσω της φόρμας του Google Docs. Προκειμένου να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί στόχοι της έρευνας, δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στα εξής χαρακτηριστικά του ερωτηματολογίου:

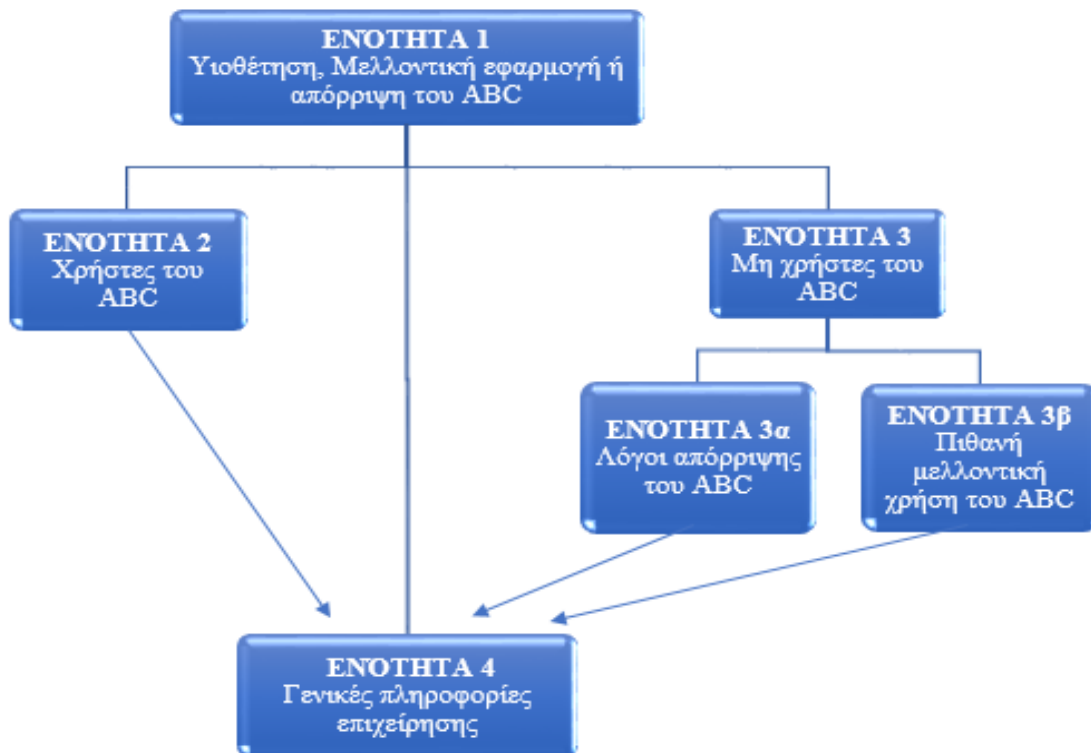
- ✓ *Εμφάνιση*: επαγγελματική και φιλική, με ανακατεύθυνση σε ερωτήσεις που αφορούν τον κάθε ερωτηθέντα.
- ✓ *Σαφήνεια*: πληρότητα και συνοχή: καταβλήθηκε προσπάθεια να είναι όσο το δυνατόν γίνεται πιο κατανοητές οι ερωτήσεις, περιλαμβάνοντας οδηγίες συμπλήρωσης και εννοιολογικές επεξηγήσεις όπου κρινόταν απαραίτητο.

- ✓ *Συντομία*: λαμβάνοντας υπόψη τον περιορισμένο χρόνο των στελεχών καταβλήθηκε προσπάθεια ώστε ο χρόνος συμπλήρωσης να μην υπερβαίνει τα 10 με 15 λεπτά.
- ✓ *Ανωνυμία*: η κατασκευή του ερωτηματολογίου διασφάλιζε την πλήρη ανωνυμία των συμμετεχόντων σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή νομοθεσία για την προστασία των προσωπικών δεδομένων (GDPR).

Η επιλογή των ερωτήσεων, καθώς και ο καθορισμός της δομής του ερωτηματολογίου, βασίστηκε σε ερωτηματολόγια και στοιχεία από έρευνες που διεξάχθηκαν σε εγχώριο και διεθνές επίπεδο σχετικά με τα συστήματα κοστολόγησης, και ιδιαίτερα με τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, προκειμένου να μειωθεί η πιθανότητα λαθών και να μην απαιτείται μεγάλο δείγμα για τη πιλοτική έρευνα. Ωστόσο, έγιναν ορισμένες προσαρμογές ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι της συγκεκριμένης έρευνας. Συγκεκριμένα, τα οφέλη και τα προβλήματα με τα οποία έρχονται αντιμέτωπες οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το ABC ή θα έρθουν εάν αποφασίσουν μελλοντικά να το εφαρμόσουν και οι λόγοι που οδήγησαν τελικά στην απόρριψή του βασίστηκαν σε έρευνες που ασχολήθηκαν με αυτό το κομμάτι (βλ. ενδ. Cohen et al., 2005; Quinn et al., 2017; Bescos et al., 2002; Innes et al., 2000; Clarke et al., 1999). Χρησιμοποιήθηκαν, επίσης, στοιχεία και από άλλες παρόμοιες έρευνες για τη σύνταξη του ερωτηματολογίου (Bjørnenak, 1997; Shields, 1995; Pavlatos and Paggios, 2009; Becker et. all, 2015).

Όσον αφορά το δομή, το ερωτηματολόγιο αποτελείται από έξι συνολικά ενότητες -εκ των οποίων, οι δύο χρησιμοποιούνται για να κατηγοριοποιήσουν τους ερωτηθέντες σε χρήστες, μη χρήστες και πιθανώς μελλοντικούς χρήστες του ABC και σχεδιάστηκε με τέτοιο τρόπο ώστε να ανακατευθύνονται οι συμμετέχοντες της έρευνας στις ενότητες που τους αφορούν με βάση τις απαντήσεις τους. Συγκεκριμένα, η πρώτη ενότητα περιλαμβάνει μόνο μία ερώτηση, βάσει της οποίας γίνεται η διάκριση σε χρήστες του ABC - adopters - (παραπέμπονται στην ενότητα δύο), σε μη χρήστες του ABC (παραπέμπονται στην ενότητα τρία) και σε επιχειρήσεις που αγνοούν την ύπαρξη - unawares - του ABC, οι οποίες παραπέμπονται στην ενότητα τέσσερα που αφορά γενικά στοιχεία των επιχειρήσεων. Η τρίτη ενότητα επίσης διαχωρίζει τους μη χρήστες του ABC σε αρνητές - deniers - (ανακατευθύνονται στην ενότητα 3α) και σε πιθανούς μελλοντικούς χρήστες - supporters - (ανακατευθύνονται στην ενότητα 3β). Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν, έχουν απορρίψει και μπορεί να χρησιμοποιήσουν μελλοντικά το ABC, μετά τη

συμπλήρωση των ερωτήσεων της ενότητας δύο, 3α και 3β αντίστοιχα, παραπέμπονται στην τέταρτη ενότητα.



Διάγραμμα 2: Δομή ερωτηματολογίου

Αναλυτικότερα, το περιεχόμενο κάθε ενότητας είναι το εξής:

Ενότητα 1: Υιοθέτηση, μελλοντική εφαρμογή ή απόρριψη του ABC (Ερώτηση 1)

Αποτελείται μόνο από μία ερώτηση και απαντάται από όλους τους ερωτηθέντες προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν σε χρήστες, μη χρήστες και αγνοητές του ABC.

Ενότητα 2: Χρήστες του ABC (Ερωτήσεις 2 - 11)

Αφορά μόνο όσες επιχειρήσεις εφαρμόζουν το ABC και περιλαμβάνει 10 ερωτήσεις για τα χρόνια και τον τρόπο χρήσης του, καθώς και για τα οφέλη που αποκομίστηκαν και τις δυσκολίες που συναντήθηκαν.

Ενότητα 3: Μη χρήστες του ABC (Ερωτήσεις 12 - 14)

Πρόκειται για τις επιχειρήσεις που στη παρούσα φάση δεν χρησιμοποιούν το ABC αλλά υπάρχει πιθανότητα να το εφαρμόσουν στο μέλλον και για τις επιχειρήσεις που έχουν απορρίψει την εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος. Η διάκριση αυτή γίνεται μέσω της ερώτησης 14.

Ενότητα 3α: Λόγοι απόρριψης του ABC (Ερώτηση 15)

Αφορά τις επιχειρήσεις που έχουν απορρίψει το ABC και τους λόγους για τους οποίους οδηγήθηκαν σε αυτήν την απόφαση.

Ενότητα 3β: Πιθανή μελλοντική υιοθέτηση του ABC (Ερωτήσεις 16, 17)

Η ενότητα αυτή αφορά επιχειρήσεις που ίσως στο μέλλον προχωρήσουν στην εφαρμογή του ABC και οι ερωτήσεις επικεντρώνονται στα πιθανά οφέλη που θα αποκτηθούν, καθώς και στις δυσκολίες που ενδέχεται να αντιμετωπιστούν.

Ενότητα 4: Γενικές πληροφορίες επιχείρησης (Ερωτήσεις 18 - 30)

Οι ερωτήσεις της ενότητας απαντώνται από όλους τους συμμετέχοντες στην έρευνα και αφορούν γενικά στοιχεία για το προφίλ της επιχείρησης, τις συνθήκες της αγοράς, τις στρατηγικές της, αλλά και για τα δεδομένα που παρέχει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.

3.3 Χαρακτηριστικά Δείγματος Και Συλλογή Δεδομένων

Σημαντικό για τη διεξαγωγή της έρευνας και τη συλλογή στοιχείων καθίσταται ο καθορισμός του πληθυσμού. Το δειγματοληπτικό πλαίσιο από τον οποίο έγινε η εξαγωγή του δείγματος βασίζεται σε δεδομένα από την ICAP Group, την μεγαλύτερη ηλεκτρονική βάση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, η έρευνα επικεντρώθηκε στις επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας, προκειμένου να μην είναι τόσο μεγάλος ο πληθυσμός και, επίσης, οι έρευνες που έχουν διενεργηθεί μέχρι τώρα συνήθως αφορούσαν ολόκληρη τη χώρα ή/και συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας. Τη χρονική περίοδο καθορισμού του πληθυσμού, επειδή δεν υπήρχαν διαθέσιμα δεδομένα για ορισμένες επιχειρήσεις για το έτος

2019 και για να αυξηθεί ως ένα βαθμό το μέγεθος του πληθυσμού, συλλέχθηκαν οικονομικά στοιχεία της διαχειριστικής χρήσης 2018. Οι επιχειρήσεις κατηγοριοποιήθηκαν με βάση το μέγεθός τους και, κατόπιν πιλοτικής έρευνας που αναλύεται παρακάτω, αποφασίστηκε το δείγμα να απαρτίζεται μόνο από μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις σύμφωνα με τον κύκλο εργασιών τους (δηλαδή επιχειρήσεις με πωλήσεις άνω των 8 εκατομμυρίων €) που δραστηριοποιούνται σε Ήπειρο, Μακεδονία και Θράκη σε όλους τους κλάδους. Ακόμη ένας λόγος που συνέβαλε στην επιλογή του συγκεκριμένου δείγματος, και όχι σε ένα τυχαία επιλεγμένο δείγμα, είναι ότι αρκετές έρευνες έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το μέγεθος των επιχειρήσεων συσχετίζεται με το ποσοστό υιοθέτησης των τεχνικών κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (Bjornenak, 1997; Innes et. al., 2000; Drury and Tales, 2005). Από τις 5.920 επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στα συγκεκριμένα γεωγραφικά διαμερίσματα, οι 449 πληρούν τα κριτήρια που προαναφέρθηκαν και οι οποίες αποτελούν το αρχικό δείγμα της έρευνας.

Προτού διανεμηθεί το ερωτηματολόγιο στις επιχειρήσεις του δείγματος, και προκειμένου να αποφευχθούν τυχόν ασάφειες ή παραλείψεις, διενεργήθηκε δοκιμαστικός έλεγχος. Η πιλοτική έρευνα (Pilot study) αποσκοπούσε στο να διαπιστωθεί η αποτελεσματικότητα του ερευνητικού εργαλείου που σχεδιάστηκε όσον αφορά τη κατανόηση και την έκταση. Στον δοκιμαστικό έλεγχο συμμετείχαν 2 στελέχη επιχειρήσεων και με βάση τη πληροφόρηση που λήφθηκε, έγιναν οι απαραίτητες τροποποιήσεις σε ορισμένες ερωτήσεις προκειμένου η τελική μορφή του ερωτηματολογίου να ανταποκρίνεται στο επιλεχθέν δείγμα, δηλαδή μεγάλες και μεσαίες βάσει κύκλου εργασιών επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας. Η διεξαγωγή πιλοτικής έρευνας σε συνδυασμό με το ότι το ερωτηματολόγιο βασίστηκε σε προηγούμενες έρευνες, με μερικές τροποποιήσεις, συμβάλλει στην εγκυρότητα και την αξιοπιστία του εν λόγω εργαλείου (Quinlan et al., 2017).

Η αποστολή του ερωτηματολογίου έγινε ηλεκτρονικά μέσω e-mail. Έπειτα από τηλεφωνική επικοινωνία με τις γραμματείες των επιχειρήσεων, συλλέχθηκαν γενικές ηλεκτρονικές διευθύνσεις επικοινωνίας ή e-mails αρμόδιων διοικητικών στελεχών από 353 επιχειρήσεις και σε 16 επιχειρήσεις το ερωτηματολόγιο στάλθηκε μέσω της φόρμας επικοινωνίας που διέθεταν οι επιχειρήσεις στις επίσημες ιστοσελίδες τους. Για τις υπόλοιπες 80 επιχειρήσεις του αρχικού δείγματος δεν κατέστη δυνατό να συλλεχθούν ηλεκτρονικές διευθύνσεις. Επιπλέον, από τις 353 ηλεκτρονικές διευθύνσεις, δεν παραδόθηκε το

ερωτηματολόγιο σε 7 από αυτές. Συνεπώς, το τελικό δείγμα αποτελείται από 362 επιχειρήσεις. Τα e-mails που στάλθηκαν στις γενικές διευθύνσεις των επιχειρήσεων είχαν επισήμανση να προωθηθούν στα αρμόδια διοικητικά τμήματα ή στο λογιστήριο. Μετά από είκοσι (20) ημέρες από την αποστολή των ερωτηματολογίων στάλθηκε e-mail υπενθύμισης στις επιχειρήσεις με σημείωση να αγνοήσουν το μήνυμα σε περίπτωση που είχαν ήδη συμπληρώσει το ερωτηματολόγιο. Συνολικά, το χρονικό διάστημα για το οποίο ήταν διαθέσιμο το ερωτηματολόγιο ήταν σχεδόν δύομισι μήνες, από τις 17/6/2020 έως και τις 2/9/2020 και η συνολική συμμετοχή ανήλθε σε 42 επιχειρήσεις. Δηλαδή, το ποσοστό ανταπόκρισης είναι 11,6%. Μετά τη συλλογή των ερωτηματολογίων, διενεργήθηκε έλεγχος για να διαπιστωθεί εάν υπάρχουν τυχόν παραλείψεις. Δεν προέκυψε τέτοιο ζήτημα, ωστόσο, σε 3 ερωτηματολόγια διαπιστώθηκε λανθασμένη συμπλήρωση σε κάποιες ερωτήσεις και εξαιρέθηκαν από το δείγμα. Συνεπώς, η συμμετοχή ανήλθε σε 39 επιχειρήσεις, δηλαδή ποσοστό απόκρισης 10,77%. Το ποσοστό αυτό θεωρείται αναμενόμενο κρίνοντας από παρεμφερείς έρευνες.

Επιπρόσθετα, μετά από τη συλλογή των ερωτηματολογίων διενεργήθηκε έλεγχος για την εγκυρότητα και την αξιοπιστία μέσω reliability test το οποίο παρατίθεται στο παράρτημα. Για όλες μεταβλητές ο δείκτης Cronbach's Alpha είναι μεγαλύτερος του 0,7, εκτός από δύο μεταβλητές που, ωστόσο, ο δείκτης δεν πέφτει κάτω από 0,5. Σε γενικές γραμμές, το δείγμα θεωρείται αξιόπιστο με βάση τις τιμές του δείκτη (Δημητριάδης, 2016).

3.4 Κλίμακες Μέτρησης

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από 30 ερωτήσεις, εκ των οποίων 4 είναι ανοικτού τύπου και οι υπόλοιπες 26 είναι κλειστού τύπου.

Η πρώτη ερώτηση (κλειστού τύπου) κατηγοριοποιεί τις επιχειρήσεις που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο ανάλογα με το αν χρησιμοποιούν ή όχι το ABC ή δεν το γνωρίζουν. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το ABC, οι ερωτήσεις κλειστού τύπου που επιδέχονται πάνω από μία απαντήσεις συλλέγουν δεδομένα για τον τρόπο που πληροφορήθηκε η επιχείρηση για το ABC (ερώτηση 2) και για το ποιοι συμμετείχαν στο σχεδιασμό του (ερώτηση 6). Οι υπόλοιπες ερωτήσεις (κλειστού τύπου) συγκεντρώνουν δεδομένα για τα

χρόνια που εφαρμόζεται το ABC στην επιχείρηση, αν εφαρμόζεται δοκιμαστικά ή ως το μοναδικό σύστημα, για το λογισμικό και για το αν εφαρμόζεται σε ορισμένα ή σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης (ερωτήσεις 3, 4, 5 και 7 αντίστοιχα). Για τις επιχειρήσεις που στη παρούσα φάση δε χρησιμοποιούν το ABC, οι ερωτήσεις κλειστού τύπου 12, 13 και 14 αποσκοπούν στη συλλογή δεδομένων για το αν κάποια από αυτές έχει αξιολογήσει το ενδεχόμενο να εφαρμόσει το ABC, αν έχει εφαρμόσει το εν λόγω σύστημα στο παρελθόν και αν έχει σκοπό να το εφαρμόσει κάποια στιγμή στο μέλλον.

Συνολικά, για οχτώ -κλειστού τύπου- από τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου οι απαντήσεις κατηγοριοποιήθηκαν σε κλίμακα τύπου Likert πέντε (5) σημείων. Συγκεκριμένα, για τις ερωτήσεις που αποσκοπούσαν στη συγκέντρωση δεδομένων για το βαθμό που ωφελήθηκαν και δυσκολεύτηκαν οι επιχειρήσεις που υιοθέτησαν το ABC (ερωτήσεις 10 και 11), για τους λόγους που οδήγησαν τους μη χρήστες του ABC στην απόρριψή του (ερώτηση 15), για το βαθμό που πιθανολογούν ότι θα ωφεληθούν και θα δυσκολευτούν οι επιχειρήσεις που θα υιοθετήσουν μελλοντικά το ABC (ερωτήσεις 16 και 17) και για το βαθμό του ανταγωνισμού στον κλάδο που βιώνει κάθε επιχείρηση του δείγματος (ερώτηση 18), χρησιμοποιήθηκε η κλίμακα Likert με την εξής διαβάθμιση: Διαφωνώ απόλυτα, Διαφωνώ, Ούτε διαφωνώ/Ούτε συμφωνώ, Συμφωνώ, Συμφωνώ απόλυτα. Για τις ερωτήσεις που αποσκοπούσαν στη συγκέντρωση δεδομένων για το βαθμό που η κάθε επιχείρηση του δείγματος χρησιμοποιεί τα κοστολογικά δεδομένα από το εκάστοτε σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει (ερώτηση 19) και τα προηγμένα τεχνολογικά συστήματα που κυκλοφορούν στην αγορά (ερώτηση 20), η κλίμακα Likert είχε την εξής διαβάθμιση: Καθόλου, Λίγο, Μέτρια, Αρκετά, Πάρα πολύ.

Από τις ερωτήσεις ανοιχτού τύπου συγκεντρώθηκαν στοιχεία για τον αριθμό των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το ABC (ερωτήσεις 8 και 9) και για τον αριθμό των παρεχόμενων προϊόντων/υπηρεσιών της κάθε επιχείρησης του δείγματος (ερώτηση 22).

Οι ερωτήσεις 21, 23, 24 έως και 29 είναι κλειστού τύπου (εκτός της 26ης που αφορά το έτος ίδρυσης και είναι ανοιχτού τύπου) και αναφέρονται στα χαρακτηριστικά της εκάστοτε επιχείρησης με σκοπό να συγκεντρωθούν δεδομένα όπως η δομή του κόστους της επιχείρησης, οι στρατηγικές συγκριτικού πλεονεκτήματος, ο κλάδος και η περιφέρεια δραστηριοποίησης, ο

κύκλος εργασιών της τελευταίας διαχειριστικής χρήσης, ο αριθμός των απασχολούμενων υπαλλήλων και το στάδιο του κύκλου ζωής της επιχείρησης, και να συσχετιστούν με τη διάδοση του ABC. Τέλος, η 30η ερώτηση αφορά τη θέση του στελέχους εντός της επιχείρησης που απάντησε το ερωτηματολόγιο.

Για την επεξεργασία και την στατιστική ανάλυση των απαντήσεων, οι οποίες κωδικοποιήθηκαν, χρησιμοποιήθηκε το πρόγραμμα στατιστικών αναλύσεων SPSS. Το πρόγραμμα αυτό διευκόλυνε την έρευνα για την εξαγωγή ασφαλών αποτελεσμάτων. Τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν από αυτό το πρόγραμμα ήταν ο έλεγχος κανονικότητας (Normality Test), ο έλεγχος αξιοπιστίας (Reliability Test), για τις συσχετίσεις ο έλεγχος Spearman's rho και η λογιστική παλινδρόμηση (Logistic Regression). Επιπρόσθετα, η περιγραφική στατιστική ανάλυση, όπως επίσης και ο σχεδιασμός των πινάκων πραγματοποιήθηκε με την χρήση του προγράμματος Microsoft Excel.

3.5 Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Δείγματος

Το δείγμα των επιχειρήσεων αποτελείται κατά 61,54% από επιχειρήσεις που απασχολούνται στον τομέα της Μεταποιητικής Βιομηχανίας/ Βιοτεχνίας, κατά 25,64% από Εμπορικές επιχειρήσεις (λιανικής ή χονδρικής), κατά 5,13% από επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών και κατά 2,56% από επιχειρήσεις παροχής Υπηρεσιών Υγείας. Το ίδιο ποσοστό (2,56%) συναντάται και στον τομέα της Κτηνοτροφίας, αλλά και στον τομέα της Πληροφορικής / Τηλεπικοινωνιών / Τεχνολογίας.

Όσον αφορά τον κύκλο εργασιών της τελευταίας διαχειριστικής χρήσης, το δείγμα έχει την ακόλουθη σύνθεση: από 8 εκ. € έως 20 εκ. € οι 11 από τις 39 επιχειρήσεις (28,21%), από 20 εκ. € έως 40 εκ. € οι 14 από τις 39 (35,9%), από 40 εκ. € έως 100 εκ. € 5 επιχειρήσεις (12,82%) και οι υπόλοιπες 9 (23,08%) πάνω από 100 εκ. €. Σχετικά με τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούν οι επιχειρήσεις του δείγματος, οι 19 από τις 39 επιχειρήσεις (48,72%) απασχολούν από 51 έως 250 άτομα, οι 8 από τις 39 (20,51%) απασχολούν 251 έως 500 άτομα, 7 επιχειρήσεις (17,95%) απασχολούν πάνω από 500 άτομα, ενώ 5 από τις 39 επιχειρήσεις (12,82%) απασχολούν μέχρι 50 άτομα.

Από τις 39 επιχειρήσεις, οι 23 (58,97%) έχουν την έδρα τους στη περιφέρεια της Κεντρικής Μακεδονίας, οι 10 (25,64%) στην περιφέρεια Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, οι 4 (10,26%) στην Ήπειρο και οι υπόλοιπες 2 (5,13%) στην Δυτική Μακεδονία.

Στο δείγμα, το 35,9% των συμμετεχόντων είναι Στελέχη λογιστηρίου, το 28,21% Προϊστάμενοι λογιστηρίου, το 20,51% Οικονομικοί Διευθυντές (CFOs) και το 5,13% Διευθύνοντες Σύμβουλοι (CEOs). Το υπόλοιπο 10,26% των ερωτηθέντων κατείχε άλλη θέση εντός της επιχείρησης, με το 5,13% να είναι Υπεύθυνοι Κοστολόγησης.

Πίνακας 7: Χαρακτηριστικά γνωρίσματα δείγματος

	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>
<u>Τομέας Δραστηριοποίησης</u>		
Μεταποιητική Βιομηχανία/Βιοτεχνία	24	61,54%
Εμπόριο (Λιανικό/Χονδρικό)	10	25,64%
Παροχή Υπηρεσιών	2	5,13%
Γεωργία, Κτηνοτροφία, Δασοκομία, Αλιεία	1	2,56%
Πληροφορική, Τηλεπικοινωνίες, Τεχνολογία	1	2,56%
Υπηρεσίες Υγείας	1	2,56%
	39	100%
<u>Περιφέρεια</u>		
Κεντρική Μακεδονία	23	58,97%
Ανατολική Μακεδονία - Θράκη	10	25,64%
Ήπειρο	4	10,26%
Δυτική Μακεδονία	2	5,13%
	39	100%
<u>Αριθμός εργαζομένων</u>		
1 - 50	5	12,82%
51 - 250	19	48,72%
251 - 500	8	20,51%
Άνω των 500	7	17,95%
	39	100%
<u>Κύκλος εργασιών</u>		
8 εκ. € έως 20 εκ. €	11	28,21%
20 εκ. € έως 40 εκ. €	14	35,90%
40 εκ. € έως 100 εκ. €	5	12,82%
Πάνω από 100 εκ. €	9	23,08%
	39	100%
<u>Θέση εντός επιχείρησης</u>		
Στέλεχος Λογιστηρίου	14	35,90%
Προϊστάμενος Λογιστηρίου	11	28,21%
Οικονομικός Διευθυντής (CFO)	8	20,51%
Διευθύνων Σύμβουλος (CEO)	2	5,13%
Άλλο	4	10,26%
	39	100%

3.6 Σύνοψη

Τα συμπεράσματα που εξάχθηκαν από την έρευνα αναδεικνύουν τον βαθμό διάδοσης του ABC, τα οφέλη που αποκομίζονται και τις δυσκολίες που αντιμετωπίζονται κατά την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος από τους χρήστες, οι λόγοι που οδηγούν στην απόρριψη της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης και ο τρόπος που την αντιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις που ενδεχομένως την εφαρμόσουν μελλοντικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

4.1 Εισαγωγή

Μετά τη συλλογή των ερωτηματολογίων ακολούθησε η επεξεργασία τους, προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν λάθη. Αφού εξαιρέθηκαν από το δείγμα ερωτηματολόγια που δεν είχαν συμπληρωθεί σωστά, αναλύθηκαν τα αποτελέσματα της έρευνας.

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύονται ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά της έρευνας. Για τα ποιοτικά χαρακτηριστικά τα αποτελέσματα παρουσιάζονται μέσω πίνακα, ο οποίος περιέχει τη συχνότητα και το ποσοστό, ενώ ο πίνακας για τα ποσοτικά χαρακτηριστικά περιέχει την ελάχιστη τιμή, τη μέγιστη τιμή, τη μέση τιμή και τη τυπική απόκλιση. Επιπρόσθετα, τα αποτελέσματα παρουσιάζονται ολογράφως και αναλυτικά προς αποφυγή τυχόν παρερμηνειών. Στις ερωτήσεις που χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος Likert 5 σημείων, κωδικοποιήθηκαν οι απαντήσεις με την μορφή αριθμών από το 1 μέχρι το 5 προκειμένου να καταστεί πιο εύκολη η παρουσίαση και η επεξεργασία των αποτελεσμάτων.

Σχετικά με τη δομή του κεφαλαίου, πρώτα παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα κάθε κατηγορίας επιχειρήσεων ξεχωριστά. Στη συνέχεια, αναλύονται οι υπόλοιπες απαντήσεις ανά κατηγορία επιχείρησης.

4.2 Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση

Από τις 39 επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα το 89,7% (35 επιχειρήσεις) γνωρίζει τη μέθοδο του ABC, ωστόσο μόνο οι 8 τη χρησιμοποιούν (Υιοθετούντες), δηλαδή το 20,51%. Η πλειοψηφία του δείγματος, δηλαδή 27 επιχειρήσεις (69,23%), δεν χρησιμοποιεί τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, εκ των οποίων το 66,67% απορρίπτει μια πιθανή

μελλοντική εφαρμογή (Αρνητές), ενώ το 33,33% ενδέχεται στο μέλλον να χρησιμοποιήσει το εν λόγω σύστημα κοστολόγησης (Υποστηρικτές). Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις, δηλαδή το 10,26% των συμμετεχόντων, δήλωσαν ότι δεν γνωρίζουν τη συγκεκριμένη κοστολογική μέθοδο (Αγνοητές).

Πίνακας 8: Χρήση ABC

		<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>
Μη χρήστες ABC		27	69,23%
	<i>N</i>		<i>Ποσοστό</i>
	Υποστηρικτές	9	33,33%
	Αρνητές	18	66,67%
Χρήστες ABC		8	20,51%
Αγνοητές ABC		4	10,26%
		39	100%

4.2.1 Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Ανά Κατηγορία Επιχειρήσεων

Όπως έχει αναφερθεί προηγουμένως, οι επιχειρήσεις του δείγματος διακρίνονται σε υιοθετούντες, υποστηρικτές, αρνητές και αγνοητές της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων. Στον πίνακα 9 παρατίθενται τα περιγραφικά χαρακτηριστικά τους σχετικά με τον κλάδο δραστηριοποίησης, τον κύκλο εργασιών της τελευταίας διαχειριστικής χρήσης, τον αριθμό των εργαζομένων, την περιφέρεια στην οποία ανήκει η έδρα της επιχείρησης και το στάδιο του κύκλου ζωής της.

Από τις 39 επιχειρήσεις του δείγματος μόνο οι 8 (20,51%) χρησιμοποιούν στη παρούσα φάση τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Η πλειοψηφία των υιοθετούντων (62,5%) δραστηριοποιείται στον τομέα της μεταποιητικής βιομηχανίας/ βιοτεχνίας, ενώ το 75% εμπίπτει στην κατηγορία των μεσαίων επιχειρήσεων βάσει του κύκλου εργασιών της τελευταίας διαχειριστικής χρήσης (πωλήσεις πάνω από 40 εκ. €). Το 50% απασχολεί από 51 έως 250 άτομα και μόνο το 25% απασχολεί πάνω από 500 άτομα. Όσον αφορά την περιφέρεια

στην οποία εδρεύει η επιχείρηση, το 62,5% έχει την έδρα στην Κεντρική Μακεδονία, το 25% στην Ήπειρο και το 12,5% στην Ανατολική Μακεδονία – Θράκη. Το 37,5% των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν το ABC βρίσκεται στο στάδιο της ανάπτυξης, ενώ το ίδιο ποσοστό παρατηρείται και για τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο της ωρίμανσης. Το υπόλοιπο 25% βρίσκεται στο στάδιο της αναγέννησης – αναζωογόνησης.

Το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος απαρτίζεται από επιχειρήσεις που δεν χρησιμοποιούν το ABC. 9 από τις 27 επιχειρήσεις (33,33%) που δεν χρησιμοποιούν το ABC στη παρούσα φάση δήλωσαν ότι δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο να εφαρμόσουν το συγκεκριμένο σύστημα μελλοντικά (*Υποστηρικτές του ABC*). Καμία από αυτές τις επιχειρήσεις δεν έχει εφαρμόσει στο παρελθόν τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, ενώ οι 7 έχουν ήδη αξιολογήσει τη συγκεκριμένη μέθοδο. Το 77,8% ανήκει τον τομέα της μεταποιητικής βιομηχανίας/ βιοτεχνίας και εμπίπτει στις μεσαίες επιχειρήσεις βάσει πωλήσεων. Η πλειοψηφία εδρεύει στην Κεντρική Μακεδονία (66,7%), ενώ το υπόλοιπο 33,3% στην περιφέρεια Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης. Το 55,60% απασχολεί από 51 έως 250 άτομα, το 33,30% από 251 έως 500 και το 11,10% πάνω από 500. Τέλος, το 55,60% βρίσκεται στο στάδιο της ανάπτυξης, το 11,10% στο στάδιο της ωρίμανσης και το 33,30% στο στάδιο της αναγέννησης – αναζωογόνησης.

Οι υπόλοιπες 18 από τις 27 επιχειρήσεις (66,67%) που δεν χρησιμοποιούν το ABC στη παρούσα φάση δήλωσαν ότι αποκλείουν το ενδεχόμενο να εφαρμόσουν το συγκεκριμένο σύστημα μελλοντικά (*Αρνητές ABC*). Καμία από αυτές τις επιχειρήσεις δεν έχει εφαρμόσει στο παρελθόν το ABC, ενώ οι 5 έχουν ήδη αξιολογήσει τη συγκεκριμένη μέθοδο. Οι περισσότερες είναι βιομηχανικές/ βιοτεχνικές (55,6%) επιχειρήσεις ή δραστηριοποιούνται στο λιανικό ή χονδρικό εμπόριο (38,9%) και στην παροχή υπηρεσιών υγείας (5,6%). Το 55,6% εδρεύει στη περιφέρεια της Κεντρικής Μακεδονίας, το 27,8% στην Ανατολική Μακεδονία – Θράκη, το 11,1% στην Δυτική Μακεδονία και το 5,6% στην Ήπειρο. Τέλος, το 50% βρίσκεται στο στάδιο της ανάπτυξης, το 38,9% στο στάδιο της ωρίμανσης, το 5,6% στο στάδιο της αναγέννησης – αναζωογόνησης και το υπόλοιπο 5,6% στο στάδιο της παρακμής.

Τέλος, από τις 39 επιχειρήσεις του δείγματος υπήρχαν 4 (ποσοστό 10,26%) που δεν γνωρίζουν τη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης (*Αγνοητές ABC*). Το 50% δραστηριοποιείται στον τομέα της μεταποιητικής βιομηχανίας/ βιοτεχνίας και το υπόλοιπο

50% στον τομέα του εμπορίου (λιανικό / χονδρικό). Το 50% εδρεύει στη περιφέρεια της Κεντρικής Μακεδονίας, το 25% στην Ανατολική Μακεδονία – Θράκη, και το υπόλοιπο 25% στην Ήπειρο. Το 75% απασχολεί από 51 έως 250 άτομα, ενώ το υπόλοιπο 25% πάνω από 500. Οι μισές απ' αυτές συγκαταλέγονται στις μεγάλες επιχειρήσεις βάσει κύκλου εργασιών (πάνω από 40 εκ. €) και βρίσκονται στο στάδιο της ανάπτυξης.

Πίνακας 9: Χαρακτηριστικά γνωρίσματα Υιοθετούντων, Υποστηρικτών, Αρνητών και Αγνοητών του ABC

	Υιοθετούντες (ABC adopters) N = 8		Υποστηρικτές (ABC supporters) N = 9		Αρνητές (ABC deniers) N = 18		Αγνοητές (ABC unawares) N = 4	
	N	%	N	%	N	%	N	%
<u>Κλάδος δραστηριοποίησης</u>								
Μεταποιητική Βιομηχανία/Βιοτεχνία	5	62,5%	7	77,8%	10	55,6%	2	50%
Εμπόριο (Λιανικό/Χονδρικό)	1	12,5%	-	-	7	38,9%	2	50%
Πληροφορική, Τηλεπικοινωνίες, Τεχνολογία	-	-	1	11,1%	-	-	-	-
Υπηρεσίες Υγείας	-	-	1	11,1%	-	-	-	-
Παροχή Υπηρεσιών	1	12,5%	-	-	1	5,6%	-	-
Γεωργία, Κτηνοτροφία, Δασοκομία, Αλιεία	1	12,5%	-	-	-	-	-	-
	8	100%	9	100%	18	100%	4	100%
<u>Περιφέρεια</u>								
Ανατολική Μακεδονία - Θράκη	1	12,5%	3	33,3%	5	27,8%	1	25%
Δυτική Μακεδονία	-	-	-	-	2	11,1%	-	-
Ήπειρο	2	25%	-	-	1	5,6%	1	25%
Κεντρική Μακεδονία	5	62,5%	6	66,7%	10	55,6%	2	50%
	8	100%	9	100%	18	100%	4	100%
<u>Αριθμός εργαζομένων</u>								
1 - 50	1	12,5%	-	-	4	22,2%	-	-
51 - 250	4	50%	5	55,6%	7	38,9%	3	75%
251 - 500	1	12,5%	3	33,3%	4	22,2%	-	-
Άνω των 500	2	25%	1	11,1%	3	16,7%	1	25%
	8	100%	9	100%	18	100%	4	100%
<u>Κύκλος εργασιών</u>								
8 εκ. € έως 20 εκ. €	3	37,5%	3	33,3%	4	22,2%	1	25%
20 εκ. € έως 40 εκ. €	3	37,5%	4	44,4%	6	33,3%	1	25%
40 εκ. € έως 100 εκ. €	-	-	-	-	4	22,2%	1	25%
Πάνω από 100 εκ. €	2	25%	2	22,2%	4	22,2%	1	25%
	8	100%	9	100%	18	100%	4	100%
<u>Στάδιο του κύκλου ζωής</u>								
Έναρξη - Γέννηση	-	-	-	-	-	-	-	-
Ανάπτυξη	3	37,5%	5	55,6%	9	50%	2	50%
Ωρίμανση	3	37,5%	1	11,1%	7	38,9%	1	25%
Αναγέννηση - Αναζωογόνηση	2	25%	3	33,3%	1	5,6%	1	25%
Παρακμή	-	-	-	-	1	5,6%	-	-
	8	100%	9	100%	18	100%	4	100%

4.3 Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση Βάσει Κατηγορίας Επιχείρησης

Μετά την ανάλυση των δημογραφικών χαρακτηριστικών κάθε κατηγορίας επιχειρήσεων του δείγματος, ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων του ερωτηματολογίου που αφορούν την εκάστοτε κατηγορία όπως αναλύεται στην ενότητα 3.2. Συγκεκριμένα, αναλύονται οι απαντήσεις των υιοθετούντων του ABC (ABC adopters), των υποστηρικτών (ABC supporters), των αρνητών (ABC deniers) και των αγνοητών του ABC (ABC unawares).

4.3.1 Υιοθετούντες Του ABC (ABC Adopters)

Από τις επιχειρήσεις του δείγματος το 20,51% χρησιμοποιεί στη παρούσα φάση τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Το 75% αυτών πληροφορήθηκε για το εν λόγω σύστημα κοστολόγησης από συμβουλευτικές εταιρίες, το 25% από σεμινάρια ή συνέδρια και το 12,5% από άλλη πηγή (γνώση και εμπειρία στελεχών από σπουδές). Όσον αφορά τα τμήματα εντός της επιχείρησης που συνέβαλλαν στο σχεδιασμό του ABC, το 87,5% δήλωσε ότι συμμετείχε το λογιστήριο και το 50% το τμήμα πληροφορικής. Από το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης συμμετείχε εξειδικευμένη ομάδα εργασίας (37,5%) και οι εξωτερικοί σύμβουλοι (12,5%).

Πίνακας 10: Τρόπος πληροφόρησης για το ABC και συμμετέχοντες στο σχεδιασμό του

	Ναι		Όχι		Σύνολο	
	N	Ποσοστό	N	Ποσοστό	N	Ποσοστό
Τρόπος πληροφόρησης για το ABC*						
Επιστημονικά περιοδικά	0	0%	8	100%	8	100%
Σεμινάρια / Συνέδρια	2	25%	6	75%	8	100%
Συμβουλευτικές εταιρίες	6	75%	2	25%	8	100%
Άλλο (παρακαλώ αναφέρετε) :	1	12,5%	7	87,5%	8	100%
Συμμετέχοντες στο σχεδιασμό του ABC*						
Λογιστές της εταιρίας	7	87,5%	1	12,5%	8	100%
Προσωπικό από το τμήμα πληροφορικής	4	50%	4	50%	8	100%
Προσωπικό από το τμήμα μάρκετινγκ	0	0%	8	100%	8	100%
Εξειδικευμένη ομάδα εργασίας	3	37,5%	5	62,5%	8	100%
Εξωτερικοί σύμβουλοι	1	12,5%	7	87,5%	8	100%
Άλλοι (παρακαλώ αναφέρετε)	0	0%	8	100%	8	100%

*Στις ερωτήσεις αυτές οι επιχειρήσεις μπορούσαν να επιλέξουν παραπάνω από μία απαντήσεις.

Σχετικά με το διάστημα που οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν το ABC, το 75% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάνω από πενταετία και το υπόλοιπο 25% από 3 έως 5 έτη. Το 87,5% χρησιμοποιεί το ABC ως το μοναδικό σύστημα κοστολόγησης, το 12,5% το χρησιμοποιεί παράλληλα με άλλο κοστολογικό σύστημα, ενώ καμία από τις επιχειρήσεις του δείγματος δεν χρησιμοποιεί το ABC σε δοκιμαστικό επίπεδο στη παρούσα φάση. Το 87,5% εφαρμόζει τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης που μπορεί να εφαρμοστεί, ενώ το 12,5% σε λίγα τμήματα. Τέλος, σχετικά με το λογισμικό που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για την εφαρμογή του ABC η πλειοψηφία (75%) στηρίχτηκε σε εμπορικό πακέτο που κυκλοφορεί στην αγορά, ενώ το 25% χρησιμοποιεί λογισμικό κατασκευασμένο ειδικά για την εταιρία.

Πίνακας 11: Στοιχεία σχετικά με τη χρήση του ABC

	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>
Διάστημα χρήσης του ABC:		
Λιγότερο από 1 χρόνο	0	0%
1 έως 3 χρόνια	0	0%
3 έως 5 χρόνια	2	25%
Πάνω από 5 χρόνια	6	75%
	8	100%
Τρόπος εφαρμογής του ABC στη παρούσα φάση:		
Σε δοκιμαστικό επίπεδο	0	0%
Παράλληλα με άλλο κοστολογικό σύστημα	1	12,5%
Ως το μοναδικό σύστημα	7	87,5%
	8	100%
Λογισμικό (software) για το ABC:		
Εμπορικό πακέτο	6	75,0%
Κατασκευασμένο ειδικά για την εταιρία	2	25,0%
	8	100%
Τμήματα στα οποία εφαρμόζεται το ABC:		
Σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης	7	87,5%
Στα περισσότερα τμήματα της επιχείρησης	0	0%
Σε λίγα τμήματα της επιχείρησης	1	12,5%
	8	100%

Όσον αφορά τον αριθμό δραστηριοτήτων που οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν για τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, αυτός κυμαίνεται από 1 έως 25, με μέση τιμή 7,88 και τυπική απόκλιση 7,605. Σχετικά με τους οδηγούς κόστους, ο αριθμός κυμαίνεται από 1 έως 12.000, με μέση τιμή 1.511,13 και τυπική απόκλιση 4.238,2.

Πίνακας 12: Αριθμός δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους που χρησιμοποιούνται στο ABC

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Αριθμός δραστηριοτήτων *	1	25	7,88	7,605
Αριθμός οδηγών κόστους *	1	12000	1511,13	4238,164

*N = 8

Σχετικά με την ερώτηση που αφορά τα **οφέλη** που αποκομίζουν οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το ABC (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για τον καλύτερο έλεγχο και διαχείριση του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 87,5% συμφώνησε στο ότι το ABC συμβάλλει στο να ελέγχεται και να διαχειρίζεται καλύτερα το κόστος και το υπόλοιπο 12,5% συμφώνησε απόλυτα.
- β. για τον προσδιορισμό των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για την δημιουργία του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,88) και τυπική απόκλιση (0,835). Το 25% συμφώνησε απόλυτα με το ότι προσδιορίζεται καλύτερα οι παράγοντες που δημιουργούν το κόστος, το 37,5% συμφώνησε και το υπόλοιπο 37,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- γ. για την εξοικονόμηση πόρων μέσω απαλοιφής δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα στο ότι απαλείφοντας δραστηριότητες που δεν προσδίδουν αξία εξοικονομούνται πόροι και το υπόλοιπο 87,5% συμφώνησε.

- δ. για τη μείωση του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,25) και τυπική απόκλιση (0,707). Το 37,5% συμφώνησε απόλυτα, το 50% συμφώνησε και το 12,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ε. για την κατάρτιση πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,641). Το 25% συμφώνησε απόλυτα με το ότι καταρτίζει πλέον πιο ρεαλιστικούς προϋπολογισμούς, το 62,5% συμφώνησε και το 12,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- στ. για την καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων / υπηρεσιών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,25) και τυπική απόκλιση (0,463). Το 25% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 75% συμφώνησε.
- ζ. για την ακριβέστερη ανάλυση κερδοφορίας προϊόντων / υπηρεσιών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,38) και τυπική απόκλιση (0,518). Το 37,5% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 62,5% συμφώνησε με το ότι αναλύει με μεγαλύτερη ακρίβεια τη κερδοφορία των προϊόντων / υπηρεσιών.
- η. για την ευκολότερη κατάργηση των ζημιολόγων προϊόντων / υπηρεσιών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,88) και τυπική απόκλιση (0,641). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα με ότι εντοπίζει ευκολότερα τα ζημιολόγα προϊόντα/ υπηρεσίες και τα καταργεί, το 62,5% συμφώνησε και το 25% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- θ. για τον σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων / υπηρεσιών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,63) και τυπική απόκλιση (0,916). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα ότι το ABC συμβάλλει στον σχεδιασμό και την ανάπτυξη νέων προϊόντων / υπηρεσιών, το 50% συμφώνησε, το 12,5% διαφώνησε και το υπόλοιπο 25% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ι. για τη δυνατότητα αλλαγών στο μείγμα των παραγόμενων προϊόντων με σκοπό να ανταποκρίνονται περισσότερο στις ανάγκες των πελατών από οικονομική σκοπιά (σχέση ποιότητας-τιμής) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,75) και τυπική απόκλιση (0,886). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα με αυτή τη πρόταση, το 62,5% συμφώνησε, το 12,5% διαφώνησε και το υπόλοιπο 12,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ια. για την βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,63) και τυπική απόκλιση (0,744). Το 12,5% δήλωσε ότι συμφωνεί απόλυτα με το ότι βελτιώθηκε η ποιότητα των προϊόντων, το 37,5% συμφώνησε και το υπόλοιπο 50% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

- ιβ. για την καλύτερη διαχείριση και εξυπηρέτηση πελατών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,88) και τυπική απόκλιση (0,641). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα με το ότι βελτιώθηκε η διαχείριση και η εξυπηρέτηση των πελατών, το 62,5% συμφώνησε και το υπόλοιπο 25% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ιγ. για την ακριβέστερη ανάλυση κερδοφορίας πελατών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα με το ότι η κερδοφορία των πελατών αναλύεται ακριβέστερα και το υπόλοιπο 87,5% συμφώνησε.
- ιδ. για τον προσδιορισμό των πελατών και προμηθευτών που δημιουργούν ζημιές η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,535). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα με το ότι εντοπίζει ευκολότερα τους ζημιογόνους πελάτες και προμηθευτές, το 75% συμφώνησε και το 12,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ιε. για τη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,25) και τυπική απόκλιση (0,463). Το 25% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 75% συμφώνησε.
- ιστ. για τη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,835). Το 37,5% συμφώνησε απόλυτα, το 37,5% συμφώνησε και το υπόλοιπο 25% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ιζ. για την καλύτερη μέτρηση της συνολικής απόδοσης της επιχείρησης η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,535). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα, το 75% συμφώνησε και το υπόλοιπο 12,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε με αυτή τη πρόταση.
- ιη. για τη καλύτερη μέτρηση απόδοσης των τμημάτων η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,38) και τυπική απόκλιση (0,518). Το 37,5% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 62,5% συμφώνησε με το ότι το ABC συμβάλλει στη καλύτερη μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων.
- ιθ. για την αύξηση ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης στον κλάδο δραστηριοποίησης η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,756). Το 25% συμφώνησε απόλυτα με το ότι η χρήση του ABC έκανε την επιχείρηση πιο ανταγωνιστική στον κλάδο της, το 50% συμφώνησε και το υπόλοιπο 25% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

- κ. για την αύξηση κερδοφορίας η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,641). Το 25% συμφώνησε απόλυτα με το ότι αυξήθηκε η κερδοφορία του, το 62,5% συμφώνησε και το 12,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

Πίνακας 13: Οφέλη από την εφαρμογή του ABC

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Κόστος				
Καλύτερος έλεγχος και διαχείριση του κόστους *	4	5	4,13	0,354
Προσδιορισμός των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για την δημιουργία του κόστους *	3	5	3,88	0,835
Εξοικονόμηση πόρων μέσω απαλοιφής δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση *	4	5	4,13	0,354
Μείωση Κόστους *	3	5	4,25	0,707
Κατάρτιση πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών *	3	5	4,13	0,641
Προϊόντα / Υπηρεσίες				
Καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων/υπηρεσιών *	4	5	4,25	0,463
Ακριβέστερη ανάλυση κερδοφορίας προϊόντων/υπηρεσιών *	4	5	4,38	0,518
Ευκολότερη κατάρτιση των ζημιόγων προϊόντων/υπηρεσιών *	3	5	3,88	0,641
Σχεδιασμός και ανάπτυξη νέων προϊόντων/υπηρεσιών *	2	5	3,63	0,916
Δυνατότητα αλλαγών στο μείγμα των παραγόμενων προϊόντων με σκοπό να ανταποκρίνονται περισσότερο στις ανάγκες των πελατών από οικονομική σκοπιά (σχέση ποιότητας-τιμής) *	2	5	3,75	0,886
Βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων/ υπηρεσιών *	3	5	3,63	0,744
Πελάτες / Προμηθευτές				
Καλύτερη διαχείριση και εξυπηρέτηση πελατών *	3	5	3,88	0,641
Ακριβέστερη ανάλυση κερδοφορίας πελατών *	4	5	4,13	0,354
Προσδιορισμός των πελατών που δημιουργούν ζημίες *	3	5	4,00	0,535
Προσδιορισμός των προμηθευτών που δημιουργούν ζημίες *	3	5	4,00	0,535
Λήψη αποφάσεων				
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής *	4	5	4,25	0,463
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων *	3	5	4,13	0,835
Απόδοση / Κερδοφορία				
Καλύτερη μέτρηση της συνολικής απόδοσης της επιχείρησης *	3	5	4,00	0,535
Καλύτερη μέτρηση απόδοσης των τμημάτων *	4	5	4,38	0,518
Αύξηση ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης στον κλάδο δραστηριοποίησης *	3	5	4,00	0,756
Αύξηση κερδοφορίας *	3	5	4,13	0,641
*N = 8				

Σχετικά με την ερώτηση που αφορά τις **δυσκολίες** που αντιμετωπίζουν ή αντιμετώπισαν οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το ABC (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για την αντίδραση από τους εργαζόμενους η μέγιστη τιμή είναι (3), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,5) και τυπική απόκλιση (0,535). Το 50% δήλωσε ότι διαφωνεί με αυτή τη πρόταση και το υπόλοιπο 50% ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί.
- β. για την έλλειψη επαρκών πόρων η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,75) και τυπική απόκλιση (0,707). Το 12,5% συμφώνησε με το ότι δεν επαρκούσαν οι πόροι, το 37,5% διαφώνησε και το υπόλοιπο 50% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- γ. για τη δυσκολία επιλογής δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3) και τυπική απόκλιση (0,756). Το 25% συμφώνησε ότι αντιμετώπισε δυσκολία στο να εντοπίσει δραστηριότητες και οδηγούς κόστους, το 25% διαφώνησε και το υπόλοιπο 50% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- δ. για τη μη υποστήριξη του νέου συστήματος από τη διοίκηση η μέγιστη τιμή είναι (3), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,13) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 87,5% διαφώνησε, συνεπώς υπήρχε υποστήριξη από τη διοίκηση, και το υπόλοιπο 12,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ε. για τις επιφυλάξεις ως προς τη χρησιμότητα του νέου συστήματος η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,75) και τυπική απόκλιση (0,707). Το 12,5% συμφώνησε με το ότι διατηρούσε επιφυλάξεις ως προς τη χρησιμότητα του ABC, το 37,5% διαφώνησε και το υπόλοιπο 50% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- στ. για την υπέρβαση του προϋπολογισμένου κόστους η μέγιστη τιμή είναι (3), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,5) και τυπική απόκλιση (0,535). Το 50% διαφώνησε, δηλώνοντας ότι δεν υπερέβη το προϋπολογισθέν κόστος, και το υπόλοιπο 50% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ζ. για την υπέρβαση του χρονοδιαγράμματος εφαρμογής του συστήματος η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3) και τυπική απόκλιση (0,756). Το 25% συμφώνησε, συνεπώς υπερέβη ως ένα βαθμό το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του ABC, το 25% διαφώνησε, και το 50% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- η. για τις δυσκολίες συγκέντρωσης δεδομένων κόστους για το νέο σύστημα η μέγιστη τιμή είναι (3), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,75) και τυπική απόκλιση (0,463). Το 25%

διαφώνησε, άρα δεν αντιμετώπισε δυσκολία σε αυτό το κομμάτι, και το υπόλοιπο 75% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

Πίνακας 14: Δυσκολίες κατά την εφαρμογή του ABC

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Αντίδραση από τους εργαζόμενους*	2	3	2,50	0,535
Έλλειψη επαρκών πόρων*	2	4	2,75	0,707
Δυσκολία επιλογής δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους*	2	4	3,00	0,756
Μη υποστήριξη του νέου συστήματος από τη διοίκηση*	2	3	2,13	0,354
Επιφυλάξεις ως προς τη χρησιμότητα του νέου συστήματος*	2	4	2,75	0,707
Υπέρβαση του προϋπολογισμένου κόστους*	2	3	2,50	0,535
Υπέρβαση του χρονοδιαγράμματος εφαρμογής του συστήματος*	2	4	3,00	0,756
Δυσκολίες συγκέντρωσης δεδομένων κόστους για το νέο σύστημα*	2	3	2,75	0,463

*N = 8

Στην ερώτηση για τον ανταγωνισμό που αντιμετωπίζουν αυτές οι επιχειρήσεις (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για το αν ο ανταγωνισμός στον κλάδο είναι αμείλικτος η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,75) και τυπική απόκλιση (0,707). Το 50% των ερωτηθέντων συμφώνησε, το 12,5% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 37,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- β. για το αν ο ανταγωνισμός αποτελεί χαρακτηριστικό του κλάδου η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,88) και τυπική απόκλιση (0,641). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα με αυτή τη πρόταση, το 62,5% συμφώνησε και το υπόλοιπο 25% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε.
- γ. για το αν μεταβάλλεται συχνά ο αριθμός των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,38) και τυπική απόκλιση (0,916). Το 12,5% συμφώνησε απόλυτα, το 25% δήλωσε ότι συμφωνεί, το 12,5% ότι διαφωνεί και το υπόλοιπο 50% ούτε συμφωνεί ούτε διαφωνεί.

- δ. για το αν μεταβάλλονται συχνά οι στρατηγικές των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,63) και τυπική απόκλιση (0,518). Το 62,5% συμφώνησε και το υπόλοιπο 37,5% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

Πίνακας 15: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC adopters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Ο ανταγωνισμός στον κλάδο μας είναι αμείλικτος. *	3	5	3,75	0,707
Ο ανταγωνισμός τιμών είναι χαρακτηριστικό του κλάδου μας. *	3	5	3,88	0,641
Ο αριθμός των ανταγωνιστών μεταβάλλεται συχνά. *	2	5	3,38	0,916
Οι στρατηγικές των ανταγωνιστών μεταβάλλονται συχνά. *	3	4	3,63	0,518

*N = 8

Σχετικά με το κατά πόσο οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν τα κοστολογικά δεδομένα που τους παρέχει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για τον έλεγχο του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,25) και τυπική απόκλιση (0,463). Το 75% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, ενώ το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί πάρα πολύ.
- β. για την μείωση του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0). Όλες οι επιχειρήσεις δήλωσαν ότι το χρησιμοποιούν αρκετά.
- γ. για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,00) και τυπική απόκλιση (0,535). Το 75% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την σύνταξη των προϋπολογισμών, το 12,5% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 12,5% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί πάρα πολύ.
- δ. για την άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,25) και τυπική απόκλιση (0,463). Το 75% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί

αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής και το υπόλοιπο 25% πάρα πολύ.

- ε. για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,50) και τυπική απόκλιση (0,756). Το 62,5% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για το ποια προϊόντα/ υπηρεσίες θα παρέχει, το 25% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 12,5% λίγο.
- στ. για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,88) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 87,5% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για τον σχεδιασμό των προϊόντων και το υπόλοιπο 12,5% σε μέτριο βαθμό.
- ζ. για την ανάλυση της κερδοφορίας πελατών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 87,5% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών και το υπόλοιπο 12,5% πάρα πολύ.
- η. για το αν θα επιλεγθεί η ιδιοπαραγωγή ή η αγορά από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,535). Το 75% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την επιλογή αυτή, το 12,5% πάρα πολύ και το υπόλοιπο 12,5% σε μέτριο βαθμό.
- θ. για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,13) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 87,5% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για να αξιολογήσει την επιχειρηματική επίδοση και το υπόλοιπο 12,5% πάρα πολύ.
- ι. για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,535). Το 75% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την συγκριτική αξιολόγηση, το 12,5% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 12,5% πάρα πολύ.
- ια. για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,88) και τυπική απόκλιση (0,354). Το 87,5% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών και το υπόλοιπο 12,5% σε μέτριο βαθμό.

Πίνακας 16: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC adopters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
για τον έλεγχο του κόστους*	4	5	4,25	0,463
για τη μείωση του κόστους*	4	4	4,00	0,000
για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) *	3	5	4,00	0,535
για την άσκηση της τιμολογιακής σας πολιτικής*	4	5	4,25	0,463
για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων*	2	4	3,50	0,756
για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων*	3	4	3,88	0,354
για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών*	4	5	4,13	0,354
για την επιλογή μεταξύ ιδιοπαραγωγής και αγοράς από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) *	3	5	4,00	0,535
για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) *	4	5	4,13	0,354
για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) *	3	5	4,00	0,535
για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) *	3	4	3,88	0,354

*N = 8

Όσον αφορά τον βαθμό που οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν νέες τεχνολογίες (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για το Σύστημα διαχείρισης Πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,25) και τυπική απόκλιση (0,463). Το 25% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ και το υπόλοιπο 75% αρκετά.
- β. για το Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,88) και τυπική απόκλιση (1,642). Το 37,5% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου, το 12,5% σε μέτριο βαθμό, το 37,5% αρκετά και το 12,5% πάρα πολύ.
- γ. για το Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,50) και τυπική απόκλιση (0,926). Το 12,5% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 37,5% αρκετά, το 37,5% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 12,5% λίγο.

- δ. για το Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,63) και τυπική απόκλιση (1,188). Το 12,5% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 62,5% αρκετά, το 12,5% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 12,5% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.
- ε. για το Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,25) και τυπική απόκλιση (1,165). Το 62,5% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί αρκετά, το 12,5% σε μέτριο βαθμό, το 12,5% λίγο και το υπόλοιπο 12,5% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.

Πίνακας 17: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC adopters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Σύστημα διαχείρισης πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) *	4	5	4,25	0,463
Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) *	1	5	2,88	1,642
Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) *	2	5	3,50	0,926
Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) *	1	5	3,63	1,188
Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) *	1	4	3,25	1,165

*N = 8

Σχετικά με τη δομή του κόστους, το 75% των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν το ABC δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 20% έως 60% του συνολικού κόστους, ενώ το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει κάτω από 20% του συνολικού κόστους.

Πίνακας 18: Δομή κόστους (ABC adopters)

Έμμεσο κόστος:	N	Ποσοστό
Έως 20% του συνολικού κόστους	2	25,0%
20% έως 40% του συνολικού κόστους	5	62,5%
40% έως 60% του συνολικού κόστους	1	12,5%
60% έως 80% του συνολικού κόστους	0	0%
80% έως 100% του συνολικού κόστους	0	0%
	8	100%

Όσον αφορά τα προϊόντα/ υπηρεσίες που παρέχουν αυτές οι επιχειρήσεις, ο αριθμός κυμαίνεται από 1 έως 12.000 προϊόντα/ υπηρεσίες, με μέση τιμή 3195,75 και τυπική απόκλιση 4921,512.

Πίνακας 19: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών (ABC adopters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Παρεχόμενα προϊόντα ή/και υπηρεσίες. (N = 8)	1	12000	3195,75	4921,512

Σχετικά με τις πωλήσεις, το 75% των επιχειρήσεων αυτών δήλωσε ότι κάτω από το 60% των πωλήσεων προέρχεται από την στρατηγική ηγεσίας κόστους, και μόνο το 25% δήλωσε ότι το 80 έως 100% των πωλήσεων οφείλεται στις όσο το δυνατότερο χαμηλές τιμές. Το 50% δήλωσε ότι οι πωλήσεις οφείλονται έως 40% στη διαφοροποίηση των προϊόντων/ υπηρεσιών σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου, ενώ το υπόλοιπο 50% δήλωσε ότι πάνω από το 60% των πωλήσεων προέρχεται από στρατηγική διαφοροποίησης.

Πίνακας 20: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC adopters)

	Στρατηγική Ηγεσίας Κόστους		Στρατηγική Διαφοροποίησης	
	N	Ποσοστό	N	Ποσοστό
0%-20% των πωλήσεων	2	25%	2	25%
20%-40% των πωλήσεων	2	25%	2	25%
40%-60% των πωλήσεων	2	25%	0	0%
60%-80% των πωλήσεων	0	0%	2	25%
80%-100% των πωλήσεων	2	25%	2	25%
	8	100%	8	100%

4.3.2 Υποστηρικτές Του ABC (ABC Supporters)

Από τις 9 επιχειρήσεις που κατηγοριοποιούνται ως Υποστηρικτές του ABC μόνο μία δήλωσε ότι έχει αξιολογήσει το ενδεχόμενο να υιοθετήσει τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων και θα την εφαρμόσει μελλοντικά. Από τις υπόλοιπες 8, το 75% έχει ήδη αξιολογήσει τη συγκεκριμένη μέθοδο και ενδέχεται να την εφαρμόσει στο μέλλον, ενώ το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι είναι πιθανό να την εφαρμόσει μελλοντικά χωρίς ωστόσο να έχει ακόμη αξιολογήσει το ενδεχόμενο εφαρμογής της.

Στην ερώτηση σχετικά με τα **πιθανά οφέλη** που θα αποκομίσουν οι συγκεκριμένες εταιρίες κατά την ενδεχόμενη μελλοντική εφαρμογή του ABC (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για τον καλύτερο έλεγχο του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,33) και τυπική απόκλιση (0,5). Το 33,3% συμφώνησε απόλυτα με το ότι θα ελέγχει καλύτερα το κόστος και το υπόλοιπο 66,7% συμφώνησε.
- β. για την καλύτερη κατανόηση των αιτιών δημιουργίας του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,11) και τυπική απόκλιση (0,333). Το 88,9% συμφώνησε με το ότι θα κατανοήσει καλύτερα τις αιτίες δημιουργίας του κόστους και το υπόλοιπο 11,1% συμφώνησε απόλυτα.
- γ. για την ακριβέστερη πληροφόρηση για την κερδοφορία πελατών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,707). Το 55,6% συμφώνησε με το ότι θα αποκτήσει πιο ακριβή πληροφόρηση για την κερδοφορία των πελατών, το 22,2% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 22,2% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- δ. για την ακριβέστερη πληροφόρηση για την κερδοφορία προϊόντων/ υπηρεσιών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,11) και τυπική απόκλιση (0,601). Το 66,7% συμφώνησε με το ότι θα αποκτήσει πιο ακριβή πληροφόρηση για την κερδοφορία προϊόντων/ υπηρεσιών, το 22,2% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 11,1% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ε. για την καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων/ υπηρεσιών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,89) και τυπική απόκλιση (0,601). Το 66,7% συμφώνησε

με το ότι θα τιμολογεί καλύτερα τα προϊόντα/ υπηρεσίες, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 22,2% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

- στ. για την αύξηση της κερδοφορίας η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,707). Το 55,6% συμφώνησε με το ότι θα αυξηθεί η κερδοφορία, το 22,2% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 22,2% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ζ. για την καλύτερη μέτρηση της απόδοσης η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,11) και τυπική απόκλιση (0,333). Το 88,9% συμφώνησε με το ότι θα μετριέται καλύτερα η απόδοση και το υπόλοιπο 11,1% συμφώνησε απόλυτα.
- η. για τη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (4), μέση τιμή (4,22) και τυπική απόκλιση (0,441). Το 77,8% συμφώνησε με το ότι θα βελτιωθεί η διαδικασία λήψης αποφάσεων και το υπόλοιπο 22,2% συμφώνησε απόλυτα.
- θ. για την εξοικονόμηση πόρων μέσω απαλοιφής δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,44) και τυπική απόκλιση (0,527). Το 44,4% συμφώνησε με το ότι θα απαλειφθούν δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση και κατά συνέπεια θα εξοικονομηθούν πόροι και το υπόλοιπο 55,6% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ι. για την καλύτερη διαχείριση και έλεγχο των προϋπολογισμών η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,89) και τυπική απόκλιση (0,333). Το 88,9% συμφώνησε με το ότι θα διαχειρίζεται και θα ελέγχει καλύτερα τους προϋπολογισμούς και το υπόλοιπο 11,1% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ια. για την αύξηση της ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης στον κλάδο δραστηριοποίησης η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,5). Το 77,8% συμφώνησε με το ότι θα γίνει πιο ανταγωνιστική η επιχείρηση, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 11,1% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ιβ. για την καλύτερη εξυπηρέτηση πελατών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,78) και τυπική απόκλιση (0,667). Το 55,6% συμφώνησε με το ότι θα εξυπηρετούνται καλύτερα οι πελάτες, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 33,3% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

Στην ερώτηση σχετικά με τις **πιθανές δυσκολίες** που θα αντιμετωπίσουν οι συγκεκριμένες εταιρίες κατά την ενδεχόμενη μελλοντική εφαρμογή του ABC (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για την έλλειψη υποστήριξης από τη διοίκηση η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,89) και τυπική απόκλιση (0,782). Το 22,2% συμφώνησε με το ότι δεν θα υπάρχει υποστήριξη από τη διοίκηση, το 33,3% διαφώνησε και το υπόλοιπο 44,4% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- β. για το υψηλό κόστος υλοποίησης και εφαρμογής του ABC η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,44) και τυπική απόκλιση (0,882). Το 33,3% συμφώνησε με το ότι θα υπάρξει δυσκολία λόγω υψηλού κόστους υλοποίησης και εφαρμογής του ABC, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα, το 11,1% διαφώνησε και το υπόλοιπο 44,4% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- γ. για τη δυσκολία αντικατάστασης ενός συστήματος που χρησιμοποιείται αρκετά χρόνια η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,56) και τυπική απόκλιση (0,882). Το 44,4% συμφώνησε με το ότι θα είναι δύσκολο να αντικατασταθεί ένα σύστημα που χρησιμοποιείται πολλά χρόνια, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα, το 11,1% διαφώνησε και το υπόλοιπο 33,3% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- δ. για τις τεχνικές δυσκολίες η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,22) και τυπική απόκλιση (0,833). Το 44,4% συμφώνησε με το ότι θα αντιμετωπίσει τεχνικές δυσκολίες (π.χ. στον εντοπισμό οδηγών κόστους και δραστηριοτήτων), το 22,2% διαφώνησε και το υπόλοιπο 33,3% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.
- ε. για την έλλειψη κατάλληλης ειδίκευσης η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,78) και τυπική απόκλιση (0,972). Το 44,4% συμφώνησε με το ότι θα δυσκολευτεί λόγω έλλειψης κατάλληλης ειδίκευσης, το 22,2% συμφώνησε απόλυτα, το 11,1% διαφώνησε και το υπόλοιπο 22,2% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε.

Πίνακας 21: Πιθανά οφέλη και δυσκολίες κατά την μελλοντική εφαρμογή του ABC

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Πιθανά οφέλη				
Καλύτερος έλεγχος κόστους *	4	5	4,33	0,500
Καλύτερη κατανόηση των αιτιών δημιουργίας του κόστους *	4	5	4,11	0,333
Ακριβέστερη πληροφόρηση για την κερδοφορία πελατών *	3	5	4,00	0,707
Ακριβέστερη πληροφόρηση για την κερδοφορία προϊόντων/ υπηρεσιών *	3	5	4,11	0,601
Καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων/ υπηρεσιών *	3	5	3,89	0,601
Αύξηση κερδοφορίας *	3	5	4,00	0,707
Καλύτερη μέτρηση απόδοσης *	4	5	4,11	0,333
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων *	4	5	4,22	0,441
Εξοικονόμηση πόρων μέσω απαλοιφής δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση *	3	4	3,44	0,527
Καλύτερη διαχείριση και έλεγχο των προϋπολογισμών *	3	4	3,89	0,333
Αύξηση ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης στον κλάδο δραστηριοποίησης *	3	5	4,00	0,500
Καλύτερη εξυπηρέτηση πελατών *	3	5	3,78	0,667
Πιθανές δυσκολίες				
Έλλειψη υποστήριξης από τη διοίκηση *	2	4	2,89	0,782
Υψηλό κόστος υλοποίησης και εφαρμογής του συστήματος *	2	5	3,44	0,882
Δυσκολίες αντικατάστασης ενός συστήματος που χρησιμοποιείται αρκετά χρόνια *	2	5	3,56	0,882
Τεχνικές δυσκολίες (π.χ. εντοπισμός οδηγών κόστους και δραστηριοτήτων) *	2	4	3,22	0,833
Έλλειψη της κατάλληλης ειδίκευσης *	2	5	3,78	0,972
*N = 9				

Στην ερώτηση για τον ανταγωνισμό που αντιμετωπίζουν αυτές οι επιχειρήσεις (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για το αν ο ανταγωνισμός στον κλάδο είναι αμείλικτος η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,89) και τυπική απόκλιση (0,601). Τα ποσοστά έδειξαν πως το 66,7% των ερωτηθέντων συμφώνησε, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα, ενώ το υπόλοιπο 22,2% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε.
- β. για το αν ο ανταγωνισμός αποτελεί χαρακτηριστικό του κλάδου η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,33) και τυπική απόκλιση (1,118). Το 66,7% συμφώνησε με αυτή τη πρόταση, το 11,1% διαφώνησε απόλυτα, το 11,1% διαφώνησε και το υπόλοιπο 11,1% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε.
- γ. για το αν μεταβάλλεται συχνά ο αριθμός των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,89) και τυπική απόκλιση (0,928). Το 44,4% δήλωσε ότι διαφωνεί, το 33,3% ότι συμφωνεί και το υπόλοιπο 22,2% ούτε συμφωνεί ούτε διαφωνεί.
- δ. για το αν μεταβάλλονται συχνά οι στρατηγικές των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,33) και τυπική απόκλιση (1). Το 33,3% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε, το 33,3% συμφώνησε, το 22,2% διαφώνησε, ενώ το υπόλοιπο 11,1% συμφώνησε απόλυτα.

Πίνακας 22: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC supporters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Ο ανταγωνισμός στον κλάδο μας είναι αμείλικτος. *	3	5	3,89	0,601
Ο ανταγωνισμός τιμών είναι χαρακτηριστικό του κλάδου μας. *	1	4	3,33	1,118
Ο αριθμός των ανταγωνιστών μεταβάλλεται συχνά. *	2	4	2,89	0,928
Οι στρατηγικές των ανταγωνιστών μεταβάλλονται συχνά. *	2	5	3,33	1,000

*N = 9

Σχετικά με το κατά πόσο οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν τα κοστολογικά δεδομένα που τους παρέχει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για τον έλεγχο του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,89) και τυπική απόκλιση (0,782). Το 44,4% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, το 22,2% πάρα πολύ, ενώ το υπόλοιπο 33,3% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό.
- β. για την μείωση του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,67) και τυπική απόκλιση (1). Το 33,3% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, το 22,2% πάρα πολύ, το 33,3% σε μέτριο βαθμό, ενώ το υπόλοιπο 1,1% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί λίγο.
- γ. για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,33) και τυπική απόκλιση (1). Το 33,3% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, το 11,1% πάρα πολύ, το 33,3% σε μέτριο βαθμό, ενώ το υπόλοιπο 22,2% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί λίγο.
- δ. για την άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,89) και τυπική απόκλιση (0,333). Το 88,9% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής και το υπόλοιπο 11,1% σε μέτριο βαθμό.
- ε. για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,33) και τυπική απόκλιση (0,866). Το 55,6% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό τα δεδομένα του συστήματος για το ποια προϊόντα/ υπηρεσίες θα παρέχει, το 11,1% πάρα πολύ, το 22,2% αρκετά και το υπόλοιπο 11,1% λίγο.
- στ. για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,44) και τυπική απόκλιση (0,527). Το 44,4% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για των σχεδιασμό των προϊόντων και το υπόλοιπο 55,6% σε μέτριο βαθμό.
- ζ. για την ανάλυση της κερδοφορίας πελατών η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,78) και τυπική απόκλιση (0,441). Το 77,8% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την ανάλυση της κερδοφορίας πελατών και το υπόλοιπο 22,2% σε μέτριο βαθμό.

- η. για το αν θα επιλεγθεί η ιδιοπαραγωγή ή η αγορά από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,89) και τυπική απόκλιση (0,928). Το 22,2% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την επιλογή αυτή, το 55,6% σε μέτριο βαθμό, το 11,1% λίγο και το υπόλοιπο 11,1% καθόλου.
- θ. για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,44) και τυπική απόκλιση (0,527). Το 44,4% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για να αξιολογήσει την επιχειρηματική επίδοση και το υπόλοιπο 55,6% σε μέτριο βαθμό.
- ι. για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,22) και τυπική απόκλιση (0,441). Το 77,8% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την συγκριτική αξιολόγηση και το υπόλοιπο 22,2% αρκετά.
- ια. για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,44) και τυπική απόκλιση (0,527). Το 44,4% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών και το υπόλοιπο 55,6% σε μέτριο βαθμό.

Πίνακας 23: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC supporters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
για τον έλεγχο του κόστους *	3	5	3,89	0,782
για τη μείωση του κόστους *	2	5	3,67	1,000
για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) *	2	5	3,33	1,000
για την άσκηση της τιμολογιακής σας πολιτικής *	3	4	3,89	0,333
για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων *	2	5	3,33	0,866
για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων *	3	4	3,44	0,527
για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών *	3	4	3,78	0,441
για την επιλογή μεταξύ ιδιοπαραγωγής και αγοράς από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) *	1	4	2,89	0,928
για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) *	3	4	3,44	0,527
για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) *	3	4	3,22	0,441
για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) *	3	4	3,44	0,527

*N = 9

Όσον αφορά τον βαθμό που οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν νέες τεχνολογίες (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για το Σύστημα διαχείρισης Πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,33) και τυπική απόκλιση (1,225). Το 11,1% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 44,4% αρκετά, το 22,2% σε μέτριο βαθμό, το 11,1% λίγο και το υπόλοιπο 11,1% δήλωσε ότι δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.
- β. για το Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,11) και τυπική απόκλιση (1,167). Το 11,1% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 22,2% αρκετά, το 44,4% σε μέτριο βαθμό, το 11,1% λίγο και το υπόλοιπο 11,1% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.

- γ. για το Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,89) και τυπική απόκλιση (1,167). Το 33,3% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί αρκετά, το 44,4% σε μέτριο βαθμό, και το υπόλοιπο 22,2% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.
- δ. για το Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,11) και τυπική απόκλιση (0,782). Το 33,3% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί αρκετά, το 44,4% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 22,2% λίγο.
- ε. για το Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3) και τυπική απόκλιση (1,225). Το 11,1% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 22,2% αρκετά, το 33,3% σε μέτριο βαθμό, το 22,2% λίγο και το υπόλοιπο 11,1% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.

Πίνακας 24: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC supporters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Σύστημα διαχείρισης πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) *	1	5	3,33	1,225
Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) *	1	5	3,11	1,167
Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) *	1	4	2,89	1,167
Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) *	2	4	3,11	0,782
Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) *	1	5	3,00	1,225

*N = 9

Σχετικά με τη δομή του κόστους, το 55,6% των επιχειρήσεων που ενδεχομένως εφαρμόσουν μελλοντικά το ABC δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει έως 20% του συνολικού κόστους, το 33,3% δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 20% έως 40% του συνολικού κόστους και το υπόλοιπο 11,1% ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 40% έως 60% του συνολικού κόστους .

Πίνακας 25: Δομή κόστους (ABC supporters)

Έμμεσο κόστος:	N	Ποσοστό
Έως 20% του συνολικού κόστους	5	55,6%
20% έως 40% του συνολικού κόστους	3	33,3%
40% έως 60% του συνολικού κόστους	1	11,1%
60% έως 80% του συνολικού κόστους	0	0%
80% έως 100% του συνολικού κόστους	0	0%
	9	100%

Όσον αφορά τα προϊόντα/ υπηρεσίες που παρέχουν αυτές οι επιχειρήσεις, ο αριθμός κυμαίνεται από 2 έως 16.685 προϊόντα/ υπηρεσίες, με μέση τιμή 3108,56 και τυπική απόκλιση 6041,484.

Πίνακας 26: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών (ABC supporters)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Παρεχόμενα προϊόντα ή/και υπηρεσίες, (N = 9)	2	16685	3108,56	6041,484

Σχετικά με τις πωλήσεις, το 55,5% των επιχειρήσεων αυτών δήλωσε ότι μεγάλο μέρος (πάνω από 40%) των πωλήσεων προέρχεται από την στρατηγική ηγεσίας κόστους, και οι υπόλοιπες επιχειρήσεις δήλωσαν ότι κάτω από το 40% των πωλήσεων οφείλεται στις όσο το δυνατότερο χαμηλές τιμές. Το 55,5% δήλωσε ότι οι πωλήσεις οφείλονται έως 40% στη διαφοροποίηση των προϊόντων/ υπηρεσιών σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου, ενώ το υπόλοιπο 44,5% δήλωσε ότι το 60% έως 100% των πωλήσεων προέρχεται από στρατηγική διαφοροποίησης.

Πίνακας 27: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC supporters)

	Στρατηγική Ηγεσίας Κόστους		Στρατηγική Διαφοροποίησης	
	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>
0%-20% των πωλήσεων	1	11,1%	3	33,3%
20%-40% των πωλήσεων	3	33,3%	2	22,2%
40%-60% των πωλήσεων	2	22,2%	1	11,1%
60%-80% των πωλήσεων	1	11,1%	2	22,2%
80%-100% των πωλήσεων	2	22,2%	1	11,1%
	9	100%	9	100%

4.3.3 Αρνητές Του ABC (ABC Deniers)

Από τις 18 επιχειρήσεις που κατηγοριοποιούνται ως αρνητές του ABC, οι 3 απορρίπτουν κατηγορηματικά την εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης. Από τις υπόλοιπες 15, το 33,3% απέρριψε τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων έπειτα από αξιολόγηση μιας ενδεχόμενης εφαρμογής της, ενώ το υπόλοιπο 66,7% μάλλον δεν θα εφαρμόσει το ABC χωρίς ωστόσο να έχει ακόμη αξιολογήσει το ενδεχόμενο εφαρμογής της.

Στην ερώτηση σχετικά με τους λόγους που οδήγησαν τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις στο να απορρίψουν το ABC (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), παρατηρήθηκαν τα εξής:

- α. για το μεγάλο κόστος εφαρμογής η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,56) και τυπική απόκλιση (0,984). Το 33,3% συμφώνησε ότι το υψηλό κόστος εφαρμογής συνέβαλε στην απόρριψη του ABC, το 44,4% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε, το 16,7% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 5,6% διαφώνησε απόλυτα.
- β. για το αν το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης είναι ικανοποιητικό η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,83) και τυπική απόκλιση (0,707). Το 66,7% συμφώνησε με το ότι η ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης οδήγησε στην απόρριψη του ABC, το 16,7% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα και το υπόλοιπο 5,6% διαφώνησε.

- γ. για την έλλειψη χρόνου για αξιολόγηση πιθανής εφαρμογής του ABC η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,33) και τυπική απόκλιση (0,907). Το 55,6% συμφώνησε ότι δεν επαρκεί ο χρόνος για την αξιολόγηση πιθανής εφαρμογής του ABC, το 27,8% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε, το 11,1% διαφώνησε και το υπόλοιπο 5,6% διαφώνησε απόλυτα.
- δ. για το ότι ο βαθμός λεπτομέρειας που προσφέρει το ABC δεν είναι απαραίτητος η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,06) και τυπική απόκλιση (1,110). Το 22,2% συμφώνησε με τη πρόταση αυτή, το 33,3% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε, το 27,8% διαφώνησε, το 5,6% διαφώνησε απόλυτα και το 11,1% συμφώνησε απόλυτα.
- ε. για το ότι η πληροφόρηση του ABC δεν θα είναι χρήσιμη για τιμολογιακούς σκοπούς η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,94) και τυπική απόκλιση (1,110). Το 33,3% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε με αυτή τη πρόταση, το 27,8% συμφώνησε, το 22,2% διαφώνησε, το 11,1% διαφώνησε απόλυτα και το 5,6% συμφώνησε απόλυτα.
- στ. για το ότι υπάρχει έλλειψη δεξιοτήτων/ γνώσεων για το ABC η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,94) και τυπική απόκλιση (1,162). Το 38,9% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε με αυτή τη πρόταση, το 27,8% συμφώνησε, το 5,6% συμφώνησε απόλυτα, το 11,1% διαφώνησε και το υπόλοιπο 16,6% διαφώνησε απόλυτα.
- ζ. για το ότι είναι δύσκολο να συνδυαστεί το ABC με άλλα συστήματα η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,5) και τυπική απόκλιση (1,043). Το 50% συμφώνησε, το 22,2% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε, το 11,1% συμφώνησε απόλυτα, το 11,1% διαφώνησε και το 5,6% διαφώνησε απόλυτα.
- η. για το ότι δεν υπάρχει υποστήριξη από τη διοίκηση η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,72) και τυπική απόκλιση (0,895). Το 38,9% διαφώνησε, το 33,3% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε, το 22,2% συμφώνησε και το 5,6% διαφώνησε απόλυτα.
- θ. για το ότι απαιτείται η επιχείρηση να ακολουθεί τις οδηγίες της μητρικής εταιρίας η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,44) και τυπική απόκλιση (1,199). Το 38,9% διαφώνησε, το 22,2% διαφώνησε απόλυτα, το 16,7% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε, το 16,7% συμφώνησε και το 5,6% συμφώνησε απόλυτα.

Πίνακας 28: Λόγοι απόρριψης ABC

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Μεγάλο κόστος εφαρμογής *	1	5	3,56	0,984
Υπάρχει ικανοποίηση από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα *	2	5	3,83	0,707
Έλλειψη χρόνου για αξιολόγηση πιθανής εφαρμογής *	1	4	3,33	0,907
Ο βαθμός λεπτομέρειας που προσφέρει δεν είναι απαραίτητος *	1	5	3,06	1,110
Η πληροφόρηση του συστήματος δεν θα είναι χρήσιμη για τιμολογιακούς σκοπούς *	1	5	2,94	1,110
Έλλειψη δεξιοτήτων/ γνώσεων για το ABC *	1	5	2,94	1,162
Δυσκολία συνδυασμού του ABC με άλλα συστήματα *	1	5	3,50	1,043
Έλλειψη υποστήριξης από τη διοίκηση *	1	4	2,72	0,895
Απαιτείται η επιχείρηση να ακολουθεί τις οδηγίες της μητρικής εταιρίας *	1	5	2,44	1,199

*N = 18

Στην ερώτηση για τον ανταγωνισμό που αντιμετωπίζουν αυτές οι επιχειρήσεις (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για το αν ο ανταγωνισμός στον κλάδο είναι αμείλικτος η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,83) και τυπική απόκλιση (0,707). Τα ποσοστά έδειξαν πως το 50% των ερωτηθέντων συμφώνησε, το 16,7% συμφώνησε απόλυτα, ενώ το υπόλοιπο 33,3% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε.
- β. για το αν ο ανταγωνισμός αποτελεί χαρακτηριστικό του κλάδου η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,686). Το 72,2% συμφώνησε με αυτή τη πρόταση, το 16,7% συμφώνησε απόλυτα, το 5,6% διαφώνησε και το υπόλοιπο 5,6% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε.
- γ. για το αν μεταβάλλεται συχνά ο αριθμός των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,89) και τυπική απόκλιση (1,079). Το 55,6% δήλωσε ότι

διαφωνεί, το 33,3% ότι συμφωνεί, το 5,6% ούτε συμφωνεί ούτε διαφωνεί και το υπόλοιπο 5,6% συμφωνεί απόλυτα.

- δ. για το αν μεταβάλλονται συχνά οι στρατηγικές των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,28) και τυπική απόκλιση (1,018). Το 27,8% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε, το 33,3% συμφώνησε, το 27,8% διαφώνησε, ενώ το υπόλοιπο 11,1% συμφώνησε απόλυτα.

Πίνακας 29: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC deniers)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Ο ανταγωνισμός στον κλάδο μας είναι αμείλικτος. *	3	5	3,83	0,707
Ο ανταγωνισμός τιμών είναι χαρακτηριστικό του κλάδου μας. *	2	5	4,00	0,686
Ο αριθμός των ανταγωνιστών μεταβάλλεται συχνά. *	2	5	2,89	1,079
Οι στρατηγικές των ανταγωνιστών μεταβάλλονται συχνά. *	2	5	3,28	1,018

*N = 18

Σχετικά με το κατά πόσο οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν τα κοστολογικά δεδομένα που τους παρέχει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για τον έλεγχο του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,28) και τυπική απόκλιση (0,752). Το 55,6% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, το 38,9% πάρα πολύ, ενώ το υπόλοιπο 5,6% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί λίγο.
- β. για την μείωση του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (0,767). Το 61,1% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, το 22,2% πάρα πολύ, το 11,1% σε μέτριο βαθμό, ενώ το υπόλοιπο 5,6% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί λίγο.

- γ. για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,89) και τυπική απόκλιση (0,963). Το 44,4% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, το 27,8% πάρα πολύ, το 16,7% σε μέτριο βαθμό, ενώ το υπόλοιπο 11,1% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί λίγο.
- δ. για την άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,94) και τυπική απόκλιση (0,998). Το 50% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, το 27,8% πάρα πολύ, το 16,7% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 5,6% δεν τα χρησιμοποιεί καθόλου.
- ε. για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,56) και τυπική απόκλιση (0,856). Το 44,4% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για το ποια προϊόντα/ υπηρεσίες θα παρέχει, το 11,1% πάρα πολύ, το 33,3% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 11,1% λίγο.
- στ. για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,22) και τυπική απόκλιση (1,166). Το 38,9% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για τον σχεδιασμό των προϊόντων, το 11,1% πάρα πολύ, το 16,7% σε μέτριο βαθμό, το 27,8% λίγο και το υπόλοιπο 5,6% καθόλου.
- ζ. για την ανάλυση της κερδοφορίας πελατών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,56) και τυπική απόκλιση (1,247). Το 44,4% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την ανάλυση της κερδοφορίας πελατών, το 22,2% πάρα πολύ, το 5,6% σε μέτριο βαθμό, το 22,2% λίγο και το υπόλοιπο 5,6% καθόλου.
- η. για το αν θα επιλεγθεί η ιδιοπαραγωγή ή η αγορά από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,11) και τυπική απόκλιση (1,278). Το 33,3% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την επιλογή αυτή, το 11,1% πάρα πολύ, το 27,8% σε μέτριο βαθμό, το 11,1% λίγο και το υπόλοιπο 16,7% καθόλου.
- θ. για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,72) και τυπική απόκλιση (0,958). Το 38,9% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος

για να αξιολογήσει την επιχειρηματική επίδοση, το 22,2% πάρα πολύ, το 27,8% σε μέτριο βαθμό, και το υπόλοιπο 11,1% λίγο.

- ι. για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,17) και τυπική απόκλιση (0,857). Το 38,9% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την συγκριτική αξιολόγηση, το 44,4% σε μέτριο βαθμό, το 11,1% λίγο και το υπόλοιπο 5,6% καθόλου.
- ια. για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,39) και τυπική απόκλιση (0,979). Το 50% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών, το 27,8% σε μέτριο βαθμό, το 11,1% λίγο, το 5,6% πάρα πολύ και το υπόλοιπο 5,6% καθόλου.

Πίνακας 30: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC deniers)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
για τον έλεγχο του κόστους *	2	5	4,28	0,752
για τη μείωση του κόστους *	2	5	4,00	0,767
για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) *	2	5	3,89	0,963
για την άσκηση της τιμολογιακής σας πολιτικής *	1	5	3,94	0,998
για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων *	2	5	3,56	0,856
για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων *	1	5	3,22	1,166
για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών *	1	5	3,56	1,247
για την επιλογή μεταξύ ιδιοπαραγωγής και αγοράς από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) *	1	5	3,11	1,278
για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) *	2	5	3,72	0,958
για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) *	1	4	3,17	0,857
για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) *	1	5	3,39	0,979

*N = 18

Όσον αφορά τον βαθμό που οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν νέες τεχνολογίες (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για το Σύστημα διαχείρισης Πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,78) και τυπική απόκλιση (1,114). Το 27,8% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 38,9% αρκετά, το 22,2% σε μέτριο βαθμό, το 5,6% λίγο και το υπόλοιπο 5,6% δήλωσε ότι δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.
- β. για το Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,61)

- και τυπική απόκλιση (1,29). Το 27,8% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου, το 16,7% λίγο, το 27,8% σε μέτριο βαθμό, το 22,2% αρκετά και το 5,6% πάρα πολύ.
- γ. για το Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,5) και τυπική απόκλιση (1,2). Το 16,7% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 44,4% αρκετά, το 22,2% σε μέτριο βαθμό, το 5,6% λίγο και το υπόλοιπο 11,1% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.
- δ. για το Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,94) και τυπική απόκλιση (1,211). Το 5,6% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 38,9% αρκετά, το 11,1% σε μέτριο βαθμό, το 33,3% λίγο και το υπόλοιπο 11,1% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.
- ε. για το Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (2,78) και τυπική απόκλιση (1,478). Το 16,7% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 16,7% αρκετά, το 22,2% σε μέτριο βαθμό, το 16,7% λίγο και το υπόλοιπο 27,8% δήλωσε δεν το χρησιμοποιεί καθόλου.

Πίνακας 31: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC deniers)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Σύστημα διαχείρισης πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) *	1	5	3,78	1,114
Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) *	1	5	2,61	1,290
Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) *	1	5	3,50	1,200
Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) *	1	5	2,94	1,211
Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) *	1	5	2,78	1,478

*N = 18

Σχετικά με τη δομή του κόστους, το 38,9% των επιχειρήσεων που δεν σκοπεύουν να εφαρμόσουν μελλοντικά το ABC δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει έως 20% του συνολικού κόστους, το 33,3% δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 20% έως 40% του συνολικού κόστους και το υπόλοιπο 27,8% ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 40% έως 60% του συνολικού κόστους.

Πίνακας 32: Δομή κόστους (ABC deniers)

Έμμεσο κόστος:	N	Ποσοστό
Έως 20% του συνολικού κόστους	7	38,9%
20% έως 40% του συνολικού κόστους	6	33,3%
40% έως 60% του συνολικού κόστους	5	27,8%
60% έως 80% του συνολικού κόστους	0	0%
80% έως 100% του συνολικού κόστους	0	0%
	18	100%

Όσον αφορά τα προϊόντα/ υπηρεσίες που παρέχουν αυτές οι επιχειρήσεις, ο αριθμός κυμαίνεται από 5 έως 20.000 προϊόντα/ υπηρεσίες, με μέση τιμή 3270,39 και τυπική απόκλιση 4959,1.

Πίνακας 33: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών (ABC deniers)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Παρεχόμενα προϊόντα ή/και υπηρεσίες.	5	20000	3270,39	4959,099
(N = 18)				

Σχετικά με τις πωλήσεις, το 55,5% των επιχειρήσεων αυτών δήλωσε ότι το μεγαλύτερο μέρος (πάνω από 60%) των πωλήσεων προέρχεται από την στρατηγική ηγεσίας κόστους, και οι υπόλοιπες επιχειρήσεις δήλωσαν ότι κάτω από το 60% των πωλήσεων οφείλεται στις όσο το

δυνατότερο χαμηλές τιμές. Το 72,2% δήλωσε ότι οι πωλήσεις οφείλονται έως 40% στη διαφοροποίηση των προϊόντων/ υπηρεσιών σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου, ενώ το υπόλοιπο 27,8% δήλωσε ότι το 40% έως 80% των πωλήσεων προέρχεται από στρατηγική διαφοροποίησης.

Πίνακας 34: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC deniers)

	Στρατηγική Ηγεσίας Κόστους		Στρατηγική Διαφοροποίησης	
	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>
0%-20% των πωλήσεων	0	0%	6	33,3%
20%-40% των πωλήσεων	4	22,2%	7	38,9%
40%-60% των πωλήσεων	4	22,2%	3	16,7%
60%-80% των πωλήσεων	6	33,3%	2	11,1%
80%-100% των πωλήσεων	4	22,2%	0	0%
	18	100%	18	100%

4.3.4 Αγνοητές Του ABC (ABC Unawares)

Όπως αναλύεται και στην ενότητα 3.2, οι επιχειρήσεις που δεν εμπίπτουν σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες, δηλαδή οι επιχειρήσεις που δεν γνωρίζουν τη μέθοδο κοστολόγησης ABC (ABC unawares), απάντησαν μόνο στις γενικές ερωτήσεις του ερωτηματολογίου ώστε να εξαχθούν ορισμένα στοιχεία για αυτές.

Στην ερώτηση για τον ανταγωνισμό που αντιμετωπίζουν αυτές οι επιχειρήσεις (1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα), οι ερωτηθέντες απάντησαν ως εξής:

- α. για το αν ο ανταγωνισμός στον κλάδο είναι αμείλικτος η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4) και τυπική απόκλιση (1,155). Τα ποσοστά έδειξαν πως το 50% των ερωτηθέντων ανήκει σε πολύ ανταγωνιστικό κλάδο, ενώ το υπόλοιπο 50% δήλωσε ότι δεν ανήκει ούτε σε λίγο, αλλά ούτε και σε πολύ ανταγωνιστικό κλάδο.
- β. για το αν ο ανταγωνισμός αποτελεί χαρακτηριστικό του κλάδου η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (4,25) και τυπική απόκλιση (0,957). Το 50%

συμφώνησε απόλυτα με αυτή τη πρόταση, το 25% συμφώνησε και το υπόλοιπο 25% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε.

- γ. για το αν μεταβάλλεται συχνά ο αριθμός των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,25) και τυπική απόκλιση (0,957). Το 50% δήλωσε ότι συμφωνεί, το 25% ότι διαφωνεί και το υπόλοιπο 25% ούτε συμφωνεί ούτε διαφωνεί.
- δ. για το αν μεταβάλλονται συχνά οι στρατηγικές των ανταγωνιστών η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,25) και τυπική απόκλιση (1,258). Το 50% ούτε διαφώνησε ούτε συμφώνησε, το 25% συμφώνησε απόλυτα, ενώ το υπόλοιπο 25% διαφώνησε.

Πίνακας 35: Συνθήκες ανταγωνισμού κλάδου (ABC unawares)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Ο ανταγωνισμός στον κλάδο μας είναι αμείλικτος. *	3	5	4,00	1,155
Ο ανταγωνισμός τιμών είναι χαρακτηριστικό του κλάδου μας. *	3	5	4,25	0,957
Ο αριθμός των ανταγωνιστών μεταβάλλεται συχνά. *	2	4	3,25	0,957
Οι στρατηγικές των ανταγωνιστών μεταβάλλονται συχνά. *	2	5	3,25	1,258

*N = 4

Σχετικά με το κατά πόσο οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν τα κοστολογικά δεδομένα που τους παρέχει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για τον έλεγχο του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,5) και τυπική απόκλιση (0,577). Το 50% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του συστήματος για τον έλεγχο του κόστους, ενώ το υπόλοιπο 50% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό.
- β. για την μείωση του κόστους η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,5) και τυπική απόκλιση (0,577). Τα ποσοστά είναι ίδια με αυτά για τον έλεγχο του κόστους.

- γ. για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,25) και τυπική απόκλιση (0,5). Το 75% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την σύνταξη των προϋπολογισμών και το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί αρκετά.
- δ. για την άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,25) και τυπική απόκλιση (0,957). Το 50% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, το 25% λίγο και το υπόλοιπο 25% σε μέτριο βαθμό.
- ε. για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3) και τυπική απόκλιση (0,816). Το 50% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό τα δεδομένα του συστήματος για το ποια προϊόντα/ υπηρεσίες θα παρέχει, το 25% λίγο και το υπόλοιπο 25% αρκετά.
- στ. για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,75) και τυπική απόκλιση (0,957). Το 50% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μικρό βαθμό τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για των σχεδιασμό των προϊόντων, το 25% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 25% αρκετά.
- ζ. για την ανάλυση της κερδοφορίας πελατών η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3,25) και τυπική απόκλιση (0,957). Το 50% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί αρκετά τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών, το 25% λίγο και το υπόλοιπο 25% σε μέτριο βαθμό.
- η. για το αν θα επιλεγθεί η ιδιοπαραγωγή ή η αγορά από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,75) και τυπική απόκλιση (0,957). Το 50% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μικρό βαθμό τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την επιλογή αυτή, το 25% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 25% αρκετά.
- θ. για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (3), μέση τιμή (3,25) και τυπική απόκλιση (0,5). Το 75% δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για να αξιολογήσει την επιχειρηματική επίδοση και το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί αρκετά.
- ι. για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (2,75) και τυπική απόκλιση (0,957). Το 50% δήλωσε

ότι χρησιμοποιεί σε μικρό βαθμό τα δεδομένα του κοστολογικού συστήματος για την συγκριτική αξιολόγηση, το 25% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 25% αρκετά.

- ια. για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) η μέγιστη τιμή είναι (4), η ελάχιστη τιμή (2), μέση τιμή (3) και τυπική απόκλιση (0,816). Το 50% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί σε μέτριο βαθμό τα δεδομένα του συστήματος για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών, το 25% λίγο και το υπόλοιπο 25% αρκετά.

Πίνακας 36: Βαθμός χρήσης κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σύστημα (ABC unawares)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
για τον έλεγχο του κόστους *	3	4	3,50	0,577
για τη μείωση του κόστους *	3	4	3,50	0,577
για την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting) *	3	4	3,25	0,500
για την άσκηση της τιμολογιακής σας πολιτικής *	2	4	3,25	0,957
για τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων*	2	4	3,00	0,816
για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων*	2	4	2,75	0,957
για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών*	2	4	3,25	0,957
για την επιλογή μεταξύ ιδιοπαραγωγής και αγοράς από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) *	2	4	2,75	0,957
για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation) *	3	4	3,25	0,500
για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking) *	2	4	2,75	0,957
για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering) *	2	4	3,00	0,816

*N = 4

Όσον αφορά τον βαθμό που οι επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιούν νέες τεχνολογίες (1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ), οι συμμετέχοντες δήλωσαν:

- α. για τα Σύστημα διαχείρισης Πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) και Εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,5) και τυπική απόκλιση (1,915). Το 50% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 25% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι δεν τα χρησιμοποιεί καθόλου.
- β. για το Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) και το Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,5) και τυπική απόκλιση (1,732). Το 50% δήλωσε ότι τα χρησιμοποιεί αρκετά, το 25% πάρα πολύ και το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι δεν τα χρησιμοποιεί καθόλου.
- γ. για το Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) η μέγιστη τιμή είναι (5), η ελάχιστη τιμή (1), μέση τιμή (3,75) και τυπική απόκλιση (1,893). Το 50% δήλωσε ότι το χρησιμοποιεί πάρα πολύ, το 25% αρκετά και το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι δεν τα χρησιμοποιεί καθόλου.

Πίνακας 37: Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών (ABC unawarees)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Σύστημα διαχείρισης πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM) *	1	5	3,50	1,915
Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI) *	1	5	3,50	1,732
Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM) *	1	5	3,50	1,915
Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM) *	1	5	3,75	1,893
Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM) *	1	5	3,50	1,732

*N = 4

Σχετικά με τη δομή του κόστους, το 75% των επιχειρήσεων που δεν γνωρίζουν το ABC δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 20% έως 40% του συνολικού κόστους, ενώ το υπόλοιπο 25% δήλωσε ότι το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 40% έως 60% του συνολικού κόστους.

Πίνακας 38: Δομή κόστους (ABC unawarees)

Έμμεσο κόστος:	N	Ποσοστό
Έως 20% του συνολικού κόστους	0	0%
20% έως 40% του συνολικού κόστους	3	75%
40% έως 60% του συνολικού κόστους	1	25%
60% έως 80% του συνολικού κόστους	0	0%
80% έως 100% του συνολικού κόστους	0	0%
	4	100%

Όσον αφορά τα προϊόντα/ υπηρεσίες που παρέχουν αυτές οι επιχειρήσεις, ο αριθμός κυμαίνεται από 4 έως 15.000 προϊόντα/ υπηρεσίες, με μέση τιμή 4113,5 και τυπική απόκλιση 7269.

Πίνακας 39: Αριθμός παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών. (ABC unawarees)

	Ελάχιστη τιμή (Minimum)	Μέγιστη τιμή (Maximum)	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική απόκλιση (Std. Deviation)
Παρεχόμενα προϊόντα ή/και υπηρεσίες.	4	15000	4113,50	7269,090
<i>(N = 4)</i>				

Σχετικά με τις πωλήσεις, το 75% των επιχειρήσεων αυτών δήλωσε ότι το μεγαλύτερο μέρος (πάνω από 60%) των πωλήσεων προέρχεται από την στρατηγική ηγεσίας κόστους, και μόνο το 25% δήλωσε ότι το 20 έως 40% των πωλήσεων οφείλεται στις όσο το δυνατότερο χαμηλές τιμές. Το 50% δήλωσε ότι οι πωλήσεις οφείλονται κατά 40% έως 60% στη διαφοροποίηση των προϊόντων/ υπηρεσιών σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου,

ενώ το υπόλοιπο 50% δήλωσε ότι μικρό ποσοστό πωλήσεων (κάτω από 20%) προέρχεται από στρατηγική διαφοροποίησης.

Πίνακας 40: Ποσοστό πωλήσεων από Στρατηγική Ηγεσίας κόστους και Διαφοροποίησης (ABC unawares)

	Στρατηγική Ηγεσίας Κόστους		Στρατηγική Διαφοροποίησης	
	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>	<i>N</i>	<i>Ποσοστό</i>
0%-20% των πωλήσεων	0	0%	2	50%
20%-40% των πωλήσεων	1	25%	0	0%
40%-60% των πωλήσεων	0	0%	2	50%
60%-80% των πωλήσεων	2	50%	0	0%
80%-100% των πωλήσεων	1	25%	0	0%
	4	100%	4	100%

4.4 Σύνοψη

Στην ενότητα αυτή έγινε η μονομεταβλητή ανάλυση των απαντήσεων του ερωτηματολογίου της έρευνας και η κάθε ερώτηση εξετάστηκε ξεχωριστά, προκειμένου τα αποτελέσματα να είναι πιο εύκολα κατανοητά. Τα αποτελέσματα παρουσιάστηκαν αρχικά ολογράφως και στη συνέχεια με τη μορφή πινάκων για το σύνολο των επιχειρήσεων του δείγματος, αλλά και ανά κατηγορία επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΟΛΥΜΕΤΑΒΛΗΤΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλυθούν οι σχέσεις μεταξύ των μεταβλητών με βάσει τα αποτελέσματα από την έρευνα. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό, τροποποιήθηκαν ορισμένες από τις μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν. Συγκεκριμένα, η δομή του κόστους κωδικοποιήθηκε σε νέα κατηγορική αλλά δίτιμη μεταβλητή, με βάση την οποία το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει έως το 40% του συνολικού κόστους ή πάνω από το 40%. Ο ανταγωνισμός κωδικοποιήθηκε εκ νέου, ώστε να θεωρείται ότι μια επιχείρηση υφίσταται έντονο ανταγωνισμό στον κλάδο δραστηριοποίησής της εάν η μέση τιμή των απαντήσεων της στην ερώτηση 18 του ερωτηματολογίου υπερβαίνει το 3,5. Για το μέγεθος της επιχείρησης λαμβάνεται υπόψη ο αριθμός των εργαζομένων. Σε αυτή τη μεταβλητή δεν υπήρξε τροποποίηση. Επιπλέον, ο τομέας δραστηριοποίησης χρησιμοποιήθηκε ως μεταβλητή ελέγχου και κωδικοποιήθηκε σε νέα κατηγορική αλλά δίτιμη μεταβλητή, βάσει της οποίας οι επιχειρήσεις κατηγοριοποιούνται ως βιομηχανικές ή μη βιομηχανικές.

Έπειτα, για τις προαναφερθείσες μεταβλητές πραγματοποιήθηκε έλεγχος αξιοπιστίας και κανονικότητας, ώστε να διαπιστωθεί αν το δείγμα είναι αξιόπιστο και αν οι μεταβλητές ακολουθούν την κανονική κατανομή. Επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος συσχέτισης προκειμένου να διαπιστωθεί οι μεταβλητές συσχετίζονται θετικά ή αρνητικά και αν οι συσχετίσεις αυτές είναι στατιστικά σημαντικές ή όχι. Τέλος, πραγματοποιήθηκε λογιστική παλινδρόμηση ώστε να βρεθεί η μαθηματική σχέση των μεταβλητών.

5.2 Έλεγχος Αξιοπιστίας (Reliability Test)

Για τον έλεγχο της αξιοπιστίας των μεταβλητών χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής Cronbach alpha. Ο εν λόγω έλεγχος παρατίθεται στο παράρτημα (πίνακες SPSS). Ο δείκτης Cronbach's Alpha λαμβάνει τιμές από 0 έως 1, ενώ οι τιμές μεγαλύτερες από 0,7 δείχνουν ικανοποιητική συνοχή και αξιόπιστο παράγοντα (Δημητριάδης, 2016). Όλες οι μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν είναι αξιόπιστες.

5.3 Έλεγχος Κανονικότητας (Normality Test)

Προκειμένου να ελεγχθεί εάν οι μεταβλητές ακολουθούν την κανονική κατανομή, διενεργήθηκε έλεγχος κανονικότητας (Normality Test). Μετά τον διαχωρισμό των μεταβλητών σε εξαρτημένες και ανεξάρτητες, εξετάζεται το p-value των τεστ Kolmogorov-Smirnov Test (K-S test) και Shapiro-Wilk Test. Αν το p-value είναι μεγαλύτερο από 0,05, τότε οι μεταβλητές τείνουν να ακολουθούν την κανονική κατανομή. Αν το p-value είναι μικρότερο από 0,05, τότε οι μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή (Χάλκος, 2011). Στον έλεγχο κανονικότητας που πραγματοποιήθηκε στις επιλεγθείσες μεταβλητές, παρατηρήθηκε ότι καμία δεν ακολουθεί την κανονική κατανομή (αφού $p\text{-value} < 0,05$).

5.4 Έλεγχοι Συσχέτισης (Correlation Tests)

Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι μεταβλητές συσχετίζονται μεταξύ τους διενεργήθηκε έλεγχος συσχέτισης (correlation test). Επειδή οι μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή, διενεργήθηκε μη παραμετρικός έλεγχος συσχέτισης (Non-Parametric Correlation) με τη χρήση του συντελεστή Spearman's rho. Ο συντελεστής αυτός λαμβάνει τιμές από -1 έως +1. Όσο πιο κοντά είναι στη μονάδα δηλώνει ισχυρή συσχέτιση (αρνητική ή θετικά αντίστοιχα), ενώ μια μηδενική τιμή υποδηλώνει ότι δεν υπάρχει καμία συσχέτιση μεταξύ των

μεταβλητών. Ο δείκτης Significance ή Sig. δείχνει πόσο στατιστικά σημαντική είναι η συσχέτιση των μεταβλητών που εξετάζονται. Μια συσχέτιση θεωρείται στατιστικά σημαντική όταν ο δείκτης Sig. (ή p-value) είναι μικρότερος του 0,05 και στατιστικά μη σημαντική εάν ο δείκτης είναι μεγαλύτερος του 0,05.

Από τα αποτελέσματα του ελέγχου συσχέτισης (Πίνακας 41), παρατηρείται ότι το p-value μεταξύ της χρήσης του ABC και της δομής κόστους, του μεγέθους της επιχείρησης (μετρημένο βάσει του αριθμού των εργαζομένων) και του ανταγωνισμού, είναι μεγαλύτερο από 0,05, επομένως οι συσχετίσεις είναι στατιστικά μη σημαντικές. Συγκεκριμένα, για τη χρήση του ABC και τη δομή του κόστους ο συντελεστής συσχέτισης είναι 0,101 και το p-value ισούται με 0,541. Ανάμεσα στη χρήση του ABC και το μέγεθος της επιχείρησης ο συντελεστής συσχέτισης είναι 0,021 και το p-value ισούται με 0,898. Τέλος, για τη χρήση του ABC και τον ανταγωνισμό ο συντελεστής συσχέτισης είναι 0,062 και το p-value ισούται με 0,706.

Πίνακας 41: Συσχέτιση (μη παραμετρική)

		Correlations				
			Χρήση ABC	Δομή κόστους	Μέγεθος	Ανταγωνισμός
Spearman's rho	Χρήση ABC	Correlation Coefficient	1,000	,101	,021	,062
		Sig. (2-tailed)	.	,541	,898	,706
		N	39	39	39	39
Δομή κόστους		Correlation Coefficient		1,000	,260	-,062
		Sig. (2-tailed)		.	,109	,706
		N		39	39	39
Μέγεθος		Correlation Coefficient			1,000	,042
		Sig. (2-tailed)			.	,800
		N			39	39
Ανταγωνισμός		Correlation Coefficient				1,000
		Sig. (2-tailed)				.
		N				39

Επιπλέον, διενεργήθηκε και έλεγχος μερικής συσχέτισης (partial correlation test) προκειμένου να διαπιστωθεί η συσχέτιση των μεταβλητών λαμβάνοντας υπόψη την επιρροή

της μεταβλητής ελέγχου (control variable). Ως μεταβλητή ελέγχου χρησιμοποιήθηκε ο τομέας στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Στο πάνω μέρος του πίνακα 42 παρουσιάζεται η συσχέτιση μηδενικής τάξης (zero-order correlations), ενώ στο κάτω μέρος η συσχέτιση των μεταβλητών δεδομένου του κλάδου δραστηριοποίησης (Stehlik-Barry and Babinec, 2017). Παρατηρείται ότι λαμβάνοντας υπόψη τον τομέα δραστηριοποίησης, η συσχέτιση μεταξύ της χρήσης του ABC και των υπόλοιπων μεταβλητών παραμένει στατιστικά μη σημαντική. Ειδικότερα, παρατηρείται ότι ο τομέας δεν επηρεάζει την χρήση του ABC, καθώς είναι στατιστικά μη σημαντική η συσχέτιση αυτών των μεταβλητών ($p\text{-value} = 0,951 > 0,05$). Το ίδιο παρατηρείται και για τη συσχέτιση της χρήσης του ABC (εξαρτημένη μεταβλητή) με κάθε μία από τις εξαρτημένες μεταβλητές (δομή κόστους, μέγεθος επιχείρησης, ανταγωνισμός) δεδομένου του κλάδου δραστηριοποίησης (μεταβλητή ελέγχου). Μπορεί ο συντελεστής συσχέτισης να μειώνεται ελάχιστα, αλλά το $p\text{-value}$ εξακολουθεί να είναι μεγαλύτερο από 0,05 για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή, συνεπώς οι συσχετίσεις είναι στατιστικά ασήμαντες και σε αυτή τη περίπτωση. Συγκεκριμένα, το $p\text{-value}$ είναι 0,549, 0,839 και 0,712 αντίστοιχα.

Πίνακας 42: Μερική συσχέτιση

			Correlations				
Control Variables			Χρήση ABC	Δομή κόστους	Μέγεθος	Ανταγωνισμός	Τομέας
-none ^a	Χρήση ABC	Correlation	1,000	,101	,035	,062	,010
		Significance (2-tailed)	.	,541	,832	,706	,952
		df	0	37	37	37	37
Δομή κόστους	Χρήση ABC	Correlation		1,000	,239	-,062	,120
		Significance (2-tailed)		.	,144	,706	,465
		df		0	37	37	37
Μέγεθος	Χρήση ABC	Correlation			1,000	,079	,144
		Significance (2-tailed)			.	,634	,381
		df			0	37	37
Ανταγωνισμός	Χρήση ABC	Correlation				1,000	,049
		Significance (2-tailed)				.	,767
		df				0	37
Τομέας	Χρήση ABC	Correlation					1,000
		Significance (2-tailed)					.
		df					0
Τομέας	Χρήση ABC	Correlation	1,000	,100	,034	,062	
		Significance (2-tailed)	.	,549	,839	,712	
		df	0	36	36	36	
Δομή κόστους	Χρήση ABC	Correlation		1,000	,225	-,069	
		Significance (2-tailed)		.	,174	,681	
		df		0	36	36	
Μέγεθος	Χρήση ABC	Correlation			1,000	,072	
		Significance (2-tailed)			.	,666	
		df			0	36	
Ανταγωνισμός	Χρήση ABC	Correlation				1,000	
		Significance (2-tailed)				.	
		df				0	

a. Cells contain zero-order (Pearson) correlations.

N = 39

5.5 Λογιστική Παλινδρόμηση

Στην προηγούμενη ενότητα αναλύθηκαν τα αποτελέσματα των συσχετίσεων μεταξύ των μεταβλητών που εξετάζονται και κατά πόσο οι συσχετίσεις αυτές θεωρούνται στατιστικά

σημαντικές, αρχικά μεταξύ τους μέσω ελέγχου συσχέτισης (correlation test) και έπειτα λαμβάνοντας υπόψη και τον τομέα δραστηριοποίησης της επιχείρησης μέσω ελέγχου μερικής συσχέτισης (partial correlation test). Ωστόσο είναι σημαντικό να βρεθεί και η μαθηματική σχέση μεταξύ των μεταβλητών αυτών. Στην εν λόγω έρευνα, η εξαρτημένη μεταβλητή είναι η χρήση του κοστολογικού συστήματος ABC και οι ανεξάρτητες μεταβλητές είναι η δομή του κόστους της επιχείρησης, το μέγεθός της και ο ανταγωνισμός που υφίσταται στον κλάδο της η οντότητα. Καθώς η εξαρτημένη μεταβλητή είναι κατηγορική και διχοτομική, ενδείκνυται η λογιστική παλινδρόμηση (Logistic regression). Βάσει των υποθέσεων που έγιναν στο 2^ο κεφάλαιο, η μαθηματική σχέση που συνδέει την εξαρτημένη με τις ανεξάρτητες μεταβλητές έχει τη μορφή αυτή:

$$\text{logit}(\text{Χρήση ABC}) = \beta_0 + \beta_1 * \text{Δομή κόστους} + \beta_2 * \text{Μέγεθος} + \beta_3 * \text{Ανταγωνισμός}$$

όπου:

β_0 = ο σταθερός όρος

β_1 = ο συντελεστής της δομής κόστους της επιχείρησης

β_2 = ο συντελεστής του μεγέθους της επιχείρησης

β_3 = ο συντελεστής του ανταγωνισμού που υφίσταται η επιχείρηση στον κλάδο δραστηριοποίησης

Τα αποτελέσματα της λογιστικής παλινδρόμησης για διάστημα εμπιστοσύνης 95% απεικονίζονται στον Πίνακα 43. Στην πρώτη στήλη παρουσιάζονται οι ανεξάρτητες μεταβλητές, για κάθε μία από τις οποίες έχει γίνει η υπόθεση ότι σχετίζεται θετικά με την εξαρτημένη μεταβλητή. Στην δεύτερη στήλη απεικονίζονται οι συντελεστές που αναφέρονται στο λογιστικό μετασχηματισμό της εξαρτημένης δίτιμης μεταβλητής. Στην Τρίτη στήλη το τυπικό σφάλμα, στην τέταρτη ο έλεγχος Wald, στην πέμπτη οι βαθμοί ελευθερίας και στην έκτη το p-value. Σύμφωνα με τον έλεγχο Wald, καμία από τις ανεξάρτητες μεταβλητές δεν είναι στατιστικά σημαντική (καθώς p-value > 0,001) για την πιθανότητα η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει το ABC. Στην έβδομη στήλη [Exp(B)] απεικονίζεται ο λόγος των πιθανοτήτων έκβασης, που δίνει τη σχετική αναλογία πιθανοτήτων για μια συγκεκριμένη επεξηγηματική μεταβλητή, δεδομένων των άλλων επεξηγηματικών μεταβλητών του μοντέλου. Επειδή καμία από τις εξαρτημένες μεταβλητές δεν είναι στατιστικά σημαντική, δεν μπορεί να αξιοποιηθεί

αυτή η στήλη. Στις τελευταίες στήλες του πίνακα απεικονίζονται τα διαστήματα εμπιστοσύνης των λόγων των πιθανοτήτων (odds ratio). Βάσει των αποτελεσμάτων της λογιστικής παλινδρόμησης, η μαθηματική σχέση που συνδέει την εξαρτημένη με τις ανεξάρτητες μεταβλητές (για διάστημα εμπιστοσύνης 95%) είναι η εξής:

$$\text{logit}(\text{Χρήση ABC}) = -1,846 + 0,873 * \text{Δομή κόστους}_{(1)} - 0,262 * \text{Μέγεθος}_{(1)} - 0,254 * \text{Μέγεθος}_{(2)} - 1,047 * \text{Μέγεθος}_{(3)} + 0,187 * \text{Ανταγωνισμός}_{(1)}$$

όπου:

Δομή κόστους₍₁₎ = έως 40% το έμμεσο κόστος στο συνολικό κόστος

Μέγεθος₍₁₎ = 1-50 εργαζόμενοι

Μέγεθος₍₂₎ = 51-250 εργαζόμενοι

Μέγεθος₍₃₎ = 251-500 εργαζόμενοι

Ανταγωνισμός₍₁₎ = έντονος ανταγωνισμός

Πίνακας 43: Λογιστική παλινδρόμηση (Logistic regression)

	Variables in the Equation						95% C.I. for EXP(B)	
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	Lower	Upper
Δομή κόστους ₍₁₎	,873	1,187	,541	1	,462	2,394	,234	24,515
Μέγεθος			,579	3	,901			
Μέγεθος ₍₁₎	-,262	1,430	,034	1	,854	,769	,047	12,691
Μέγεθος ₍₂₎	-,254	1,066	,057	1	,811	,775	,096	6,267
Μέγεθος ₍₃₎	-1,047	1,422	,542	1	,462	,351	,022	5,696
Ανταγωνισμός ₍₁₎	,187	,881	,045	1	,832	1,206	,215	6,774
Constant	-1,846	1,577	1,371	1	,242	,158		

a. Variable(s) entered on step 1: _Δομή κόστους, Μέγεθος, Ανταγωνισμός.

N = 39

Από την δεύτερη στήλη του πίνακα 43, παρατηρούμε ότι η δομή του κόστους και ο ανταγωνισμός έχουν θετικό συντελεστή, ενώ το μέγεθος έχει αρνητικό συντελεστή. Ωστόσο, από την έκτη στήλη που απεικονίζεται το p-value, παρατηρείται ότι για καμία μεταβλητή το p-value δεν είναι μικρότερο από 0,05. Συνεπώς, καμία από τις ανεξάρτητες μεταβλητές δεν επηρεάζει την εξαρτημένη μεταβλητή, με αποτέλεσμα καμία από τις ερευνητικές υποθέσεις να μην καθίσταται αποδεκτή.

Πίνακας 44: Αποτελέσματα του ελέγχου υποθέσεων

Υπόθεση	Αποτέλεσμα
Y1 Το μέγεθος της επιχείρησης σχετίζεται θετικά με την υιοθέτηση του ABC.	Απορρίπτεται
Y2 Ο έντονος ανταγωνισμός στο περιβάλλον της επιχείρησης σχετίζεται θετικά με την υιοθέτηση του ABC.	Απορρίπτεται
Y3 Η δομή του κόστους μια επιχείρησης σχετίζεται θετικά με την υιοθέτηση του ABC.	Απορρίπτεται

5.6 Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό διενεργήθηκε η πολυμεταβλητή στατιστική ανάλυση για τους παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων. Ελέγχθηκε η αξιοπιστία, η κανονικότητα και η συσχέτιση των μεταβλητών. Επίσης στο παρόν κεφάλαιο περιλαμβάνεται η λογιστική παλινδρόμηση για να διαπιστωθεί η μαθηματική σχέση μεταξύ των μεταβλητών. Στη συνέχεια ακολουθούν τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί αναλύονται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη παρούσα έρευνα και δίνονται απαντήσεις για τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν στο πρώτο κεφάλαιο σχετικά με τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Επιπλέον, αναφέρονται οι περιορισμοί που υπήρξαν κατά τη διάρκεια της έρευνας, καθώς και προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

6.2 Συμπεράσματα

Η παρούσα έρευνα διενεργήθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί ο βαθμός υιοθέτησης του ABC στις επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας, κατά πόσο είναι ικανοποιημένες οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή του, καθώς και ποιοι είναι οι παράγοντες που συμβάλλουν στην υιοθέτηση του εν λόγω συστήματος κοστολόγησης. Επιπλέον, η έρευνα αποσκοπεί στο να εντοπιστούν οι λόγοι που οδηγούν τις επιχειρήσεις στην απόρριψη του ABC, όπως επίσης, πως αντιλαμβάνονται τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων οι επιχειρήσεις που ενδέχεται να το εφαρμόσουν μελλοντικά.

6.2.1 Βαθμός Υιοθέτησης Και Ικανοποίησης Από Το ABC

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας που εφαρμόζουν το ABC (**ABC adopters**), ο βαθμός υιοθέτησης που διαπιστώθηκε από την παρούσα έρευνα είναι 20,51%, ποσοστό που συμφωνεί με αυτό που παρατήρησε ο Drugy (2018) μελετώντας τις έρευνες πάνω στο

αντικείμενο αυτό, ο οποίος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι μόνο το 20% με 30% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν επί του παρόντος τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Επιπλέον, τα ποσοστά υιοθέτησης που είχαν παρατηρηθεί σε προγενέστερες έρευνες στην Ελλάδα από ακαδημαϊκούς και ο βαθμός υιοθέτησης που παρατηρήθηκε στην εν λόγω έρευνα δεν διαφέρει σε μεγάλο βαθμό. Σε σύγκριση με πιο πρόσφατες έρευνες όμως (βλ. Pavlatos and Kostakis, 2018), το ποσοστό υιοθέτησης της παρούσας έρευνας θεωρείται σχετικά χαμηλό.

Σχετικά με το βαθμό που ωφελήθηκαν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή του ABC, το εν λόγω κοστολογικό σύστημα συνέβαλλε περισσότερο στη μείωση του κόστους, στην ακριβέστερη τιμολόγηση και ανάλυση κερδοφορίας των προϊόντων / υπηρεσιών. Επίσης, βελτιώθηκε η διαδικασία λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής και η μέτρηση της απόδοσης και των τμημάτων, αλλά και της επιχείρησης στο σύνολο. Τα αποτελέσματα αυτά συνάδουν με αυτά που παρατηρήθηκαν στις περισσότερες έρευνες που αναλύονται στη βιβλιογραφική επισκόπηση (Bescos et al., 2002; Hussain et al., 1998; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005; Clarke et al., 1999; Innes and Mitchell, 1995; Baird et al., 2004). Άλλοι τομείς στους οποίους επωφελήθηκαν οι επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή του ABC είναι ότι κατόρθωσαν να ελέγχουν και να διαχειρίζονται καλύτερα το κόστος, να συντάσσουν πιο ρεαλιστικούς προϋπολογισμούς, να λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις για τη διατήρηση ή τη διακοπή δραστηριοτήτων ανάλογα με το αν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση, εξοικονομώντας έτσι πόρους τους οποίους μπορούν να διαθέσουν σε άλλες λειτουργίες τις επιχείρησης, καθώς και να αναλύουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τη κερδοφορία των πελατών. Τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν με τις έρευνες των Cohen et al. (2005), Bescos et al. (2002), Innes et al. (2000), Clarke et al. (1999) και Hussain et al. (1998). Αξιοσημείωτο είναι ότι οι επιχειρήσεις του δείγματος δεν αντιμετώπισαν σε ιδιαίτερα μεγάλο βαθμό δυσκολίες κατά την εφαρμογή του ABC, κάτι που συμφωνεί με τα συμπεράσματα των Cohen et al. (2005).

Συνεπώς, θα μπορούσε να ειπωθεί ότι σε γενικές γραμμές οι επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων έχουν ωφεληθεί αρκετά, χωρίς να έχουν αντιμετωπίσει ιδιαίτερα δυσκολία.

6.2.2 Παράγοντες Που Συμβάλλουν Στην Υιοθέτηση Του ABC

Στην παρούσα έρευνα εξετάστηκαν ορισμένοι παράγοντες προκειμένου να διαπιστωθεί εάν επηρεάζουν ή όχι την απόφαση των επιχειρήσεων να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, καθώς και σε τί βαθμό. Ειδικότερα, οι μεταβλητές που μελετήθηκαν ήταν η δομή του κόστους (δηλ. το ποσοστό που καταλαμβάνει το έμμεσο κόστος στο συνολικό κόστος), ο ανταγωνισμός στον κλάδο και το μέγεθος της επιχείρησης. Επιπλέον, μελετήθηκε και η επιρροή του κλάδου δραστηριοποίησης.

Από τα αποτελέσματα της πολυμεταβλητής ανάλυσης εξάγεται το συμπέρασμα ότι η δομή του κόστους, η ύπαρξη έντονου ανταγωνισμού και το μέγεθος μιας επιχείρησης δεν επηρεάζουν την απόφαση της επιχείρησης για την υιοθέτηση και εφαρμογή του ABC. Επιπλέον, παρατηρήθηκε ότι ούτε ο τομέας δραστηριοποίησης συμβάλλει στην υιοθέτηση και εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου κοστολόγησης. Τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν με τα ευρήματα των Clarke et al. (1999) και των Cohen et al. (2005) για τη δομή του κόστους, των Cohen et al. (2005), Brierley (2009) και των Drury and Tayles (2005) όσον αφορά τον ανταγωνισμό, των Bjørnenak (1997), Cohen et al. (2005), Becker et al. (2015) και Malmi (1999) σχετικά με το μέγεθος της επιχείρησης και, τέλος, των Clarke et al. (1999) για τον κλάδο δραστηριοποίησης. Ωστόσο, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας ενδεχομένως να οφείλονται στο ότι το δείγμα είναι μικρό.

6.2.3 Λόγοι Απόρριψης Του ABC

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που απορρίπτουν το ενδεχόμενο να εφαρμόσουν μελλοντικά το ABC (**ABC deniers**), παρατηρήθηκε ότι οι λόγοι που τους οδήγησαν σε αυτό είναι κυρίως η ικανοποίηση που τους παρέχει το υπάρχον κοστολογικό σύστημα, στο οποίο συμπέρασμα έχουν καταλήξει αρκετές από τις έρευνες της βιβλιογραφίας. Πιο συγκεκριμένα, οι έρευνες που διαπίστωσαν ότι οι πληροφορίες που εξάγονται από το υφιστάμενο σύστημα κοστολόγησης εκπληρώνουν τις ανάγκες των επιχειρήσεων και δεν συντρέχει λόγος αλλαγής του είναι των

Quinn et al. (2017), Cohen et al. (2005), Bescos et al. (2002), Innes and Mitchell (1995) και Innes et al. (2000). Ακόμη, οι επιχειρήσεις αυτές δήλωσαν ότι η εφαρμογή του ABC συνοδεύεται από μεγάλο κόστος, γεγονός που τις αποτρέπει από το να το υιοθετήσουν και να το εφαρμόσουν. Το αποτέλεσμα αυτό συμφωνεί με τα ευρήματα των Bescos et al. (2002), Cohen et al. (2005), Innes and Mitchell (1995) και Innes et al. (2000).

6.2.4 Αντίληψη Των Πιθανών Μελλοντικών Υιοθετούντων Για Το ABC

Σχετικά με τις επιχειρήσεις που ενδεχομένως να εφαρμόσουν μελλοντικά το ABC (**ABC supporters**), παρατηρείται ότι τα κυριότερα οφέλη που πιστεύουν ότι θα αποκομίσουν είναι ότι θα ελέγχουν καλύτερα το κόστος κατανοώντας τις αιτίες δημιουργίας του, θα αποκτήσουν ακριβέστερη πληροφόρηση για την κερδοφορία προϊόντων/ υπηρεσιών, θα γίνεται καλύτερη μέτρηση της απόδοσης, θα βελτιωθεί η διαδικασία λήψης αποφάσεων και ότι θα γίνουν πιο ανταγωνιστικές στον κλάδο τους. Τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν με αυτά των ερευνών που έχουν διεξαχθεί και αναλύονται στο δεύτερο κεφάλαιο. Συγκεκριμένα, τα ίδια οφέλη είχαν διαπιστώσει και στις έρευνές τους οι Clarke et al. (1999), Innes et al. (2000), Innes and Mitchell (1995) και Cohen et al. (2005) σχετικά με το πως αντιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις που δεν έχουν εφαρμόσει ακόμη το ABC, αλλά δεν αποκλείεται από τα μελλοντικά τους σχέδια.

Ωστόσο, θεωρούν ότι θα υπάρξουν δυσκολίες κυρίως λόγω έλλειψης κατάλληλης ειδίκευσης, αποτέλεσμα που συμφωνεί με την έρευνα των Innes et al. (2000), αλλά δεν συνάδει ιδιαίτερα με τα αποτελέσματα των Cohen et al. (2005), οι οποίοι διαπίστωσαν ότι η έλλειψη εξειδικευμένων γνώσεων δεν θα αποτελέσει σημαντικό εμπόδιο σε μια μελλοντική εφαρμογή του ABC. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις του δείγματος θεωρούν ότι η αντικατάσταση του συστήματος που χρησιμοποιούν αρκετά χρόνια πολύ πιθανό να αποτελέσει εμπόδιο, κάτι που διαπίστωσαν στις έρευνές τους οι Innes et al. (2000) και οι Innes and Mitchell (1995). Παρατηρήθηκε ότι το έμμεσο κόστος για τη πλειοψηφία αυτών των επιχειρήσεων δεν ξεπερνάει το 40% του συνολικού κόστους, καθώς και ότι οι επιχειρήσεις αυτές υφίστανται έντονο ανταγωνισμό.

Από τα αποτελέσματα που εξάχθηκαν για τις επιχειρήσεις που μια ενδεχόμενη εφαρμογή του ABC δεν αποκλείεται από τα μελλοντικά τους σχέδια, παρατηρείται ότι θεωρούν ότι θα ωφεληθούν σε μεγάλο βαθμό, αλλά θα αντιμετωπίσουν ορισμένες δυσκολίες.

6.2.5 Άγνοια Για Τη Μέθοδο ABC

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον προκαλεί το γεγονός ότι το σχεδόν το 10% του δείγματος δεν είναι εξοικειωμένο με την έννοια του ABC, ποσοστό που είναι μικρό αλλά όχι αμελητέο. Γι' αυτό το λόγο ερευνήθηκε τόσο το προφίλ των συγκεκριμένων επιχειρήσεων, όσο και ορισμένα χαρακτηριστικά τους. Σχετικά με τις επιχειρήσεις που δεν γνωρίζουν την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (**ABC unawares**), παρατηρήθηκε ότι δραστηριοποιούνται σε αρκετά ανταγωνιστικούς κλάδους (βιομηχανία/ βιοτεχνία και εμπόριο), με τις πωλήσεις να προέρχονται κατά μεγάλο ποσοστό από στρατηγική ηγεσίας κόστους παρά από στρατηγική διαφοροποίησης. Το έμμεσο κόστος καταλαμβάνει το 20% έως 40% του συνολικού κόστους. Τα δεδομένα που παρέχονται από το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζουν χρησιμοποιούνται κατά 65% με 70% στον έλεγχο και στην μείωση του κόστους, στη τιμολόγηση των προϊόντων/υπηρεσιών, στη σύνταξη των προϋπολογισμών και για την αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης. Τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν ως ένα βαθμό με τα αποτελέσματα από την έρευνα των Cohen et al. (2005). Από το σύνολο των δεδομένων που συλλέχθηκαν για τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις, θα μπορούσε να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι ίσως δεν είναι απόλυτα ικανοποιημένες από το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν, αλλά πολύ πιθανό να μην χρειάστηκε ακόμη να αναζητήσουν πιο προηγμένες μεθόδους κοστολόγησης όπως το ABC.

6.3 Περιορισμοί Έρευνας Και Μελλοντικές Προτάσεις

Στην έρευνα που διεξήχθη υπήρχαν ορισμένοι περιορισμοί. Βασικό περιορισμό στην έρευνα αποτέλεσε το γεγονός ότι το ποσοστό απόκρισης (10,77%) ήταν μικρό, οπότε δεν δύναται να

εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για ολόκληρο τον πληθυσμό. Ωστόσο, αντίστοιχα ποσοστά, περίπου ή λιγότερο από 10%, σε έρευνες σχετικά με τη διάδοση του ABC δεν είναι ασυνήθιστο [βλ. ενδ. Bescos et al., 2002 (Γαλλία, 4,7%); Bright et al. 1992 (Ηνωμένο Βασίλειο, 12%)]. Επιπλέον, ο διαθέσιμος χρόνος για την διεξαγωγή της έρευνας ήταν περιορισμένος. Λόγω της νομοθεσίας για την προστασία των προσωπικών δεδομένων (GDPR) δεν κατέστη δυνατό η έρευνα να επικεντρωθεί μόνο στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, και κατευθύνθηκε σε γενικότερα πεδία.

Περαιτέρω έρευνες κρίνεται απαραίτητο να διεξαχθούν όσον αφορά τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, οι οποίες να εμβαθύνουν σε μεγαλύτερο βαθμό και σε άλλους παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν την απόφαση των επιχειρήσεων για υιοθέτηση ή όχι του ABC, προκειμένου να εξηγηθεί το παράδοξο της χαμηλής υιοθέτησης και εφαρμογής του εν λόγω κοστολογικού συστήματος. Ειδικότερα, από τα αντιληπτά χαρακτηριστικά που συμβάλλουν στη διάδοση καινοτομιών όπως το ABC, θα ήταν χρήσιμο να ερευνηθεί η συμβατότητα του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης με τη κουλτούρα της επιχείρησης. Επιπλέον, θα μπορούσαν οι έρευνες να στραφούν και στη δυνατότητα δοκιμής του, καθώς στο συγκεκριμένο δείγμα δεν υπήρχε καμία επιχείρηση που να εφαρμόζει σε δοκιμαστικό επίπεδο το ABC.

6.4 Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύθηκαν τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τα αποτελέσματα της μονομεταβλητής, καθώς και της πολυμεταβλητής στατιστικής ανάλυσης. Απώτερος σκοπός του κεφαλαίου ήταν να συγκεντρωθούν τα συμπεράσματα για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, αλλά και για το σύνολό τους, ώστε να είναι πιο εύκολα κατανοητά. Επιπρόσθετα, αναφέρονται οι περιορισμοί που υπήρξαν κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας έρευνας. Τέλος, στο κεφάλαιο αυτό αναφέρονται προτάσεις για μελλοντικές έρευνες προκειμένου να συμπληρωθεί η παρούσα έρευνα, και γενικότερα να ενισχυθεί η βιβλιογραφία για τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση

Almeida, A. and Cunha, J. (2017). ‘The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company’, *Procedia Manufacturing*, 13, pp. 932–939.

Al-Omiri, M. and Drury, C. (2007). ‘A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations’, *Management Accounting Research*, 18(4), pp. 399–424.

Anderson, S. W. (1995). ‘A framework for assessing cost management system changes: The case of Activity-Based Costing implementation at General Motors, 1986-1993’, *Journal of Management Accounting Research*, pp. 1-51.

Askarany, D. and Smith, M. (2004). ‘Contextual Factors and Administrative Changes’, *Issues in Informing Science & Information Technology*, 1, pp. 179-188.

Askarany, D. and Yazdifar, H. (2012). ‘An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK’, *International Journal of Production Economics*, 135(1), pp. 430–439.

Baird, K. M., Harrison, G. L. and Reeve, R. C. (2004). ‘Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors’, *Management Accounting Research*, 15(4), pp. 383–399.

Ballas, A. and Venieris, G. (1996). ‘A survey of management accounting practice in Greek firms’, in Bhimani, A. (Ed.), *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, pp. 123-139.

Banker, R. D., Bardhan, I. R. and Chen, T.-Y. (2008). ‘The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance’, *Accounting, Organizations and Society*, 33(1), pp. 1–19.

Becker, S. D., Wald, A., Gessner, C. and Gleich, R. (2015). ‘Le rôle des attributs perçus pour la diffusion des innovations dans la comptabilité analytique. Le cas de la comptabilité par activités’, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 21(1), pp. 105-137.

- Bescos, P. L., Cauvin, É. and Gosselin, M. (2002).** ‘Activity-based costing and activity-based management: A comparison of the practices in Canada and in France’, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 8(3), pp. 229-244.
- Birkinshaw, J., Hamel, G. and Mol, M. J. (2008).** ‘Management Innovation’, *The Academy of Management Review*, 33 (4), pp. 825-845.
- Bjørnenak, T. (1997).** ‘Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway’, *Management Accounting Research*, 8, pp. 3-17.
- Brierley, J. A. (2009).** ‘An Examination of the Factors Influencing the Level of Consideration for Activity-based Costing’, *International Journal of Business and Management*, 3(8), pp. 58-67.
- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A. and Sweeting, R. C. (1992).** ‘The deployment of costing techniques and practices: a UK study’, *Management Accounting Research*, 3(3), pp. 201–211.
- Cagwin, D. and Bouwman, M. J. (2002).** ‘The association between activity-based costing and improvement in financial performance’, *Management Accounting Research*, 13(1), pp. 1–39.
- Cauvin, E. and Neumann, B. R. (2007).** ‘French Cost Accounting Methods: ABC and other Structural Similarities’, *Journal of Cost Management*, 21 (5), p. 14.
- Chea, A. (2011).** ‘Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness’, *International Journal of Business and Management*, 6(11), pp. 3-10.
- Chen, G., Firth, M. and Park, K. (2001).** ‘The Implementation and Benefits of Activity-Based Costing: A Hong Kong Study’, *Asian Review of Accounting*, 9(2), pp. 23–37.
- Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998).** ‘Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study’, *Management Accounting Research*, 9(1), pp. 1–19.
- Clarke, P. J., Hill, N. T. and Stevens, K. (1999).** ‘ACTIVITY-BASED COSTING IN IRELAND: BARRIERS TO, AND OPPORTUNITIES FOR, CHANGE’, *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), pp. 443–468.

- Cohen, S., Venieris, G. and Kaimenaki, E. (2005).** ‘ABC: adopters, supporters, deniers and unawares’, *Managerial Auditing Journal*, 20(9), pp. 981-1000.
- Cook, T. J., Grove, H. D. and Coburn, S. (2000).** ‘ABC Process-Based Capital Budgeting’, *Journal of Managerial Issues*, 12(3), pp. 305–323.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1991).** ‘Profit priorities from activity-based costing’, *Harvard Business Review*. 69(3), pp. 130-135.
- Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1992).** ‘Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage’, *Accounting Horizons*, pp. 1-13.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S. M. and Brown, R. A. (2003).** ‘Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey’, *Management Accounting Research*, 14(1), pp. 67–72.
- Damanpour, F., Szabat, K. A. and Evan, W. M. (1989).** ‘THE RELATIONSHIP BETWEEN TYPES OF INNOVATION AND ORGANIZATIONAL PERFORMANCE’, *Journal of Management Studies*, 26(6), pp. 587–602.
- Diavastis, I., Anagnostopoulou, E., Drogalas, G. and Karagiorgos, T. (2016).** ‘The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity-Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece’, *Accounting and Management Information Systems*, 15(4), pp. 757-784.
- Drury, C. (2018).** *Management and cost accounting*. 10th ed. Andover, Hampshire, United Kingdom: Cengage Learning EMEA.
- Drury, C. and Tayles, M. (2005).** ‘Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations’, *The British Accounting Review*, 37(1), pp. 47–84.
- Frambach, R. T. and Schillewaert, N. (2002).** ‘Organizational innovation adoption: a multi-level framework of determinants and opportunities for future research’, *Journal of Business Research*, 55(2), pp. 163–176.
- Gosselin, M. (1997).** ‘The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing’, *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 105–122.

- Gosselin, M. (2006).** ‘A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences’, *Handbooks of Management Accounting Research*, 2(1), pp. 641–671.
- Hussain, Md. M., Gunasekaran, A. and Laitinen, E. K. (1998).** ‘Management accounting systems in Finnish service firms’, *Technovation*, 18(1), pp. 57–67.
- Innes, J. and Mitchell, F. (1995).** ‘A survey of activity-based costing in the UK’s largest companies’, *Management Accounting Research*, 6(1), pp. 137-153.
- Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D. (2000).** ‘Activity-based costing in the U.K.’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results’, *Management Accounting Research*, 11(3), pp. 349–362.
- Ittner, C. D., Lanen, W. N. and Larcker, D. F. (2002).** ‘The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance’, *Journal of Accounting Research*, 40(3), pp. 711–726.
- Jeyaraj, D. S. S. (2015).** ‘Activity-Based Costing vs Volume Based Costing: Relevance and Applicability’, *International Journal of Management*, 4(2), pp. 39-46.
- Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. (1987).** ‘The Rise and Fall of Management Accounting’, *Management Accounting*, 68(7), pp. 22–29.
- Kaplan, R. S. (1994).** ‘Management accounting (1984-1994): Development of new practice and theory’, *Management Accounting Research*, 5(1), pp 247-260.
- Kennedy, T. and Affleck-Graves, J. (2001).** ‘The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance’, *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), pp. 19–44.
- Kimberly, J. R. and Evanisko, M. J. (1981).** ‘Organizational Innovation: The Influence of Individual, Organizational, and Contextual Factors on Hospital Adoption of Technological and Administrative Innovations.’, *Academy of Management Journal*, 24(4), pp. 689–713.
- Kip, K., Augustin, S. (2007).** ‘Comparing U.S. and German cost accounting methods’, *Management Accounting Quarterly*, 8 (3), pp. 1-9.

- Malmi, T. (1999).** ‘Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms’, *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), pp. 649-672.
- Moisello, A. M. (2012).** ‘ABC: Evolution, Problems of Implementation and Organizational Variables’, *American Journal of Industrial and Business Management*, 2(1), pp. 55–63.
- Pavlatos, O. (2010).** ‘The impact of firm characteristics on ABC systems: a Greek-based empirical analysis’. In: Epstein, M., Manzoni, F., and Davila. A., *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices. Studies in Managerial and Financial Accounting*, Volume 20, Chapter 17, pp. 501–527.
- Pavlatos, O. and Kostakis, H. (2015).** ‘Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece’, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 31(1), pp. 150–164.
- Pavlatos, O. and Kostakis, H. (2018).** ‘Management accounting innovations in a time of economic crisis’, *The Journal of Economic Asymmetries*, 18(1), e00106.
- Pavlatos, O. and Paggios, I. (2008).** ‘Management accounting practices in the Greek hospitality industry’, *Managerial Auditing Journal*, 24(1), pp. 81–98.
- Pavlatos, O. and Paggios, I., (2009).** ‘Activity Based Costing in the hospitality industry: evidence from Greece’, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(4), pp. 511-527.
- Quinn, M., Elafi, O. and Mulgrew, M. (2017).** ‘Reasons for not changing to activity-based costing: a survey of Irish firms’, *PSU Research Review*, 1(1), pp. 63–70.
- Rogers, E. M. (1995).** *Diffusion of innovations*. 4th ed. New York: Free Press.
- Shields, M. D. (1995).** ‘An Empirical Analysis of Firms’ Implementation Experiences with Activity-Based Costing’, *Journal of Management Accounting Research*, 7(1), pp. 148-166.
- Stehlik-Barry, K. and Babinec, A. J. (2017).** *Data Analysis with IBM SPSS Statistics*. Birmingham: Packt Publishing.
- Turney, P. B. B. (2010).** ‘Activity-Based Costing: An Emerging Foundation for Performance Management’, No. 4, pp. 33-42.

Van Nguyen, H. and Brooks, A. (1997). ‘An Empirical Investigation of Adoption Issues Relating to Activity-Based Costing’, *Asian Review of Accounting*, 5(1), pp. 1–18.

Vazakidis, A., Karagiannis, I. and Tsialta, A. (2010). ‘Activity-Based Costing in the Public Sector’, *Journal of Social Sciences*, 6 (3), pp. 376-382.

Venieris, G., S. Cohen and Y. Zorgios (2000). “Modelling the Interrelationships Between Activity Based Costing and Flexible Manufacturing Systems”, 23rd European Accounting Association Annual Congress.

Venieris, G. and S. Cohen, (2008). ‘Flexibility in Manufacturing and Activity Based Costing: Modelling the Interrelationships’, *Journal of Applied Business Research*, 4(2), pp. 81-96.

Ελληνόγλωσση

Γκίνογλου, Α. και Σταυριανίδης, Κ. (2014). *Κοστολόγηση – Διοικητική Λογιστική, Βιομηχανική Κοστολόγηση*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε..

Δημητριάδης, Ε. (2016). *Στατιστική Επιχειρήσεων με Εφαρμογές σε SPSS και LISREL*. 2^η εκδ. Αθήνα: ΚΡΙΤΙΚΗ.

Κεχράς, Ι. (2009). *Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

Χάλκος, Γ. Ε. (2011). *Θεωρία, εφαρμογές και χρήση στατιστικών προγραμμάτων σε Η/Υ*. 3^η έκδ. Αθήνα: Τυπωθήτω.

Quinlan, C., Babin, B., Carr, J., Griffin, M. and Zikmund, W.G. (2017). *Μέθοδοι επιχειρηματικής έρευνας* (Επιμέλεια: Ανδρονικίδης, Α. και Μπάλτας, Γ.). Nicosia: Broken Hill Publishers.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Θέμα: Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων στις επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας

Το παρόν ερωτηματολόγιο εντάσσεται στο πλαίσιο έρευνας που διεξάγεται από το Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Σκοπός της έρευνας είναι κατά πόσο το σύστημα της Κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) έχει διαδοθεί στις ελληνικές επιχειρήσεις της Βόρειας Ελλάδας και οι λόγοι που οδήγησαν στην υιοθέτηση ή την απόρριψη του εν λόγω κοστολογικού συστήματος.

Θα ήθελα να τονίσω ότι η έρευνα ακολουθεί την Ευρωπαϊκή νομοθεσία για την *προστασία των προσωπικών δεδομένων (GDPR)*. Η ταυτότητά σας θα παραμείνει ΑΝΩΝΥΜΗ και οι απαντήσεις σας είναι απόλυτα εμπιστευτικές. Τα δεδομένα που θα συλλεχθούν θα αξιοποιηθούν αποκλειστικά για τις ανάγκες της έρευνας.

Ο χρόνος συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου εκτιμάται στα 10-15 λεπτά.

Εάν επιθυμείτε να λάβετε αντίγραφο των αποτελεσμάτων της έρευνας, μπορείτε να δηλώσετε το ενδιαφέρον σας στα στοιχεία επικοινωνίας που αναγράφονται παρακάτω.

Αν έχετε οποιαδήποτε ερώτηση αναφορικά με την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, μπορείτε να επικοινωνήσετε με την Παπαγεωργίου Παρθενία στο e-mail aud19035@uom.edu.gr.

Μπορείτε να μεταβείτε στο ερωτηματολόγιο πατώντας τον παρακάτω σύνδεσμο:

Σας ευχαριστώ προκαταβολικά για το χρόνο και τη συμμετοχή σας!

*Με εκτίμηση,
Παπαγεωργίου Παρθενία*

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ, ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ Η ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΟΥ ABC

Ορισμός: Η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity-Based Costing – ABC) επιτρέπει τον καθορισμό του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών με μεγαλύτερη ακρίβεια μέσω της κατανομής του έμμεσου κόστους σε πρώτη φάση με βάση τις δραστηριότητες (π.χ. λήψη παραγγελιών), και στη συνέχεια το κόστος των δραστηριοτήτων αποδίδεται άμεσα σε φορείς κόστους (π.χ. πελάτες, προϊόντα/ υπηρεσίες).

1. Στην παρούσα φάση, εφαρμόζετε στην επιχείρησή σας την Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων;

- Ναι
- Όχι
- Δεν γνωρίζουμε την μέθοδο αυτή

Όσοι απάντησαν Ναι, μεταφέρθηκαν στην Ερώτηση 2.

Όσοι απάντησαν Όχι, μεταφέρθηκαν στην Ερώτηση 12.

Όσοι απάντησαν Δεν γνωρίζουμε τη μέθοδο, μεταφέρθηκαν στην Ερώτηση 18.

ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΥΙΟΘΕΤΟΥΝΤΕΣ ΤΟΥ ABC

2. Με ποιο τρόπο πληροφορήθηκε η επιχείρησή σας για το ABC;
(Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μια απαντήσεις.)

- Επιστημονικά περιοδικά
- Σεμινάρια / Συνέδρια
- Συμβουλευτικές εταιρίες
- Άλλο (παρακαλώ αναφέρετε) :

3. Πόσο καιρό περίπου εφαρμόζει η επιχείρησή σας την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων;

- Λιγότερο από 1 χρόνο
- 1 έως 3 χρόνια
- 3 έως 5 χρόνια
- Πάνω από 5 χρόνια

4. Στην παρούσα φάση εφαρμόζετε την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων:

- Σε δοκιμαστικό επίπεδο
- Παράλληλα με άλλο κοστολογικό σύστημα
- Ως το μοναδικό σύστημα

5. Το λογισμικό (software) που χρησιμοποιείτε για την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος ABC είναι:

- Εμπορικό πακέτο
- Κατασκευασμένο ειδικά για την εταιρία

6. Ποιοι από τους παρακάτω συμμετείχαν στον σχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων;

(Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μια απαντήσεις.)

- Λογιστές της εταιρίας
- Προσωπικό από το τμήμα πληροφορικής
- Προσωπικό από το τμήμα μάρκετινγκ
- Εξειδικευμένη ομάδα εργασίας
- Εξωτερικοί σύμβουλοι
- Άλλοι (παρακαλώ αναφέρετε).....

7. Χρησιμοποιείτε την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων:

- Σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης όπου μπορεί να εφαρμοστεί
- Στα περισσότερα τμήματα της επιχείρησης όπου μπορεί να εφαρμοστεί
- Σε λίγα τμήματα της επιχείρησης όπου μπορεί να εφαρμοστεί

8. Παρακαλώ αναφέρετε τον **αριθμό των δραστηριοτήτων** που χρησιμοποιούνται από το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες:

.....

9. Παρακαλώ αναφέρετε τον **αριθμό των οδηγών κόστους** που χρησιμοποιεί το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες:

.....

10. Παρακαλώ αξιολογείστε τον **βαθμό κατά τον οποίο ωφελήθηκε η επιχείρησή σας λόγω της εφαρμογής της μεθόδου ABC.**

(1: διαφωνώ απόλυτα, 5: συμφωνώ απόλυτα)

Οφέλη	1	2	3	4	5
Καλύτερος έλεγχος και διαχείριση του κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Προσδιορισμός των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για την δημιουργία του κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Εξοικονόμηση πόρων μέσω απαλοιφής δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Μείωση Κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Κατάρτιση πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων / υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ακριβέστερη ανάλυση κερδοφορίας προϊόντων / υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ευκολότερη κατάργηση των ζημιογόνων προϊόντων / υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Σχεδιασμός και ανάπτυξη νέων προϊόντων / υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δυνατότητα αλλαγών στο μείγμα των παραγόμενων προϊόντων με σκοπό να ανταποκρίνονται περισσότερο στις ανάγκες των πελατών από οικονομική σκοπιά (σχέση ποιότητας-τιμής)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη διαχείριση και εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ακριβέστερη ανάλυση κερδοφορίας πελατών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Προσδιορισμός των πελατών που δημιουργούν ζημίες	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Προσδιορισμός των προμηθευτών που δημιουργούν ζημίες	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη μέτρηση της συνολικής απόδοσης της επιχείρησης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη μέτρησης απόδοσης των τμημάτων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αύξηση ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης στον κλάδο δραστηριοποίησης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αύξηση κερδοφορίας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

11. Παρακαλώ αξιολογείστε, ποια από τα παρακάτω **προβλήματα** αντιμετωπίσατε ή/και αντιμετωπίζετε κατά την εφαρμογή της μεθόδου ABC στην επιχείρησή σας:

(1: διαφωνώ απόλυτα, 5: συμφωνώ απόλυτα)

Δυσκολίες	1	2	3	4	5
Αντίδραση από τους εργαζόμενους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Έλλειψη επαρκών πόρων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δυσκολία επιλογής δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Μη υποστήριξη του νέου συστήματος από τη διοίκηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Επιφυλάξεις ως προς την χρησιμότητα του νέου συστήματος	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Υπέρβαση του προϋπολογισμένου κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Υπέρβαση του χρονοδιαγράμματος εφαρμογής του συστήματος	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δυσκολίες συγκέντρωσης δεδομένων κόστους για το νέο σύστημα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Μεταφέρθηκαν στην Ερώτηση 18.

ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΜΗ ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΟΥ ABC

12. Έχει η επιχείρησή σας σκεφτεί/αξιολογήσει μέχρι σήμερα το ενδεχόμενο εφαρμογής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων;

- Ναι
 Όχι

13. Έχει η εταιρία σας στο παρελθόν εφαρμόσει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων;

- Ναι
 Όχι

14. Η εταιρία σας έχει στα μελλοντικά της σχέδια την προοπτική να εφαρμόσει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων;

- Όχι
 Μάλλον όχι
 Μάλλον ναι
 Ναι

Όσοι απάντησαν **Ναι** ή **Μάλλον ναι** μεταφέρθηκαν στην **Ερώτηση 16.**

Όσοι απάντησαν **Όχι** ή **Μάλλον όχι** μεταφέρθηκαν στην **Ερώτηση 15.**

ΕΝΟΤΗΤΑ 3Α: ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΤΟΥ ABC

15. Σημειώστε κατά πόσο συμφωνείτε/διαφωνείτε με τους λόγους που αποτρέπουν την επιχείρησή σας από το ενδεχόμενο να εφαρμόσει την μέθοδο ABC στο μέλλον:

(1: διαφωνώ απόλυτα, 5: συμφωνώ απόλυτα)

Λόγοι απόρριψης	1	2	3	4	5
Μεγάλο κόστος εφαρμογής	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Υπάρχει ικανοποίηση από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Έλλειψη χρόνου για αξιολόγηση πιθανής εφαρμογής	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ο βαθμός λεπτομέρειας που προσφέρει δεν είναι απαραίτητος	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η πληροφόρηση του συστήματος δεν θα είναι χρήσιμη για τιμολογιακούς σκοπούς	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Έλλειψη δεξιοτήτων/ γνώσεων για το ABC	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δυσκολία συνδυασμού του ABC με άλλα συστήματα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Έλλειψη υποστήριξης από τη διοίκηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Απαιτείται η επιχείρησή να ακολουθεί τις οδηγίες της μητρικής εταιρίας					

Μεταφέρθηκαν στην ερώτηση 18.

ΕΝΟΤΗΤΑ 3B: ΠΙΘΑΝΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ABC

16. Σημειώστε κατά πόσο συμφωνείτε/διαφωνείτε με τα παρακάτω **πιθανά οφέλη** που θα έχει η επιχείρησή σας από την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων:
(1: διαφωνώ απόλυτα, 5: συμφωνώ απόλυτα)

Πιθανά οφέλη	1	2	3	4	5
Καλύτερος έλεγχος κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη κατανόηση των αιτιών δημιουργίας του κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ακριβέστερη πληροφόρηση για την κερδοφορία πελατών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ακριβέστερη πληροφόρηση για την κερδοφορία υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων/ υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αύξηση κερδοφορίας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη μέτρηση απόδοσης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Εξοικονόμηση πόρων μέσω απαλοιφής δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη διαχείριση και έλεγχο των προϋπολογισμών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αύξηση ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης στον κλάδο δραστηριοποίησης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Καλύτερη εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

17. Σημειώστε κατά πόσο συμφωνείτε/διαφωνείτε με τα παρακάτω **προβλήματα/περιορισμούς** που πιθανόν να αντιμετωπίσει η επιχείρησή σας κατά την εφαρμογή της μεθόδου ABC:
(1: διαφωνώ απόλυτα, 5: συμφωνώ απόλυτα)

Πιθανές δυσκολίες	1	2	3	4	5
Έλλειψη υποστήριξης από τη διοίκηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Υψηλό κόστος υλοποίησης και εφαρμογής του συστήματος	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δυσκολίες αντικατάστασης ενός συστήματος που χρησιμοποιείται αρκετά χρόνια	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Τεχνικές δυσκολίες (π.χ. εντοπισμός οδηγών κόστους και δραστηριοτήτων)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Έλλειψη της κατάλληλης ειδικευσης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Μεταφέρθηκαν στην ερώτηση 18.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4: ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

18. Παρακαλώ προσδιορίστε το βαθμό που συμφωνείτε με τα παρακάτω όσον αφορά τις συνθήκες που επικρατούν στον κλάδο που δραστηριοποιείται η επιχείρησή σας:
(1: Διαφωνώ απόλυτα, 5: Συμφωνώ απόλυτα)

Συνθήκες κλάδου	1	2	3	4	5
Ο ανταγωνισμός στον κλάδο μας είναι αμείλικτος.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ο ανταγωνισμός τιμών είναι χαρακτηριστικό του κλάδου μας.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ο αριθμός των ανταγωνιστών μεταβάλλεται συχνά.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Οι στρατηγικές των ανταγωνιστών μεταβάλλονται συχνά.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

19. Παρακαλώ προσδιορίστε το βαθμό χρήσης το κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από το κοστολογικό σας σύστημα για:

(1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ)

Χρήση δεδομένων από σύστημα κοστολόγησης για:	1	2	3	4	5
τον έλεγχο του κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
τη μείωση του κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
την κατάρτιση προϋπολογισμών (budgeting)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
την άσκηση της τιμολογιακής σας πολιτικής	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
για το σχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών/ προϊόντων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
για την επιλογή μεταξύ ιδιοπαραγωγής και αγοράς από εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (performance evaluation)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
για τη συγκριτική προτυποποίηση/ αξιολόγηση (benchmarking)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
για την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

20. Παρακαλώ προσδιορίστε το βαθμό χρήσης νέων τεχνολογιών από την επιχείρησή σας:

(1: Καθόλου, 5: Πάρα Πολύ)

Χρήση νέων τεχνολογικών συστημάτων	1	2	3	4	5
Σύστημα διαχείρισης πελατειακών σχέσεων (Customer Relationship Management-CRM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Σύστημα Ηλεκτρονικής Ανταλλαγής Δεδομένων (Electronic Data Interchange-EDI)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Σύστημα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (Supply Change Management-SCM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Σύστημα διαχείρισης προμηθευτών (Supplier Relationship Management-SRM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Σύστημα διαχείρισης κύκλου ζωής προϊόντων (Product Lifecycle Management-PLM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

21. Αναφορικά με τη δομή κόστους της επιχείρησής σας, τι ποσοστό του συνολικού κόστους καταλαμβάνει το έμμεσο κόστος;

- Έως 20%
- 20% έως 40%
- 40% έως 60%
- 60% έως 80%
- 80% έως 100%

22. Παρακαλώ σημειώστε τον αριθμό των παρεχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών από την επιχείρησή σας:

.....

23. Ποιο είναι το ποσοστό των πωλήσεων σας που προέρχεται είτε από στρατηγική ηγεσίας κόστους είτε από στρατηγική διαφοροποίησης;

Παρακαλώ οι στήλες που θα επιλεγθούν να αθροίζονται 100%. (π.χ. Εάν οι πωλήσεις οφείλονται κατά 0 - 20% στην Ηγεσία κόστους, θα επιλέξετε 80% - 100% για τη Στρατηγική διαφοροποίησης.)

Στρατηγική Ηγεσίας Κόστους: Επιδιώκετε την παροχή προϊόντων / υπηρεσιών σε πελάτες σε όσο δυνατόν χαμηλότερες τιμές.

Στρατηγική Διαφοροποίησης: Επιδιώκετε την παροχή διαφοροποιημένων προϊόντων / υπηρεσιών σε σχέση με αυτές που παρέχουν οι άλλες επιχειρήσεις του κλάδου.

Στρατηγική Ηγεσίας κόστους

- 0-20% 20%-40% 40%-60% 60%-80% 80%-100%

Στρατηγική Διαφοροποίησης

- 0-20% 20%-40% 40%-60% 60%-80% 80%-100%

24. Περιφέρεια στην οποία εδρεύει η επιχείρησή σας:

- Δυτική Μακεδονία
 Κεντρική Μακεδονία
 Ανατολική Μακεδονία – Θράκη
 Ήπειρο

25. Κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρησή σας:

- Μεταποιητική Βιομηχανία/Βιοτεχνία
 Κατασκευές
 Εμπόριο (Λιανικό / Χονδρικό)
 Μεταφορές/Αποθήκευση
 Υπηρεσίες παροχής καταλύματος – Εστίασης
 Διαχείριση ακίνητης περιουσίας
 Υπηρεσίες υγείας
 Πληροφορική, Τηλεπικοινωνίες, Τεχνολογία
 Γεωργία, Κτηνοτροφία, Δασοκομία, Αλιεία
 Ορυχεία, λατομία
 Παροχή ηλ. Ρεύματος, Φυσικού αερίου, Νερού
 Παροχή υπηρεσιών

26. Έτος ίδρυσης της επιχείρησής σας:

.....

27. Σε πιο στάδιο του κύκλου ζωής βρίσκεται η επιχείρησή σας; Παρακαλώ επιλέξτε:

- Έναρξη - Γέννηση
 Ανάπτυξη
 Ωρίμανση
 Αναγέννηση - Αναζωογόνηση
 Παρακμή

28. *Αριθμός εργαζομένων που απασχολεί η επιχείρηση:*

- 1-50
- 51-250
- 251-500
- Άνω των 500

29. *Κύκλος εργασιών της τελευταίας διαχειριστικής χρήσης της επιχείρησης:*

- 8-20 εκ. €
- 20-40 εκ. €
- 40-100 εκ. €
- Πάνω από 100 εκ. €

30. *Συμπληρώσατε το ερωτηματολόγιο αυτό ως στέλεχος της επιχείρησης. Τι θέση έχετε σε αυτή;*

- Διευθύνων Σύμβουλος (CEO)
- Οικονομικός Διευθυντής (CFO)
- Προϊστάμενος Λογιστηρίου
- Στέλεχος Λογιστηρίου
- Άλλο (παρακαλώ προσδιορίστε):

ΠΙΝΑΚΕΣ SPSS

Reliability Tests

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Οφέλη από των εφαρμογή του ABC»:

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	8	20,5
	Excluded ^a	31	79,5
	Total	39	100,0

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,955	21

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Scale Statistics			
Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
84,88	93,554	9,672	21

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Δυσκολίες κατά την εφαρμογή του ABC»

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	8	20,5
	Excluded ^a	31	79,5
	Total	39	100,0

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,812	8

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Scale Statistics			
Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
21,38	10,554	3,249	8

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Λόγοι απόρριψης του ABC»

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	18	46,2
	Excluded ^a	21	53,8
	Total	39	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,607	9

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
28,33	20,471	4,524	9

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Πιθανά οφέλη κατά την μελλοντική εφαρμογή του ABC»

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	9	23,1
	Excluded ^a	30	76,9
	Total	39	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,750	12

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
47,89	11,111	3,333	12

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Πιθανές δυσκολίες κατά την μελλοντική εφαρμογή του ABC»

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	9	23,1
	Excluded ^a	30	76,9
	Total	39	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,557	5

Scale Statistics			
Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
16,89	6,861	2,619	5

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Συνθήκες ανταγωνισμού»

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	39	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	39	100,0

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,701	4

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Scale Statistics			
Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
14,08	6,441	2,538	4

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Βαθμός χρήσης δεδομένων από κοστολογικό σύστημα»

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	39	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	39	100,0

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,894	11

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Scale Statistics			
Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
39,77	42,814	6,543	11

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Βαθμός χρήσης νέων τεχνολογιών»

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	39	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	39	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,796	5

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
16,18	21,677	4,656	5

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «Κύκλος εργασιών και Αριθμός εργαζομένων»

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	39	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	39	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,754	2

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
4,74	3,459	1,860	2

Normality Tests

		Tests of Normality					
		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Δομή κόστους	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Χρήση ABC	Πάνω από 40%	,513	8	,000	,418	8	,000
	Έως 40%	,477	31	,000	,519	31	,000

a. Lilliefors Significance Correction

		Tests of Normality					
		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Μέγεθος	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Χρήση ABC	1-50	,473	5	,001	,552	5	,000
	51-250	,482	19	,000	,507	19	,000
	251-500	,513	8	,000	,418	8	,000
	Άνω των 500	,435	7	,000	,600	7	,000

a. Lilliefors Significance Correction

		Tests of Normality					
		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Ανταγωνισμός	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Χρήση ABC	<3,5	,497	17	,000	,470	17	,000
	>=3,5	,475	22	,000	,522	22	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Correlation Test

		Correlations				
			Χρήση ABC	Δομή κόστους	Μέγεθος	Ανταγωνισμός
Spearman's rho	Χρήση ABC	Correlation Coefficient	1,000	,101	,021	,062
		Sig. (2-tailed)	.	,541	,898	,706
		N	39	39	39	39
	Δομή κόστους	Correlation Coefficient	,101	1,000	,260	-,062
		Sig. (2-tailed)	,541	.	,109	,706
		N	39	39	39	39
	Μέγεθος	Correlation Coefficient	,021	,260	1,000	,042
		Sig. (2-tailed)	,898	,109	.	,800
		N	39	39	39	39
	Ανταγωνισμός	Correlation Coefficient	,062	-,062	,042	1,000
		Sig. (2-tailed)	,706	,706	,800	.
		N	39	39	39	39

Partial Correlation Test

Descriptive Statistics			
	Mean	Std. Deviation	N
Χρήση ABC	,2051	,40907	39
Δομή κόστους	,7949	,40907	39
Μέγεθος	2,4359	,94018	39
Ανταγωνισμός	,5641	,50236	39
Τομέας	,6154	,49286	39

			Correlations					
Control Variables			Χρήση ABC	Δομή κόστους	Μέγεθος	Ανταγωνισμός	Τομέας	
-none- ^a	Χρήση ABC	Correlation	1,000	,101	,035	,062	,010	
		Significance (2-tailed)	.	,541	,832	,706	,952	
		df	0	37	37	37	37	
	Δομή κόστους	Correlation	,101	1,000	,239	-,062	,120	
		Significance (2-tailed)	,541	.	,144	,706	,465	
		df	37	0	37	37	37	
	Μέγεθος	Correlation	,035	,239	1,000	,079	,144	
		Significance (2-tailed)	,832	,144	.	,634	,381	
		df	37	37	0	37	37	
	Ανταγωνισμός	Correlation	,062	-,062	,079	1,000	,049	
		Significance (2-tailed)	,706	,706	,634	.	,767	
		df	37	37	37	0	37	
	Τομέας	Correlation	,010	,120	,144	,049	1,000	
		Significance (2-tailed)	,952	,465	,381	,767	.	
		df	37	37	37	37	0	
	Τομέας	Χρήση ABC	Correlation	1,000	,100	,034	,062	
			Significance (2-tailed)	.	,549	,839	,712	
			df	0	36	36	36	
Δομή κόστους		Correlation	,100	1,000	,225	-,069		
		Significance (2-tailed)	,549	.	,174	,681		
		df	36	0	36	36		
Μέγεθος		Correlation	,034	,225	1,000	,072		
		Significance (2-tailed)	,839	,174	.	,666		
		df	36	36	0	36		
Ανταγωνισμός		Correlation	,062	-,069	,072	1,000		
		Significance (2-tailed)	,712	,681	,666	.		
		df	36	36	36	0		

a. Cells contain zero-order (Pearson) correlations.

Logistic Regression

Case Processing Summary

Unweighted Cases ^a		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	39	100,0
	Missing Cases	0	,0
	Total	39	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		39	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding

Original Value	Internal Value
Όχι	0
Ναι	1

Categorical Variables Codings

		Frequency	Parameter coding		
			(1)	(2)	(3)
Μέγεθος	1-50	5	1,000	,000	,000
	51-250	19	,000	1,000	,000
	251-500	8	,000	,000	1,000
	Άνω των 500	7	,000	,000	,000
Ανταγωνισμός	<3,5	17	,000		
	>=3,5	22	1,000		
Δομή κόστους	Πάνω από 40%	8	,000		
	Έως 40%	31	1,000		

Block 1: Method = Enter

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	1,265	5	,938
	Block	1,265	5	,938
	Model	1,265	5	,938

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	38,314 ^a	,032	,050

a. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than ,001.

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	4,209	7	,755

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		Χρήση ABC = Όχι		Χρήση ABC = Ναι		Total
		Observed	Expected	Observed	Expected	
Step 1	1	3	2,673	0	,327	3
	2	4	4,414	1	,586	5
	3	3	3,487	1	,513	4
	4	4	3,426	0	,574	4
	5	1	,775	0	,225	1
	6	6	5,413	1	1,587	7
	7	2	1,481	0	,519	2
	8	4	5,172	3	1,828	7
	9	4	4,160	2	1,840	6

Classification Table^a

	Observed	Χρήση ABC	Predicted		Percentage Correct
			Όχι	Ναι	
Step 1	Χρήση ABC	Όχι	31	0	100,0
		Ναι	8	0	,0
	Overall Percentage				79,5

a. The cut value is ,500

Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
							Lower	Upper
Δομή κόστους(1)	,873	1,187	,541	1	,462	2,394	,234	24,515
Μέγεθος			,579	3	,901			
Μέγεθος(1)	-,262	1,430	,034	1	,854	,769	,047	12,691
Μέγεθος(2)	-,254	1,066	,057	1	,811	,775	,096	6,267
Μέγεθος(3)	-1,047	1,422	,542	1	,462	,351	,022	5,696
Ανταγωνισμός(1)	,187	,881	,045	1	,832	1,206	,215	6,774
Constant	-1,846	1,577	1,371	1	,242	,158		

a. Variable(s) entered on step 1: _Δομή κόστους, Μέγεθος, Ανταγωνισμός.