



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ. ΕΜΠΕΙΡΙΚΑ
ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

του ΙΩΑΝΝΗ ΑΡΖΟΥΜΑΝΙΔΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ ΚΟΥΡΔΟΥΜΠΑΛΟΥ,
ΛΕΚΤΟΡΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Διοίκηση Επιχειρήσεων (Executive MBA)

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2022

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές/τριες και τους διδάσκοντες/ουσες στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στην Οργάνωση και Διοίκηση Επιχειρήσεων, καθώς κατά τα έτη των σπουδών στο ΠΜΣ μου μετέδωσαν τις γνώσεις και εμπειρίες τους. Ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλω στην επιβλέπουσα καθηγήτρια, καθώς η καθοδήγησή της και οι συμβουλές της υπήρξαν καθοριστικές για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων Ελλάδας, για την απρόσκοπτη διανομή των ερωτηματολογίων κατά τη διάρκεια της τελευταίας συνεδρίασής της , καθώς και όλους τους επαγγελματίες που αποδέχτηκαν να συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο στην Ελληνική Επικράτεια.

Αφιερωμένο στον Κωστή και στην Ιωάννα..

Περίληψη

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό να αναδείξει τα οφέλη από την εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στις ελληνικές επιχειρήσεις. Η διοικητική λογιστική έχει στρατηγική σημασία για τις επιχειρήσεις, καθώς διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη λήψη αποφάσεων. Σε αυτό το πλαίσιο, αναλύθηκαν κάποιες από τις σημαντικότερες μεθόδους κοστολόγησης και επιχειρήθηκε να δοθεί έμφαση τόσο στις παραδοσιακές, όσο και σε σύγχρονες τεχνικές λογιστικής. Η βιβλιογραφική επισκόπηση εστιάζει στις μεθόδους κοστολόγησης δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στις τεχνικές value chain και continuous improvements.

Προκειμένου να αποδειχθεί τη βασική πρόταση της εργασίας, δηλαδή τη σημασία εφαρμογής μεθόδων διοικητικής λογιστικής από επιχειρήσεις, διενεργήθηκε έρευνα μέσα από τη διανομή ερωτηματολογίων σε εκπροσώπους ελληνικών επιχειρήσεων. Εκεί, επιχειρήθηκε να αναδειχθεί η πιθανή εφαρμογή παραδοσιακών εργαλείων λογιστικής, αλλά και μεθόδων κοστολόγησης, όπως οι value chain και continuous improvements. Η ερευνητική μέθοδος που ακολουθήθηκε ήταν ποσοτική και έγινε η αντίστοιχη ανάλυση.

Τα ευρήματα της παρούσας εργασίας είναι ιδιαίτερα ενδιαφέροντα, καθώς προκύπτει ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις, αν και γνωρίζουν τη σημασία και τα οφέλη από την εφαρμογή τεχνικών διοικητικής λογιστικής, τις εφαρμόζουν σε μικρό ποσοστό και δεν έχουν σαφή εικόνα για το περιεχόμενό τους.

Λέξεις – κλειδιά: διοικητική λογιστική, αλυσίδα αξίας, συνεχείς βελτιώσεις, κοστολόγηση, λήψη αποφάσεων

Abstract

The present master thesis aims to demonstrate the advantages from the application of managerial accounting by Greek enterprises. Managerial accounting is of strategic importance for companies, since it plays a cardinal role in decision-making. In this framework, I have analyzed few of the most important cost methods and I have attempted to emphasize both on traditional, as well as on modern accounting cost techniques. Literature review focuses on costing methods by emphasizing mostly on techniques like value chain and continuous improvements.

In order to prove the major proposition of this master thesis, that is the significance of applying managerial accounting methods by companies, we have conducted research through the handing out of questionnaires to the representatives of Greek companies. At this point, we attempted to demonstrate how the potential application of traditional accounting tools, as well as costing methods, like value chain and continuous improvements affect the function and effectiveness of a company. The research method chosen is quantitative and the respective analysis followed.

The findings of this thesis are particularly interesting, as it shows that a small percentage of Greek enterprises apply managerial accounting methods, although they comprehend the significance and benefits of their implementation. Moreover, they lack specific understanding of their content and what their application entails.

Keywords: managerial accounting, value chain, continuous improvements, costing, decision-making

Πίνακας Περιεχομένων	σελ.
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή	1
1.1 Εισαγωγή	1
1.2 Ερευνητικά ερωτήματα	4
1.3 Δομή της εργασίας	4
1.4 Σύνοψη	5
Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση	6
2.1 Βασικές τεχνικές και μέθοδοι της διοικητικής λογιστικής	6
2.2 Λογιστική κόστους	6
2.2.1 Η έννοια του κόστους	6
2.2.2 Η μέθοδος value chain costing	7
2.2.3 Η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (activity based costing – ABC)	8
2.2.4 Κοστολόγηση βάσει στόχων (target costing method – TCM)	13
2.2.5 Η μέθοδος LCC – life cycle costing (κοστολόγηση βάσει κύκλου ζωής)	15
2.2.6 Η μέθοδος balanced scorecard (BSC – εξισορροπημένη αξιολόγηση / ισορροπημένη κάρτα επιδόσεων)	17
2.2.7 Η μέθοδος συνεχών βελτιώσεων (continuous improvements / Kaisen)	19
2.3 Ενδιάμεσα συμπεράσματα	22
Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία έρευνας	23
3.1 Εισαγωγή	23
3.2 Ερευνητική μέθοδος	23
3.3 Επιλογή ερευνητικής μεθόδου	24
3.4 Μεθοδολογία έρευνας και περιγραφή δείγματος	25
3.5 Στάδια έρευνας	27
3.6 Ηθική έρευνας	27
Κεφάλαιο 4: Παρουσίαση και ανάλυση αποτελεσμάτων έρευνας	29
4.1 Δημογραφικά στοιχεία έρευνας	29
4.2 Έλεγχος αξιοπιστίας δείγματος	32
4.3 Έλεγχος κανονικότητας του δείγματος	34
4.4 Ερωτήσεις άποψης σχετικά με τη χρησιμότητα της διοικητικής λογιστικής	35
4.5 Ερωτήσεις άποψης σχετικά με την τεχνική αλυσίδας αξίας (value chain)	38
4.6 Ερωτήσεις άποψης σχετικά με την τεχνική συνεχών βελτιώσεων (continuous improvements)	39
4.7 Έλεγχος συσχέτισης δείγματος	41
Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα	46
Βιβλιογραφικές πηγές	48
Ελληνική Βιβλιογραφία	48
Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία	49
Διαδικτυακές Πηγές	52
Προσάρτημα 1	53
Προσάρτημα 2	55

Κατάλογος Πινάκων	σελ.
1. Διαφορές και πλεονεκτήματα αλυσίδας αξίας	4
2. Διαφορές abc costing και παραδοσιακών μοντέλων κοστολόγησης	12
3. Διαφορές abc costing και κλασικής κοστολόγησης	13
4. Μαθηματικός τύπος TCM	14
5. Διάγραμμα TCM	15
6. Προτερήματα και μειονεκτήματα NVP, EAC, IRR	17
7. Διάγραμμα ισορροπημένης κάρτας επιδόσεων	18
8. Υλοποίηση ισορροπημένης κάρτας επιδόσεων	18
9. Διάγραμμα Kaisen	21
10. Διαφορές ποσοτικής και ποιοτικής μεθόδου	24
11. Πίνακας 1: Δημογραφικά στοιχεία – απόλυτες τιμές	29
12. Πίνακας 2: Δημογραφικά στοιχεία – ποσοστό %	30
13. Πίνακας Cronbach's α	33
14. Πίνακας αξιοπιστίας δείγματος	33
15. Πίνακας κανονικότητας δείγματος	34
16. Δείκτης Kolmogorov-Smirnov και Shapiro-Wilk	35
17. Πίνακας απαντήσεων γενικών ερωτήσεων (ποσοστό %)	36
18. Γράφημα παρακολούθησης προγραμμάτων λογιστικής	36
19. Διάγραμμα γνώσεων διοικητικής λογιστικής	37
20. Σημασία ετήσιας απογραφής	37
21. Διάγραμμα για τη σύγκριση περσινής απόδοσης και προβλέψεων	38
22. Πίνακας για value chain (ποσοστό %)	39
23. Διάγραμμα για ανταγωνιστικό πλεονέκτημα	39
24. Πίνακας συνεχών βελτιώσεων (ποσοστό %)	40
25. Γράφημα χρήσης τεχνικής continuous improvements	41
26. Γράφημα για διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μέσω continuous Improvements	41
27. Πίνακας συσχέτισης γενικών ερωτήσεων	42
28. Πίνακας συσχέτισης value chain	43
29. Πίνακας συσχέτισης continuous improvements	49

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγή

Με τον όρο στρατηγική διοίκηση (strategic management) συχνά αποδίδεται μια ολοκληρωμένη προσέγγιση η οποία περιλαμβάνει ταυτόχρονα, όλα εκείνα τα στοιχεία που σχετίζονται με το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τον έλεγχο της εταιρικής στρατηγικής (Ward 1992). Η στρατηγική διοίκηση προϋποθέτει τόσο την κατανόηση των μακροπρόθεσμων στόχων μιας επιχείρησης, όσο και την κατανόηση του ευρύτερου περιβάλλοντος στο οποίο η εταιρεία δραστηριοποιείται και θα συνεχίσει να λειτουργεί. Με άλλα λόγια, η στρατηγική λογιστική εκτείνεται από το πού βρίσκεται μια επιχείρηση τώρα και πού θέλει να φτάσει. Συνεπώς, περιλαμβάνει όλες τις αναλύσεις, αποφάσεις και δράσεις που αναλαμβάνει ένας οργανισμός, προκειμένου να δημιουργήσει και να διατηρήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (Dess, Lumpkin & Eisner, 2009).

Σε αυτό το πλαίσιο, τα τέσσερα (4) βασικά χαρακτηριστικά της στρατηγικής διοίκησης είναι ότι καθοδηγεί έναν οργανισμό για την επίτευξη στόχων και σκοπών (α), περιλαμβάνει πολλαπλά ενδιαφερόμενα μέρη κατά τη λήψη αποφάσεων (β), χρειάζεται να λαμβάνει υπόψη τόσο τους μακροπρόθεσμους, όσο και τους βραχυπρόθεσμους στόχους μια επιχείρησης (γ) και τέλος αναγνωρίζει τους συμβιβασμούς που πρέπει να επιτυγχάνονται μεταξύ αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας (δ) (Napier & Hoang Vuong, 2013). Περαιτέρω, η στρατηγική διοίκηση κάθε οργανισμού αναλύεται στις στρατηγικές που έχουν υλοποιηθεί (realized) και σε αυτές που προορίζονται να πραγματοποιηθούν (intended) (Mintzberg & Waters, 1985).

Όπως προκύπτει, η στρατηγική διοίκηση περιλαμβάνει κάθε απόφαση που λαμβάνεται στη διάρκεια λειτουργίας ενός οργανισμού. Επομένως, συνδέεται άμεσα και με τη διοικητική λογιστική. Αφού η στρατηγική διοίκηση, εξασφαλίζει την τέλεια ευθυγράμμιση μεταξύ του σχεδιασμού, της εφαρμογής και ελέγχου ενός οργανισμού, η διοικητική λογιστική καλύπτει εκείνο το πεδίο που περιλαμβάνει τα αναγκαία εργαλεία και τεχνικές που βοηθούν όσους αναλαμβάνουν τέτοιες στρατηγικές αποφάσεις (Sahaf 2013). Πιο συγκεκριμένα, η διοικητική λογιστική είναι η διαδικασία

κατά την οποία αναγνωρίζονται, μετριούνται, συνδυάζονται, αναλύονται, προετοιμάζονται, ερμηνεύονται και επικοινωνούνται εκείνες οι πληροφορίες που βοηθούν κάποιον να φέρει σε πέρας τους οργανωτικούς του στόχους (Horngren et al., 2011).

Η μελέτη από κοινού της στρατηγικής διοίκησης και της διοικητικής λογιστικής, δεν αποτελεί καινοτομία. Ωστόσο, ο συνδυασμός των δύο έχει οδηγήσει στη νέα ορολογία της «στρατηγικής διοικητικής λογιστικής», η οποία νοείται ως η «ευρύτερη προσέγγιση της διοικητικής λογιστικής για την επίτευξη στρατηγικής θέσης» (Roslender & Hart, 2003). Βέβαια, όσον αφορά την ουσία της διοικητικής λογιστικής και τα στοιχεία που τη συναποτελούν, ο Bromwich (1990) δίνει έναν από τους πληρέστερους ορισμούς, σύμφωνα με τον οποίο, ως διοικητική λογιστική νοείται η παροχή και ανάλυση χρηματοοικονομικών πληροφοριών για τις αγορές προϊόντων της επιχείρησης, το κόστος και τις δομές κόστους των ανταγωνιστών, όπως και την παρακολούθηση των στρατηγικών της επιχείρησης και των ανταγωνιστών της σε αυτές τις αγορές σε διάφορες περιόδους.

Από τους παραπάνω ορισμούς και τις διαφορετικές προσεγγίσεις σχετικά με τη διοικητική λογιστική και το στρατηγικό της ρόλο, συνάγονται με ασφάλεια τέσσερα (4) χαρακτηριστικά: (α) είναι στρατηγικά προσανατολισμένη, (β) έχει εξωτερικό προσανατολισμό, (γ) δείχνει τη μακροσκοπική προοπτική μιας επιχείρησης και (δ) καταλαμβάνει ευρύ πεδίο στη λήψη αποφάσεων (Δημητράς & Μπάλλας, 2009). Αυτά τα τέσσερα βασικά χαρακτηριστικά, αναλύονται περαιτέρω και βοηθούν μια επιχείρηση σε νευραλγικούς τομείς: (α) στον εντοπισμό στρατηγικών αβεβαιοτήτων μέσα από τη ρύθμιση της διαδικασίας κατάρτισης προϋπολογισμού, (β) στην απόφαση στρατηγικής κατεύθυνσης και στη δέσμευση προς αυτή την κατεύθυνση, (γ) στη διαμόρφωση στρατηγικών για προϊόντα, ανταγωνιστές και πελάτες, (δ) στη δημιουργία στρατηγικού μηχανισμού ελέγχου, (ε) στη μέτρηση και ανάλυση της απόδοσης τόσο από πλευράς χρηματοοικονομικών, όσο και μη χρηματοοικονομικών μέσων και (στ) στη ρύθμιση, το συντονισμό και έλεγχο των επιχειρηματικών πόρων (Schuster, Heinemann & Cleary, 2021).

Συνοψίζοντας, οι παρεχόμενες πληροφορίες για μια επιχείρηση από τη διοικητική λογιστική είναι εξαιρετικά σημαντικές. Οι πληροφορίες διακρίνονται σε

χρηματοοικονομικές (π.χ. κόστος, έσοδα) και σε μη χρηματοοικονομικές (π.χ. αποτελεσματικότητα και μερίδιο αγοράς). Περαιτέρω, όσοι ασχολούνται με το αντικείμενο, εκτελούν τρεις διαδοχικές λειτουργίες: 1) καταχώρηση, συγκέντρωση και προσδιορισμός στοιχείων, 2) ανάλυση, σχεδιασμός και έλεγχος και 3) παροχή πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων (Παπαδέας, 2015, 17).

Βέβαια, οι λόγοι για τους οποίους επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις μεθόδους διοικητικής λογιστικής διαφοροποιούνται από τα πλεονεκτήματα που διατυπώνει η θεωρία. Πιο συγκεκριμένα, συγκριτική μελέτη σε επιχειρήσεις σε διάφορες χώρες δίνει σε φθίνουσα σειρά τα κριτήρια για τα οποία ένας manager εφαρμόζει κάποια μέθοδο διοικητικής λογιστικής. Αυτά είναι: α) ο έλεγχος του κόστους, β) η κοστολόγηση, γ) η λήψη στρατηγικών αποφάσεων, δ) η μείωση κόστους, ε) ο σχεδιασμός, στ) η ανάλυση οδηγών κόστους, ζ) ο επιμερισμός κόστους, η) οι ετήσιες εκθέσεις, κ.ά. (Yalcin, 2012).

Η διοικητική λογιστική διαδραματίζει ολοένα και πιο σημαντικό ρόλο για τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα, εξαιτίας των συνεχών αλλαγών που λαμβάνουν χώρα εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης και ιδίως των τεχνολογικών εξελίξεων. Επίσης, ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής είναι εξίσου σημαντικός και κατά τη διάρκεια οικονομικών κρίσεων που πιθανώς να αντιμετωπίζουν επιχειρήσεις. (Angelakis *et al.*, 2015).

Ακριβώς εξαιτίας των βαθέων οικονομικών κρίσεων που έπληξαν τα τελευταία έτη την Ελλάδα, αλλά και ευρύτερες περιοχές, οι οποίες δεν είχαν το χαρακτήρα παροδικών υφέσεων, η χρησιμότητα της διοικητικής λογιστικής έχει αναδειχθεί. Πιο συγκεκριμένα, και όσον αφορά στην Ελληνική πραγματικότητα, μελέτες δείχνουν πως μετά την οικονομική κρίση, οι εταιρείες δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στη χρήση τεχνικών μακροπρόθεσμου σχεδιασμού, όπως οι μακροπρόθεσμες προβλέψεις, τα προϋπολογισμένα στρατηγικά σχέδια, ή τα στρατηγικά σχέδια που αναπτύσσονται χωριστά από τον προϋπολογισμό. Συνεπώς, οι εταιρείες σε περίοδο οικονομικής κρίσης δε στηρίζονται στο βραχυπρόθεσμο σχεδιασμό και την ανάπτυξη ετήσιων προϋπολογισμών για τον έλεγχο του κόστους, την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και το σχεδιασμό καθημερινών λειτουργιών, αλλά αντίθετα προσβλέπουν σε μακροπρόθεσμες λύσεις μακροπρόθεσμα σχέδια δράσης και προβλέψεις, προσπαθώντας κατ' αυτό τον τρόπο να ενσωματώσουν στο σχεδιασμό τους την

αβεβαιότητα που συνεπάγεται μια οικονομική κρίση (Pavlatos & Kostakis, 2015, 162). Τέλος, η οικονομική κρίση οδήγησε και σε καινοτομίες στη διοικητική λογιστική (management accounting innovations – MAIs) (Pavlatos & Kostakis, 2018), δίνοντας έτσι ώθηση στη μελέτη του αντικειμένου.

1.2 Ερευνητικά ερωτήματα

Έχοντας ολοκληρώσει τη σύντομη εισαγωγή στη διοικητική λογιστική και το ρόλο της στην πορεία των επιχειρήσεων, η παρούσα εργασία πραγματεύεται το ρόλο της διοικητικής λογιστικής στη λήψη αποφάσεων από ελληνικές εταιρείες, οι οποίες είναι εγγεγραμμένες στα οικεία επιμελητήρια. Ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής στο ελληνικό πλαίσιο, επιτυγχάνεται μέσα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση ημεδαπών και αλλοδαπών πηγών, όπως και από την ποιοτική και ποσοτική ανάλυση που επιχειρείται με την αποδεκτική ερωτηματολογίων που συμπληρώθηκαν από εκπροσώπους και εργαζόμενους σε ελληνικές εταιρείες ενεργά μετέχουσες στον επιμελητηριακό θεσμό. Πρόκειται για πρωτογενή έρευνα με ερωτηματολόγια σε δείγμα ελληνικών επιχειρήσεων που μετέχουν στα βιομηχανικά και εμπορικά επιμελητήρια του νομού δραστηριότητάς τους.

Σε αυτό το πλαίσιο τα τέσσερα κύρια ερευνητικά ερωτήματα που αναπτύσσονται στην παρούσα εργασία είναι τέσσερα (4):

Ερευνητικό ερώτημα 1: Λαμβάνουν υπόψη οι ελληνικές επιχειρήσεις τη διοικητική λογιστική στη λήψη αποφάσεων;

Ερευνητικό ερώτημα 2: Σε τι βαθμό η λήψη αποφάσεων των επιχειρήσεων στηρίζεται στη συγκριτική επισκόπηση μέσω απολογισμού και προϋπολογισμού;

Ερευνητικό ερώτημα 3: Πόσο συμβάλλει η τεχνική αλυσίδας αξίας (value chain) στη λήψη αποφάσεων;

Ερευνητικό ερώτημα 4: Κατά πόσο χρησιμοποιείται και συμβάλλει στην απόδοση μιας επιχείρησης η τεχνική συνεχών βελτιώσεων (continuous improvements);

1.3 Δομή της εργασίας

Η παρούσα εργασία δομείται σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο σύντομο κεφάλαιο επιχειρείται μια πρώτη εισαγωγή στο ρόλο της διοικητικής λογιστικής στις σύγχρονες

επιχειρήσεις και στα βασικά χαρακτηριστικά της στοιχεία. Περαιτέρω διατυπώνονται τα βασικά ερευνητικά ερωτήματα γύρω από τα οποία δομείται η εργασία. Στο δεύτερο κεφάλαιο, λαμβάνει χώρα η βιβλιογραφική επισκόπηση ελληνικών και διεθνών πηγών, όπου αναλύονται σε βάθος οι τεχνικές και μέθοδοι μέσα από τις οποίες υλοποιείται η στρατηγική διοικητική λογιστική, με ιδιαίτερη έμφαση στις τεχνικές value chain και continuous improvements. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της εργασίας και αναλύονται τα βασικά σημεία του ερωτηματολογίου που διανεμήθηκε. Στο τέταρτο κεφάλαιο ακολουθεί ποσοτική και ποιοτική ανάλυση των αποτελεσμάτων, όπου αποτυπώνονται συσχετισμοί (correlations) και εξηγούνται οι βασικές τάσεις που καταγράφηκαν. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο γίνονται προτάσεις βελτίωσης της λειτουργίας των ελληνικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής, με βάση τα ευρήματα της προηγούμενης ανάλυσης. Παρουσιάζονται τα ευρήματα, οι περιορισμοί της εργασίας και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

1.4 Σύνοψη

Το παρόν κεφάλαιο επιχειρεί σύντομα να διαγράψει το ερευνητικό πλαίσιο της εργασίας, δίδοντας μερικούς από τους κυριότερους ορισμούς, βασικά χαρακτηριστικά και στόχους της διοικητικής λογιστικής. Πρόκειται για το πεδίο ορισμού μελέτης της εργασίας, πάνω στο οποίο θα στηριχθεί η αναλυτική βιβλιογραφική επισκόπηση. Επίσης, διατυπώθηκαν τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα της μελέτης, ώστε να είναι σαφές το πού επικεντρώνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση.

Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Βασικές τεχνικές και μέθοδοι της διοικητικής λογιστικής

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η αναλυτική επισκόπηση και μελέτη των κυριότερων τεχνικών και μεθόδων της διοικητικής λογιστικής, ώστε να παρουσιαστεί πλήρως και ευκρινώς το θεωρητικό πλαίσιο στο οποίο θα στηριχθεί η ποιοτική και ποσοτική ανάλυση των ευρημάτων του δείγματος ελληνικών επιχειρήσεων.

2.2 Λογιστική κόστους

Ο όρος λογιστική κόστους είναι συνώνυμος με αυτόν της διοικητικής λογιστικής και δείχνει την ιστορική εξέλιξη του κλάδου, καθώς κατά την ανάπτυξη της διοικητικής λογιστικής το ενδιαφέρον επικεντρώθηκε αρκετά στον έλεγχο κόστους σε κάθε επιχείρηση. Ως λογιστική κόστους νοείται η διαδικασία καθορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων (Βενιέρης, 1993). Έτσι, η διοικητική λογιστική είναι δυνατό να παρέχει πληροφορίες σχετικά με το κόστος παραγόμενων προϊόντων (α), το κόστος λειτουργίας επί μέρους τμημάτων (β) και συγκεκριμένων λειτουργιών (γ).

2.2.1 Η έννοια του κόστους

Προκειμένου να είναι δυνατή η κατανόηση μεθόδων και συστημάτων κοστολόγησης, είναι αναγκαίο κάποιος να προσδιορίσει με ακρίβεια τι ακριβώς νοείται ως κόστος. Κατά τους Καραγιώργο και Πετρίδη (2015), κόστος είναι «η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών». Σε αυτό το πλαίσιο, η λογιστική κόστους επικεντρώνεται στα άμεσα υλικά (α), στην άμεση εργασία (β) και (γ) στα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Skousen & Walther, 2009).

Τα τρία παραπάνω στοιχεία αλληλεπιδρούν μεταξύ τους και δημιουργούν μια σειρά συσχετισμών. Για παράδειγμα, κατά τη διαδικασία κοστολόγησης είναι δυνατό κάποιος να υπολογίσει το αρχικό κόστος ως άθροισμα των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας [Αρχικό Κόστος = Άμεσα Υλικά + Άμεση Εργασία] ή ότι το κόστος μετατροπής συνίσταται στην άμεση εργασία και στα γενικά βιομηχανικά έξοδα

[Κόστος Μετατροπής = Άμεση Εργασία + Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα]. Βέβαια, τα παραπάνω δεν αποτελούν παρά ένα ελάχιστο και απλοποιημένο δείγμα των εξισώσεων που χρησιμοποιούν οι κοστολόγοι. Άλλωστε, η κατανόηση βασικών στοιχείων του κόστους είναι αναγκαία για τη διοικητική οργάνωση κάθε επιχείρησης και τις αλλαγές επί της λειτουργίας της. Η μελέτη του κόστους συνοψίζεται στην αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες που αποσκοπούν στο άμεσο ή μελλοντικό όφελος μιας επιχείρησης (Παπάς, 1999).

Κύριο συμπέρασμα, από τα ανωτέρω είναι πως η έννοια του κόστους είναι κεντρική για τη λογιστική κόστους και την ανάπτυξη των αντίστοιχων μεθόδων διοικητικής λογιστικής. Σε αυτό το πλαίσιο, έχει αναπτυχθεί η μέθοδος κόστους αλυσίδας αξίας (value chain costing), η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (activity based costing – ABC), η μεθοδολογία κοστολόγησης βάσει στόχων (target costing method – TCM), η μέθοδος LCC για την κοστολόγηση βάσει του κύκλου ζωής προϊόντος κ.ά. Οι παραπάνω μέθοδοι κοστολόγησης συγκαταλέγονται ανάμεσα στις σύγχρονες μεθόδους κοστολόγησης, καθώς προσφέρουν πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και τη διοικητική πολιτική μιας εταιρείας ανάλογα με το οργανωσιακό της περιβάλλον (Βενιέρης, 1993).

2.2.2 Η μέθοδος value chain costing

Η μέθοδος κόστους αλυσίδας αξίας είναι ένα εργαλείο λογιστικής στρατηγικής διαχείρισης που βασίζεται στο μοντέλο της αλυσίδας αξίας του Porter (1979). Το μοντέλο βρίσκει το ποσό της αξίας που προστίθεται σε ένα προϊόν μέσα από τις αλλαγές που κάνει μια επιχείρηση από το στάδιο των πρώτων υλών μέχρι και την παραγωγή και τη διανομή στον τελικό πελάτη (Shank & Govindarajan, 1993, 68).

Η ανάλυση κόστους αλυσίδας αξίας λειτουργεί κατά βάση όπως η συμβατική ανάλυση κόστους, αλλά επιπλέον λαμβάνει υπόψη τα οφέλη και την εξοικονόμηση κόστους που λαμβάνουν χώρα εξαιτίας των δεσμών που αναπτύσσει μια επιχείρηση με πελάτες και προμηθευτές (Cullen, 2009). Η κλασική μελέτη περίπτωσης της μεθόδου supply chain costing είναι εκείνη κατά την οποία μια εταιρεία λιανικής χρησιμοποιεί τη μέθοδο προκειμένου να μετακυλήσει τα ιδιοκτησιακά κόστη στους προμηθευτές της. Έτσι, για παράδειγμα, μεταξύ προμηθευτών, επιχειρήσεων και πελατών

δημιουργούνται ενίοτε δύσκολες συνθήκες σχετικά με τον επιμερισμό δαπανών και εσόδων. Ιδανικά, οι εταιρείες θα έπρεπε να δημιουργούν αμοιβαία επωφελείς ευκαιρίες για την ενίσχυση της αλυσίδας αξίας (Anderson, 2005, 20).

Πιο συγκεκριμένα, με βάση τη μέθοδο της αλυσίδας αξίας κόστους μια επιχείρηση μπορεί να μειώσει τα κόστη της με σκοπό τη δημιουργία συγκριτικού πλεονεκτήματος ή να προβεί σε ουσιαστική διαφοροποίηση και να εστιάσει στην προστιθέμενη αξία σε διάφορα σημεία της αλυσίδας αξίας. Έτσι, αυτή η μέθοδος υποδεικνύει τους πιθανούς τρόπους ενίσχυσης του συγκριτικού πλεονεκτήματος μιας εταιρείας. Προκειμένου να αξιολογηθεί η αλυσίδα αξίας, η μέθοδος κατηγοριοποιεί τις δραστηριότητες που υφίστανται για τη δημιουργία ενός προϊόντος ή την ολοκλήρωση μιας υπηρεσίας (Kopel, Riegler & Schneider, 2020, 804). Η μέθοδος κοστολόγησης αλυσίδας αξίας κατηγοριοποιεί τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης σε εννέα τομείς από το στάδιο των πρώτων υλών έως και την ολοκλήρωση του τελικού προϊόντος.

Τέλος, οι υπόλοιποι παράγοντες που συγκαθορίζουν το κόστος με βάση το value chain costing είναι η ικανότητα, οι διασυνδέσεις και αλληλεπιδράσεις, η ολοκλήρωση, η τήρηση χρονοδιαγράμματος, η λήψη αποφάσεων, καθώς και οι θεσμικοί παράγοντες. Ακριβώς, η αδυναμία συνυπολογισμού των παραπάνω παραγόντων θεωρείται ως το κυριότερο μειονέκτημα της μεθόδου value chain costing. Βέβαια, συνολικά η μέθοδος κρίνεται ως επιτυχής και ιδιαίτερα για τους διευθυντές τροφοδοσίας αλυσίδας (Dash, Pradhan & Swain, 2018).

Το πλεονέκτημα της μεθόδου σε σχέση με άλλες μεθόδους κοστολόγησης στη διοικητική λογιστική είναι ότι η κοστολόγηση της αλυσίδας αξίας αξιολογεί το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα προσδιορίζοντας τα επιμέρους στρατηγικά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα στο πλήρες φάσμα δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση. Οι δραστηριότητες που αξιολογούνται δεν περιλαμβάνουν μόνο τις αμιγώς εσωτερικές επιχειρηματικές δραστηριότητες, αλλά και δραστηριότητες εκτός της αλυσίδας αξίας. Μια τέτοια αξιολόγηση προφανώς δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί με τις παραδοσιακά συστήματα διοικητικής λογιστικής. Η μέθοδος κοστολόγησης αλυσίδας αξίας επιτρέπει την ανάδειξη στρατηγικών προοπτικών. Επομένως, η διαφοροποίηση της μεθόδου από τα παραδοσιακά συστήματα διοικητικής λογιστικής είναι ότι τα τελευταία είναι προσανατολισμένα στην ανεύρεση της προστιθέμενης

αξίας, ενώ η κοστολόγηση αλυσίδας αξίας επικεντρώνεται στη «δημιουργία αξίας», στοιχείο που απαιτεί τη μελέτη και του εξωγενούς περιβάλλοντος μιας εταιρείας (Kırlı & Gümüş, 2011, 317).

Συνοπτικά, η εφαρμογή της κοστολόγησης αλυσίδας αξίας επικεντρώνεται στο συνδυασμένο κόστος όλων των δραστηριοτήτων αλυσίδας αξίας σε έναν οργανισμό και άρα είναι δυνατό να καθορίσει τη δομή εσωτερικού κόστους μιας επιχείρησης. Η λογιστική αλυσίδας αξίας ενσωματώνει τόσο στοιχεία χρηματοοικονομικά, όσο και διοικητικής λογιστικής. Σε αυτό το πλαίσιο, τα πλεονεκτήματα και οι διαφορές της μεθόδου σε σχέση με τα παραδοσιακά λογιστικά μοντέλα, συνοψίζονται παρακάτω.

	Παραδοσιακά συστήματα διοικητικής λογιστικής	Κοστολόγηση αλυσίδας αξίας
Προοπτική	Αποσκοπούν στη μείωση του κόστους μέσα από διαδικασίες προστιθέμενης αξίας.	Αποσκοπεί στη δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, μέσα από το σύνολο διαδικασιών που αλληλοσυνδέονται, από τους προμηθευτές μέχρι το τελικό προϊόν.
Φύση δεδομένων	Εσωτερική πληροφόρηση	Εσωτερική και εξωτερική πληροφόρηση
Βασικό μέλημα	Συνέπειες κόστους	Σχέση κόστους / αξίας / εσόδων
Φιλοσοφία περιορισμού κόστους	Μείωση κόστους μέσα από τη δημιουργία κέντρων ευθύνης ή ρύθμισης κόστους προϊόντος.	Μείωση κόστους είναι συνάρτηση του οδηγού κόστους που ρυθμίζει την αξία κάθε δραστηριότητας.

Πηγή McNair (2000).

Η κοστολόγηση αλυσίδας αξίας είναι μια από τις πιο εδραιωμένες μεθόδους κοστολόγησης στη διοικητική λογιστική και είναι εύκολο να ακολουθηθεί από επιχειρήσεις. Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι υπάρχει εξοικείωση με τη μέθοδο, η επισκόπηση των ελληνικών επιχειρήσεων έδειξε ότι κατατάσσεται ιδιαίτερα χαμηλά μεταξύ των μεθόδων που εφαρμόζονται. Πιο συγκεκριμένα, ενώ η κοστολόγηση αλυσίδας αξίας αποτελεί επιλογή, είναι ιδιαίτερα χαμηλοί οι δείκτες εφαρμογής της μεθόδου (Angelakis, Theriou, Floropoulos, 2010).

2.2.3 Η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (activity based costing – ABC)

Η μέθοδος ABC θεωρείται ότι δίνει σε μια επιχείρηση, τις πληροφορίες εκείνες που είναι απαραίτητες, ώστε να αναγνωρίζει τους παράγοντες που μπορούν να της δώσουν μακροχρόνιο όφελος και τους οποίους είναι σε θέση να επηρεάσει (Συγγελοπούλου, 2014).

Η μέθοδος ABC αποτελεί ένα καινοτόμο σύστημα κοστολόγησης, ενώ για πολλούς είναι η μετεξέλιξη του value chain costing. Το σημαντικότερο προτέρημα της μεθόδου κοστολόγησης σε επίπεδο διοικητικής λογιστικής είναι πως προσφέρει διαφάνεια όσον αφορά τα κόστη και για αυτό το λόγο κρίνεται ως μια από τις προσφορότερες μεθόδους τόσο για τον ιδιωτικό, όσο και για το δημόσιο τομέα, με δεδομένο ότι επιμετρά την ποιότητα, δυναμικότητα και ευελιξία στις δραστηριότητες ενός οργανισμού (Askarany, Yazdifar & Askary, 2010, 229).

Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος ABC στηρίζεται στην υπόθεση ότι τα προϊόντα αναλώνουν δραστηριότητες και συνακόλουθα οι δραστηριότητες αναλώνουν πόρους, έτσι η ανάλυση πόρων είναι αυτή που δημιουργεί το κόστος. Με άλλα λόγια, το ABC συσχετίζει το άμεσο κόστος με το τελικό προϊόν, όπως ακριβώς γίνεται και εάν ακολουθήσουμε τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, αλλά περεταίρω διαφοροποιείται αφού επιμερίζει τα έμμεσα έξοδα στα προϊόντα ανάλογα με το βαθμό ανάλυσης δραστηριοτήτων. Δηλαδή, αντιλαμβάνεται καλύτερα τα έμμεσα κόστη.

Για την καλύτερη κατανόηση του ABC, είναι σημαντικό να αντιληφθούμε ότι στηρίζεται σε τρεις (3) βασικές αρχές: (α) κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους, (β) κάθε δραστηριότητα γίνεται για κάποιο σκοπό, (γ) οι διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα καθώς και κανάλια διανομής, συνεπάγονται εργασία διαφορετικής έντασης. Από τις τρεις παραπάνω βασικές προτάσεις προκύπτει ότι η μέθοδος λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους με βάση το τι πραγματικά καταναλώθηκε για κάθε αντικείμενο. Η υλοποίηση της μεθοδολογίας απαιτεί τη χρήση λογισμικού προγράμματος, ώστε να είναι δυνατή η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομικής ακεραιότητας.

Αυτή η μέθοδος κοστολόγησης είναι πολύ σημαντική στη διοικητική λογιστική, καθώς επιτρέπει και τη διοίκηση βάσει δραστηριότητας (activity based management). Για να κοστολογηθεί και αξιολογηθεί κάθε δραστηριότητα, ένας οργανισμός θα πρέπει να συστηματοποιήσει τις εργασίες που πραγματοποιούνται και να τις διακρίνει ανάλογα με το εάν συνεισφέρουν στην ικανοποίηση του πελάτη ή στην ικανοποίηση ανάγκης της επιχείρησης (value added activities). Ακόμα, υπάρχουν και οι δραστηριότητες που δεν εκπληρώνουν τίποτε από αυτά και άρα είναι ανούσιες (non value added activities). Η τελευταία κατηγορία δραστηριοτήτων υπάρχει σε κάθε επιχείρηση και αποτελεί στόχο του activity based management, καθώς από αυτές είναι δυνατή η άμεση μείωση κόστους.

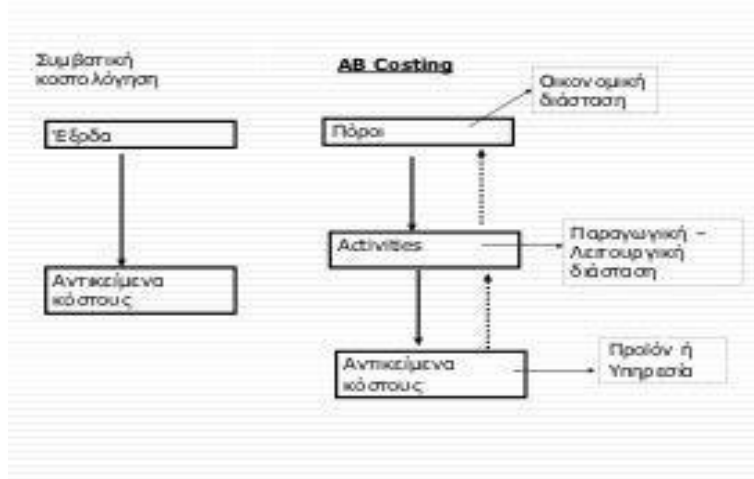
Με βάση το ABC η διοίκηση μιας εταιρείας έχει πλήρη και άμεση εικόνα για τους οδηγούς κόστους, δηλαδή των παραγόντων που επηρεάζουν το κόστος μιας δραστηριότητας. Τα μοντέλα εφαρμογής της μεθόδου κοστολόγησης στηρίζονται σε τέσσερις (4) βασικές αρχές. Πρώτον, σε έναν πολύ καλό σχεδιασμό που θα βοηθήσει να καθοριστούν επακριβώς οι στόχοι και οι προσδοκίες μιας επιχείρησης από το ABC, δεύτερον στην ανάλυση δραστηριοτήτων, όπου εκεί αναλύονται και οι οδηγοί κόστους και επιτρέπουν έτσι την ανάπτυξη της μεθόδου αξιολόγησης, τρίτον στον υπολογισμό του κόστους δραστηριοτήτων και προϊόντων και τέλος στα αποτελέσματα της δουλειάς σε έγγραφη μορφή που θα περιλαμβάνουν προτάσεις για τα επόμενα βήματα.

Μια πρώτη αποτίμηση της μεθόδου είναι πως δεν είναι εύκολη η υλοποίησή της σε μικρές επιχειρήσεις, ή σε επιχειρήσεις των οποίων ο σχεδιασμός στηρίζεται σε διαφορετικά μεταξύ τους τμήματα, στα οποία δεν είναι εδραιωμένη η διατμηματική συνεργασία. Συνεπώς, οι αναφορές από τις οποίες θα προκύπτουν οι οδηγοί κόστους, η προστιθέμενη αξία μιας δραστηριότητας κ.λπ. δεν είναι εύκολο να αποτυπωθούν (Clinton & van der Merwe, 2006). Άλλωστε, γι' αυτό θεωρείται ότι το activity based costing ακόμη δεν έχει εδραιωθεί όσο θα έπρεπε στις ελληνικές επιχειρήσεις, αν και κατά την τελευταία δεκαετία καταγράφεται σημαντική τάση υιοθέτησης της μεθόδου. Οι Αγγελάκης, Θεριού και Φλωρόπουλος επισημαίνουν πως υπάρχει σαφής αύξηση της εμπιστοσύνης των ελληνικών επιχειρήσεων για τη μέθοδο ABC (2010, 92).

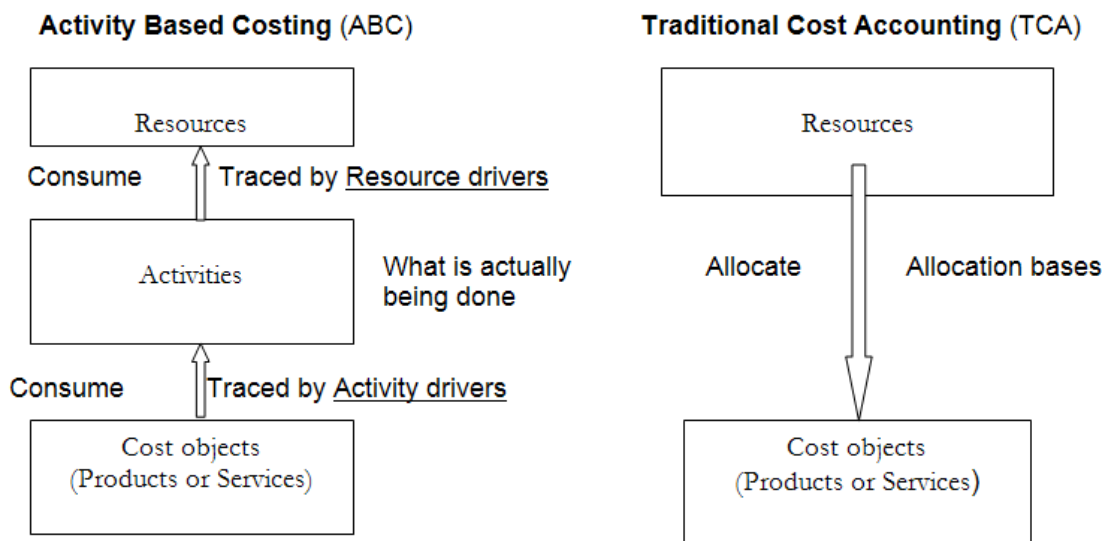
Η δυναμική της μεθόδου αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι έχουν δημιουργηθεί πιο εκλεπτυσμένες μορφές αυτής και πιο εξελιγμένα λογισμικά. Για

παράδειγμα, με τον όρο ABCM (activity based cost management) εκφράζεται η ταυτόχρονη εφαρμογή του ABC και ABM. Δηλαδή, ενσωματώνεται στο ABC και το διοικητικό σκέλος της λήψης αποφάσεων. Πρόκειται για μια πιο ολοκληρωμένη προσέγγιση που θεωρείται η εξελιγμένη μορφή του ABC (Beheshti, 2004).

Παρακάτω φαίνεται διαγραμματικά η διαφορά μεταξύ του activity based costing και των παραδοσιακών μοντέλων κοστολόγησης.



Πηγή: Σταμπολής (2010)



Πηγή: Oseifuah, E.K. (2014).

2.2.4 Κοστολόγηση βάσει στόχων (target costing method – TCM)

Η επόμενη μέθοδος που εξετάζεται είναι η κοστολόγηση βάσει στόχων (TCM). Αυτό το μεθοδολογικό εργαλείο δύναται να καλύψει τις ανάγκες εταιρείας κάθε τύπου, ωστόσο έχει αποδειχθεί εξαιρετικά χρήσιμη για οργανισμούς που ασχολούνται με την κατασκευή πολλαπλών προϊόντων με μικρή παραγωγή, παρά με εκείνες τις επιχειρήσεις όπου υπάρχει μαζική παραγωγή ενός προϊόντος. Η κοστολόγηση βάσει στόχου προέρχεται από την Ιαπωνία και για αρκετά χρόνια παρέμεινε μέθοδος που εφαρμοζόταν μόνο εκεί, καθώς δεν είχε λάβει διεθνή αναγνώριση. Βέβαια, το target costing είχε ήδη εφαρμοσθεί σε αυτοκινητοβιομηχανίες της Γερμανίας και των ΗΠΑ σε μια πρώιμη μορφή του, αφού οι εν λόγω επιχειρήσεις αποζητούσαν να βελτιστοποιήσουν τους ρυθμούς παραγωγής, μειώνοντας ταυτόχρονα τα κόστη.

Το target costing συνιστά ένα από τα τρία επιμέρους στοιχεία του target cost management, μαζί με τον προγραμματισμό της παραγωγής και το σχεδιασμό του προϊόντος. Πρόκειται για ένα λογιστικό εργαλείο στρατηγικής θεώρησης του κόστους, το οποίο αποβλέπει στον ακριβή προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος, ώστε να είναι δυνατή η θεώρηση του περιθωρίου κέρδους όταν εισαχθεί στην αγορά.

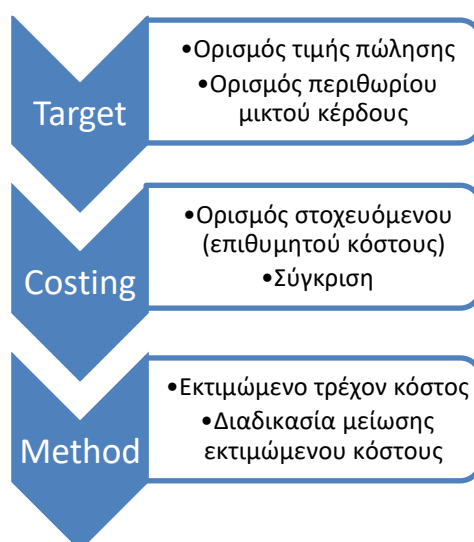
Συνεπώς, ορίζεται ως το εκτιμώμενο κόστος που μπορεί να πραγματοποιηθεί από μια επιχείρηση σε ένα προϊόν ώστε να αποκομίσει κέρδος από αυτό. Πρόκειται για το μέγιστο επιτρεπόμενο κόστος, το οποίο επιτρέπει σε ένα πρωτότυπο να εισαχθεί σε μαζική παραγωγή και να είναι κερδοφόρο για την επιχείρηση. Έτσι, είναι δυνατή και η συνολική μείωση του κόστους κύκλου ζωής ενός νέου προϊόντος. Συνοπτικά, η μέθοδος νοείται ως εκείνο το στρατηγικό εργαλείο που στοχεύει στη μείωση κόστους και τη βελτίωση προϊόντων, είτε μέσα από τον επανασχεδιασμό τους, είτε μέσα από τη βελτιστοποίηση της διαδικασίας παραγωγής. Για τη διοίκηση επιχειρήσεων, η μέθοδος target costing θεωρείται ως μια από τις πιο χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων, με δεδομένο ότι η κοστολόγηση στόχου επιτρέπει σε έναν οργανισμό να επιτύχει το στόχο της μεγιστοποίησης ζήτησης αγοράς και να διατηρηθεί σε ένα αποδεκτό επίπεδο κερδοφορίας.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο μαθηματικός τύπος του target costing είναι πως η τιμή ενός προϊόντος εάν αφαιρεθεί το περιθώριο κέρδους ισούται με το κόστος του προϊόντος. Επιφανειακά, η μεθοδολογία του target costing δε φαίνεται να

διαφοροποιείται σημαντικά από την κοστολόγηση cost plus, όπου το κόστος ενός προϊόντος αθροιζόμενο με το περιθώριο κέρδους δίνουν την τιμή του.

$\text{Τιμή} - \text{Περιθώριο Κέρδους} = \text{Κόστος (target costing)}$
$\text{Κόστος} + \text{Περιθώριο Κέρδους} = \text{Τιμή (cost plus)}$

Ωστόσο, το target costing ξεκινά από τη διαφορετική φιλοσοφία ότι οι αγορές και η ζήτηση καθορίζουν την τιμή ενός προϊόντος. Έτσι, οι επιχειρήσεις, εάν αποδεχθούν αυτή την παραδοχή, θα είναι προετοιμασμένες και θωρακισμένες σε περιόδους οικονομικής ύφεσης ή κρίσης. Διαγραμματικά το target costing αποδίδεται παρακάτω:



Βέβαια, προκειμένου να επιτευχθεί το target costing management είναι απαραίτητο μια εταιρεία να προβεί σε σημαντική έρευνα για τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά προϊόντος. Έτσι, ο Clifton αναγνωρίζει μια σειρά από διεργασίες οι οποίες απαιτούνται για να επιτευχθεί το target costing: Έρευνα αγοράς + ανάλυση ανταγωνισμού → Τμήμα της αγοράς → Προσδοκίες πελατών → Χαρακτηριστικά προϊόντος → Τιμή αγοράς → Περιθώριο κέρδους → Στόχος.

Συνολικά, το target costing ακολουθεί τη βασική αρχή ότι η κοστολόγηση ακολουθεί τις τιμές στην αγορά (price led costing), κάτι που λειτουργεί ταυτόχρονα ως προτέρημα και ως περιορισμός, ακριβώς γιατί εάν δεν υπάρχει ένα σαφές και ολοκληρωμένο όραμα για την αγορά, τότε η μέθοδος είναι εξ υπαρχής δεσμευτική για την επιχείρηση που θα την εφαρμόσει (Hilton, 2007).

2.2.5 Η μέθοδος LCC – life cycle costing (κοστολόγηση βάσει κύκλου ζωής)

Η μέθοδος LCC έχει αναδειχθεί ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια εξαιτίας του ολοένα και περισσότερο ανταγωνιστικού περιβάλλοντος και της ανάγκης για βιώσιμη ανάπτυξη, φιλικής προς το περιβάλλον και τα αποθέματα πρώτων υλών. Έτσι, πολλές χώρες, ανάμεσα στις οποίες και η Ελλάδα, έχουν υιοθετήσει επίσημα τη μέθοδο LCC. Πιο συγκεκριμένα, ως κόστος κύκλου ζωής ορίζεται εκείνη η οικονομική ανάλυση που χρησιμοποιείται για την επιλογή εναλλακτικών λύσεων που επηρεάζουν τόσο τα τρέχοντα όσο και τα μελλοντικά κόστη. Συγκρίνει τις αρχικές επενδυτικές επιλογές και προσδιορίζει τις λιγότερο κοστοβόρες για συγκεκριμένη χρονική περίοδο (Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, <https://www.mindev.gov.gr/green-public-procurement/life-cycle-cost-lcc/?lang=en>).

Ειδικότερα, η χρήση της μεθόδου βελτιστοποιεί το κόστος απόκτησης, κατοχής και λειτουργίας των φυσικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια που είναι ωφέλιμα (life cycle) και προσδιορίζει μέσα από την ποσοτικοποίηση όλα τα σημαντικά κόστη, υπολογίζοντάς τα με βάση την παρούσα αξία τους. Με άλλα λόγια, το LCC βοηθά στην ποσοτικοποίηση διαφορετικών επιλογών, προκειμένου να διασφαλίσει ότι θα επιλεγεί εκείνη που διαμορφώνει βέλτιστα το ενεργητικό. Επομένως, η κοστολόγηση βάσει κύκλου ζωής καλύπτει τα ακόλουθα κόστη κατά τη διάρκεια ζωής ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας ή ενός έργου: α) τις δαπάνες που βαρύνουν την αναθέτουσα αρχή (δαπάνες σχετικά με την απόκτηση, το κόστος χρήσης το κόστος συντήρησης και το κόστος στο τέλος κύκλου ζωής κάθε αγαθού) και β) το κόστος που καταλογίζεται στην περιβαλλοντική επίδραση που έχει το προϊόν, η υπηρεσία ή το έργο κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής του, υπό την προϋπόθεση ότι μπορεί να προσδιοριστεί η χρηματική του αξία. Τέτοια κόστη είναι τα σχετιζόμενα με τις εκπομπές ρύπων και αερίων του θερμοκηπίου και γενικότερα το κόστος μετριασμού της κλιματικής αλλαγής (Woodward, 1997).

Οι μέθοδοι κοστολόγησης με βάση την ανάλυση lcc κυρίως η καθαρή παρούσα αξία (net present value – NPV), το ετήσιο ισοδύναμο κόστος (equivalent annual cost – EAC) και ο εσωτερικός συντελεστής απόδοσης (internal rate of return – IRR).

Με τον όρο καθαρή παρούσα αξία εννοείται Καθαρή Παρούσα Αξία (ΚΠΑ) είναι το άθροισμα των παρούσων αξιών των εισερχόμενων και εξερχόμενων ταμειακών ροών κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Μετράει το πλεόνασμα ή την έλλειψη ταμειακών ροών, σε όρους παρούσας αξίας, σε σχέση με το κόστος κεφαλαίων (cost of funds) που χρησιμοποιήθηκαν για μια επένδυση. Πρόκειται για χρήσιμο εργαλείο που χρησιμοποιείται για να καθοριστεί εάν μια επένδυση ή ένα έργο κρίνεται συμφέρον για να χρηματοδοτηθεί ή όχι. Η καθαρή παρούσα αξία είναι μία από τις δύο τεχνικές προεξόφλησης ταμειακών ροών (μαζί με τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης) που χρησιμοποιούνται στη συγκριτική αξιολόγηση επενδυτικών προτάσεων, όπου η ροή του εισοδήματος διαφέρει στην πάροδο του χρόνου. Χρησιμοποιεί την έννοια της χρονικής αξίας του χρήματος για την εκτίμηση μακροπρόθεσμων επενδύσεων (<https://euretirio.com/kathari-parousa-axia-kpa-npv/>).

Ο παρακάτω πίνακας αποδίδει συνοπτικά τα προτερήματα και μειονεκτήματα από τις τρεις φόρμουλες.

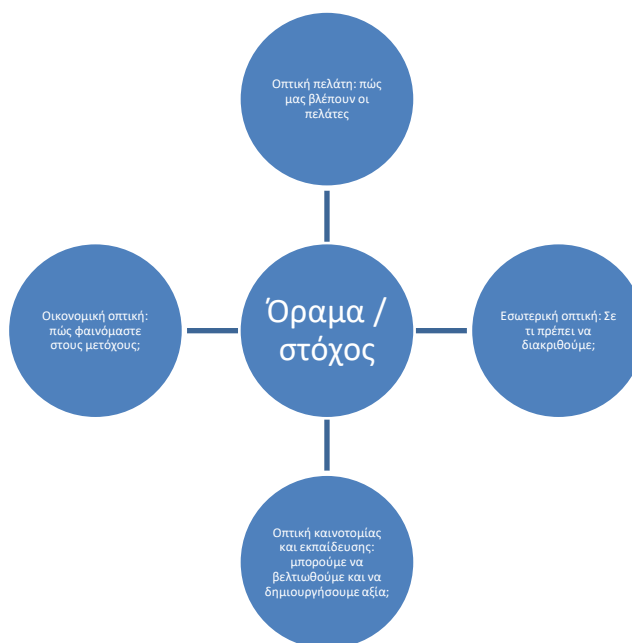
ΜΕΘΟΔΟΣ	NVP	EAC	IRR
ΤΙ ΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙ	Προβλεπόμενη ταμειακή ροή στην παρούσα αξία. Εστιάζει στα κόστη παρά στα έσοδα.	Λαμβάνει υπόψη τον παράγοντα παρούσας αξίας μιας προσόδου.	Καθορίζει μέσο ποσοστό απόδοσης, με την προϋπόθεση ότι οι αξίες μηδενίζονται στο αρχικό χρονικό σημείο.
ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑ	Λαμβάνει υπόψη τον παράγοντα τη χρονική αξία του χρήματος.	Μπορούν να συγκριθούν διαφορετικές εναλλακτικές με διαφορετική διάρκεια ζωής.	Το αποτέλεσμα προσφέρεται για σαφή ερμηνεία.
ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑ	Δεν είναι εφαρμοστέο εναλλακτικές λύσεις έχουν διαφορετική διάρκεια ζωής.	Δεν καθορίζει το πραγματικό κόστος κατά τη διάρκεια του έτους.	Οι υπολογισμοί απαιτούν διαδικασία δοκιμής και σφάλματος.
ΣΗΜΕΙΩΣΗ	Δεν είναι εφαρμοστέο εναλλακτικές λύσεις έχουν διαφορετική διάρκεια ζωής.	Χρήσιμο όταν συγκρίνονται εναλλακτικές λύσεις με διαφορετική διάρκεια ζωής.	Είναι εφαρμοστέο μόνον εάν οι επενδύσεις παράγουν κέρδη.

Πηγή: Kshirsagar, El-Gafy & Abdelhamid (2010).

2.2.6 Η μέθοδος balanced scorecard (BSC) – εξισορροπημένη αξιολόγηση / ισορροπημένη κάρτα επιδόσεων

Στη συνέχεια, η μέθοδος της εξισορροπημένης αξιολόγησης, είναι ιδιαίτερα σημαντική για τη διοικητική λογιστική. Σε αντίθεση με τις προηγούμενες μεθόδους που παρουσιάστηκαν, η εξισορροπημένη αξιολόγηση δεν επικεντρώνεται στην κοστολόγηση, αλλά στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας (effectiveness) (Kaplan & Norton, 2008).

Πιο συγκεκριμένα, η ισορροπημένη κάρτα επιδόσεων είναι ένα ολοκληρωμένο εργαλείο που εισήγαγαν οι Kaplan και Norton (1992) που αναλύεται σε μία ποσοτική και τρεις ποιοτικές διαστάσεις (χρηματοοικονομική, πελατειακή, εσωτερικών λειτουργιών, γνώση και μάθηση). Πρόκειται για ένα στρατηγικό εργαλείο μέτρησης της απόδοσης του συστήματος διοικητικής διαχείρισης που εναρμονίζει την αποστολή και το όραμα ενός οργανισμού με τις λειτουργικές ανάγκες και καθημερινές απαιτήσεις των τμημάτων. Αυτό επιτυγχάνεται μέσα από την αξιολόγηση της επιχειρησιακής στρατηγικής και πραγματοποιείται επίβλεψη των λειτουργιών. Κατ' αυτό τον τρόπο εντοπίζονται τα περιθώρια βελτίωσης και ανάπτυξης σύμφωνα με τις αντίστοιχες δυνατότητες (Παπαδοπούλου, 2012, 14).



Προκειμένου να υλοποιηθεί η στρατηγική της ισορροπημένης κάρτας απόδοσης ακολουθούνται συγκεκριμένα βήματα. Πρώτον, η ανάλυση της στρατηγικής και των επιχειρηματικών πλάνων ενός οργανισμού. Δεύτερον, ακολουθεί η ανάπτυξη των περιοχών εταιρικής απόδοσης και συνακόλουθα ο προσδιορισμός κριτηρίων αυτής της

απόδοσης. Στη συνέχεια, το τέταρτο βήμα είναι να αναγνωριστούν αρμοδιότητες, προκειμένου να υπάρχουν οι αντίστοιχες αναφορές και πέμπτον η αναγνώριση απαιτήσεων πληροφόρησης. Τέλος, το τελευταίο βήμα υλοποίησης είναι ο καθορισμός στόχων (Kaplan & Norton, 2008, 388-389).



Η μέθοδος BSC αναπτύχθηκε σε τέτοιο βαθμό, ώστε υπάρχουν πρότυπες κάρτες ισορροπημένη απόδοσης για οργανισμούς σε κάθε τομέα (διοίκηση, βιομηχανία, υπηρεσίες, αεροπορικές εταιρείες κ.λπ.) (Haron, Rahman & Smith, 2013, 107). Εν προκειμένω, η ισορροπημένη κάρτα απόδοσης εφαρμόζεται από εταιρείες, ιδίως πολυεθνικές, ως ένα πρώτο βήμα ελέγχου των θυγατρικών ή υποκαταστημάτων τους (Pramudita, 2016, 29). Συνοπτικά, η μέθοδος της ισορροπημένης κάρτας επιδόσεων θεωρείται ως μια από τις πιο προσφιλείς στη διοικητική λογιστική που δίνει απτά στοιχεία σχετικά με την αποδοτικότητα ενός οργανισμού.

Οι μέθοδοι που σχετίζονται με την αποδοτικότητα λαμβάνουν υπόψη τους και ζητήματα κοστολόγησης. Ειδικότερα, η BSC έχει ως έναν από τους τέσσερις βασικούς πυλώνες, την οικονομική απόδοση όπου διαδραματίζει σαφή ρόλο και η κοστολόγηση, η συγκράτηση κόστους, το περιθώριο κέρδους κ.λπ. Συνεπώς, το performance management στο οποίο εντάσσεται, λαμβάνει υπόψη πλήρως και τη λογιστική κόστους και την παραμετροποιεί.

2.2.7 Η μέθοδος των συνεχών βελτιώσεων (continuous improvement / Kaizen)

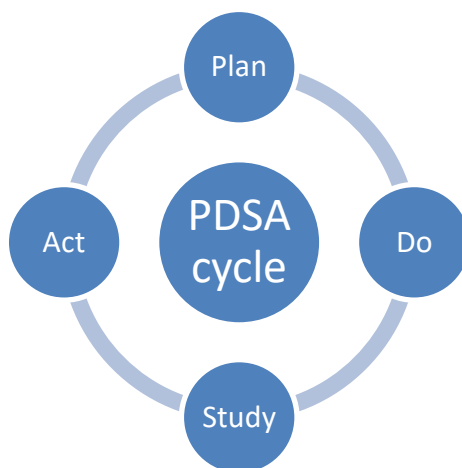
Η μέθοδος των συνεχών βελτιώσεων είναι μια ακόμα συμβολή της ιαπωνικής κουλτούρας στη διοικητική λογιστική. Πιο συγκεκριμένα, ο όρος Kaizen που αποδίδεται ως συνεχείς βελτιώσεις (continuous improvements) αποσκοπεί πρώτιστα στη μείωση σπατάλης. Ωστόσο, αυτό προϋποθέτει πως τη βελτίωση των διαδικασιών

σε έναν οργανισμό, και την προηγούμενη κατανόησή τους, η οποία θα οδηγήσει εντέλει σε μείωση σπατάλης. Ο Edwards Deming ήταν αμερικανός στατιστικολόγος που πρωτοστάτησε στη χρήση λογιστικών μεθόδων και στατιστικών στοιχείων για την κατανόηση και βελτίωση διαδικασιών. Ωστόσο, η προοπτική του Deming δεν ευδοκίμησε στην Αμερική, αφού δεν έπεισε τα στελέχη επιχειρήσεων και έτσι οδηγήθηκε στην ιαπωνική αγορά. Οι ιαπωνικές επιχειρήσεις φάνηκαν πιο πρόθυμες να μειώσουν τη σπατάλη και να βελτιώσουν την αποδοτικότητα μέσα από τεχνικές στατιστικής ανάλυσης και συνεχών βελτιώσεων. Κατ' αυτό τον τρόπο αποσκοπούσαν στην ταυτόχρονη μείωση κόστους μέσα από τη βελτίωση των διαδικασιών. Παράλληλα, η μείωση λαθών, η επανεργασία και η μείωση καθυστερήσεων βελτίωσαν εντέλει την ποιότητα του προϊόντος (Albright & Lam, 2006, 159).

Η μέθοδος των συνεχών βελτιώσεων, όπως και το target costing method, είχαν ιδιαίτερη απήχηση στην Ιαπωνία, καθώς μοιράζονται την κοινή φιλοσοφία ότι μια επιχείρηση οφείλει να προσαρμοστεί στις ανάγκες της αγοράς. Ωστόσο, η πρώτη ξεκινά από τη μείωση του κόστους, η οποία στη συνέχεια καταλήγει στους επιτρεπόμενους στόχους, ενώ η μέθοδος συνεχών βελτιώσεων στοχεύει στη βελτίωση των διαδικασιών. Και στις δύο περιπτώσεις, η εδραίωση των μεθόδων ιστορικά οφείλεται στη μεταπολεμική αδυναμία των επιχειρήσεων να έχουν πρόσβαση σε κεφάλαιο. Η μέθοδος των συνεχών βελτιώσεων, θεωρείται η μήτρα πολλών μεθόδων, όπως το total quality management (TCM) (Abrahamsson & Gerdin, 2006).

Η εφαρμογή συνεχών βελτιώσεων απαιτεί κατά τον Bond (1999) να γίνονται διεργασίες επί του πεδίου, όπου θα εντοπίζονται απευθείας προβλήματα και θα επιλύονται αμέσως μέσα από προτάσεις που γίνονται επί τόπου. Πρόκειται για την επιτομή της άμεσης, από κάτω προς τα πάνω (bottom-up) αλλαγής. Ο συντονισμός μιας μικρής κλίμακας ενός συστήματος που στηρίζεται στην πολύ καλή γνώση μέρους του συστήματος, έχει από τη φύση του χαμηλό κόστος. Κατ' αυτό τον τρόπο, οι βελτιώσεις και η πρόοδος στις διεργασίες είναι σε μεγάλο βαθμό εκτός του ελέγχου της διοίκησης, η οποία δεν εκκινεί την αλλαγή παρά μόνο την υποστηρίζει. Ο κίνδυνος, υπό αυτή την οπτική, είναι ότι παρόλο που οι βελτιώσεις μπορεί να είναι σημαντικές, μπορεί χωρίς διοικητική εποπτεία να είναι κατακερματισμένες ή ακανόνιστες.

Η συντονισμένη εφαρμογή της μεθόδου συνεχών βελτιώσεων, υλοποιείται μέσα από τέσσερα (4) βήματα, όπως περιέγραψε ο Deming (1982) στον κύκλο βελτίωσης: α) σχεδιασμός (μελέτη της παρούσας κατάστασης και πρόταση αλλαγών βελτίωσης), β) πράξη (πιλοτικά μέτρα για σε δοκιμαστική βάση), γ) έλεγχος (αποτίμηση του αποτελέσματος των αλλαγών, ώστε να διευκρινιστεί εάν το επιθυμητό αποτέλεσμα έχει επιτευχθεί) και δ) ενέργειες (τυποποίηση των μέτρων σε μόνιμη βάση). Ο κύκλος βελτίωσης αναφέρεται συχνά και ως PDCA/PDSA από τα αρχικά των τεσσάρων σταδίων (plan, do, control, check / study, action) – επισημαίνεται ότι καταρχάς είχε χρησιμοποιηθεί ο όρος ‘check’ αλλά κρίθηκε ως λανθασμένος, καθώς αποδίδεται ως «κρατώ πίσω» και έτσι αντικαταστάθηκε από το ‘study’ (Moen & Norman, 2009). Η μέθοδος των συνεχών βελτιώσεων εφαρμόζεται ευρέως στους κύκλους παραγωγής και ποιότητας. Όπως υποδηλώνεται από το ίδιο το όνομα, η μέθοδος στηρίζεται στην ιδέα ότι δεν υπάρχει τέλος, και πάντα χωρεί βελτίωση σε οποιαδήποτε διαδικασία. Συνακόλουθα, κάθε σταδιακή βελτίωση αποτελείται από πολλά στάδια ανάπτυξης. Αρχικά, η μέθοδος χρησιμοποιήθηκε για τη βελτίωση διαδικασιών παραγωγής, ενώ πλέον έχει αποκτήσει σημαντική δημοτικότητα και έχει επεκταθεί σε άλλες βιομηχανίες, όπως η βιομηχανία λογισμικού (Singh & Singh, 2009, 53). Η μέθοδος αποδίδεται διαγραμματικά ως ακολούθως:



Το κύρια πλεονεκτήματα της μεθόδου είναι α) πως εντάσσει όλους τους εμπλεκόμενους σε έναν οργανισμό σε μια συνεχή φιλοσοφία βελτίωσης, β) έχουν μεγάλο ποσοστό αποδοχής από τους μετόχους οργανισμών και γ) οι κύκλοι PDSA παρέχουν υψηλή απόδοση σε περίπτωση αποτυχίας μιας επένδυσης, καθώς οι αλλαγές

δοκιμάζονται σε μικρές κλίμακες (Leis & Shojanía, 2017). Αντίθετα, τα πιο σημαντικά μειονεκτήματα που καταγράφονται είναι η αδυναμία ενσωμάτωσης καινοτόμων πρακτικών (Salge, 2008).

Η αξιολόγηση της απόδοσης εταιρειών μέσα από το continuous management process έχει εδραιωθεί και στην ελληνική επιχειρηματική πραγματικότητα, καθώς είναι δυνατή η εφαρμογή μικρών αλλαγών σε διαδικασίες και έτσι ευνοείται η εφαρμογή της σε επιχειρήσεις μικρομεσαίου μεγέθους, όπως και στις υπηρεσίες (Bouranta, Psomas, Pantounakis, 2017).

2.3 Ενδιάμεσα συμπεράσματα

Η παραπάνω βιβλιογραφική επισκόπηση παρουσιάζει ακροθιγώς μερικές από τις σημαντικότερες μεθόδους διοικητικής λογιστικής. Στόχος είναι να αναδείξει τη βασική τους διαφοροποίηση, το εάν κύριος πυρήνας τους είναι το κόστος ή η απόδοση ενός οργανισμού. Στηριζόμενοι σε αυτή τη διχοτόμηση, γίνεται αντιληπτό ότι οι λογιστικές μέθοδοι ξεκινούν από διαφορετικές αφετηρίες.

Περαιτέρω, ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στη μέθοδο κοστολόγησης αλυσίδας αξίας (value chain costing), και στη μέθοδο συνεχών βελτιώσεων (continuous improvements method), καθώς από τη βιβλιογραφία προκύπτουν στοιχεία για την εφαρμογή τους από ελληνικές εταιρείες. Περαιτέρω, πρόκειται για δύο λογιστικές μεθόδους που είναι απτές ως προς την εφαρμογή τους.

Συμπερασματικά, η βιβλιογραφική επισκόπηση ανέδειξε κάποιες από τις σημαντικότερες μεθόδους της σύγχρονης διοικητικής λογιστικής, οι περισσότερες από τις οποίες απασχολούν το ερωτηματολόγιο της παρούσας εργασίας.

Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία Έρευνας

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο, παρουσιάζονται η ερευνητική μέθοδος, οι λόγοι για την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου, παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας, ο τρόπος δόμησης του πλάνου ερωτήσεων, ο τρόπος και ο τόπος συμπλήρωσης των ερωτηματολογίων. Σκοπός είναι να γίνει κατανοητή η ανθρωπογεωγραφία στην οποία στηρίχθηκε η έρευνα.

3.2 Ερευνητική μέθοδος

Οι ερευνητικές μέθοδοι διακρίνονται σε ποιοτικές και ποσοτικές. Ως ποιοτική ερευνητική μέθοδος νοείται «η πλαισιοθετημένη δραστηριότητα (situated activity), η οποία τοποθετεί τον παρατηρητή στον κόσμο. Αυτή συνίσταται σε ένα σύνολο ερμηνευτικών και υλικών πρακτικών, οι οποίες κάνουν τον κόσμο ορατό. Αυτές οι πρακτικές μετασχηματίζουν τον κόσμο. Μετατρέπουν τον κόσμο σε μια σειρά από αναπαραστάσεις του εαυτού, συμπεριλαμβανομένων των σημειώσεων πεδίου, των συνεντεύξεων, των συνομιλιών, των φωτογραφιών, των μαγνητοφωνήσεων και των σημειώσεων σε ημερολόγια. Σε αυτό το επίπεδο, η ποιοτική έρευνα περιλαμβάνει μια ερμηνευτική, νατουραλιστική προσέγγιση στον κόσμο. Αυτό σημαίνει ότι οι ποιοτικοί ερευνητές μελετούν τα πράγματα στο φυσικό τους πλαίσιο, επιχειρώντας να δώσουν νόημα ή να ερμηνεύσουν τα φαινόμενα με όρους των νοημάτων που οι άνθρωποι δίνουν σε αυτά» (Ισαρη & Πουρκός, 2015, 12-13).

Αντίστοιχα, ως ποσοτική ερευνητική μέθοδος ορίζεται κατά τον Muijs είναι «η εξήγηση φαινομένων μέσα από τη συλλογή αριθμητικών φαινομένων και την ανάλυσή τους, χρησιμοποιώντας μεθόδους βασισμένες στα μαθηματικά και ιδίως στη στατιστική επιστήμη» (2011, 1).

Η διεθνής και ελληνική βιβλιογραφία αναδεικνύουν τις βασικές διαφορές μεταξύ των ποσοτικών και ποιοτικών μεθόδων έρευνας. Πιο συγκεκριμένα, η ποσοτική μέθοδος είναι επαγωγική και χαρακτηρίζεται από αντικειμενικότητα και έχει ευρύ πεδίο εφαρμογής. Αντίθετα, η ποιοτική μέθοδος είναι απαγωγική, περιλαμβάνει το υποκειμενικό στοιχείο και έχει πιο περιορισμένο πεδίο εφαρμογής (α). Η δεύτερη διαφορά αφορά στον πληθυσμό και το δείγμα: η ποσοτική μέθοδος στηρίζεται σε τυχαία και μη τυχαία δειγματοληψία και αριθμός του δείγματος είναι σημαντικός. Αντίστοιχα, στην ποιοτική μέθοδο το δείγμα επιλέγεται επί σκοπώ: ο αριθμός δεν είναι σημαντικός, αλλά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του δείγματος (β). Τρίτον, η συλλογή δεδομένων διαφοροποιείται: η ποσοτική μέθοδος στηρίζεται σε αυστηρά δομημένα ερωτηματολόγια, ενώ στην ποιοτική μέθοδο προτιμώνται οι λιγότερο δομημένες επισημάνσεις και οι συνεντεύξεις (γ). Τέταρτον, διαφοροποιείται η ανάλυση και ερμηνεία των δεδομένων: στην ποσοτική μέθοδο γίνεται στατιστική ανάλυση με τα προγράμματα SPSS και SEM, ενώ στην ποιοτική μέθοδο γίνεται ανάλυση νοήματος του λόγου (discourse analysis) (δ). Τέλος, όσον αφορά στα αποτελέσματα και τον τρόπο αναφοράς τους, στην ποσοτική μέθοδο τα αποτελέσματα είναι αριθμητικά και πιο γενικευμένα. Από την άλλη μεριά, στην ποιοτική μέθοδο τα αποτελέσματα είναι βαθύτερα αλλά λιγότερο γενικευμένα και λιγότερο σαφή (ε). Τα παραπάνω σχηματοποιούνται στον παρακάτω πίνακα.

	ΠΟΣΟΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ	ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ
	Επαγωγική / αντικειμενικότητα / ευρύ πεδίο εφαρμογής	Απαγωγική / υποκειμενικό στοιχείο / στενότερο πεδίο εφαρμογής
ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ & ΔΕΙΓΜΑ	Τυχαία & μη τυχαία δειγματοληψία / σημαντικός ο αριθμός του δείγματος	Δείγμα επί σκοπώ / σημαντικά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά / όχι σημαντικός ο αριθμός

ΣΥΛΛΟΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	Αυστηρά δομημένα ερωτηματολόγια	Λιγότερο δομημένες επισημάνσεις και συνεντεύξεις
ΑΝΑΛΥΣΗ & ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	Στατιστική ανάλυση (SPSS / SEM)	Ανάλυση νοήματος του λόγου (discourse analysis)
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ & ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	Αριθμητικά & γενικευμένα	Λιγότερο γενικευμένα & σαφή

Πηγή: Bilgin, 2017, 5.

3.3 Επιλογή ερευνητικής μεθόδου

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει κατά πόσο οι ελληνικές επιχειρήσεις εγγεγραμμένες στο οικείο επιμελητήριο χρησιμοποιούν μεθόδους διοικητικής λογιστικής στη λειτουργία τους. Η εγγραφή στο τοπικό επιμελητήριο είναι η ειδοποιός διαφορά της έρευνας, καθώς προκρίθηκε πως εάν μια επιχείρηση είναι εγγεγραμμένη και μετέχει στον επιμελητηριακό θεσμό έχει πρόσβαση σε όλα τα απαραίτητα εργαλεία που θα βοηθήσουν τη σωστή λειτουργία, εξέλιξή της και εντέλει αποδοτικότητά της. Πιο συγκεκριμένα, τα επιμελητήρια είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) τα οποία έχουν γνωμοδοτικό και συμβουλευτικό χαρακτήρα, απευθυνόμενα στις τοπικές επιχειρήσεις. Πρόκειται για έναν εδραιωμένο θεσμό στην Ελλάδα, όπου η πολιτεία διατηρώντας την αυτονομία της ιδιωτικής πρωτοβουλίας και επιχειρηματικότητας βοηθά στην τοπική οικονομική ανάπτυξη (Σημίτης, 1953). Πιο συγκεκριμένα, κατά το νομοθέτη, σκοπός των επιμελητηρίων είναι «η προστασία και ανάπτυξη του εμπορίου, της βιομηχανίας, της βιοτεχνίας, των επαγγελμάτων, μέσα στα πλαίσια των συμφερόντων της εθνικής οικονομίας και ειδικά η ενημέρωση, προστασία και ανάπτυξη των μελών του» (Φ.Ε.Κ. 7/24-01-1991). Σε αυτό το πλαίσιο, η εγγραφή και ενεργός συμμετοχή των επιχειρήσεων στα οικεία επιμελητήρια κρίθηκε ως πρόσφορο μέσο για να επιλεγούν οι εταιρείες που θα αποτελούσαν περίπτωση μελέτης της παρούσας εργασίας.

Έτσι κατά την τελευταία συνεδρίαση (Ναύπλιο, Μάιος 2022) της Κεντρικής Ένωσης Επιμελητηρίων (Κ.Ε.Ε.), όπου συνεδριάζουν οι επιμελητηριακοί φορείς από όλη την επικράτεια διανεμήθηκαν ερωτηματολόγια σε εκπροσώπους περισσότερων από εκατό επιχειρήσεων. Τα ερωτηματολόγια αποτελούνται από τριάντα δύο (32)

ερωτήσεις που δομούνται σε δύο μέρη. Το πρώτο μέρος που αποτελείται από δέκα (10) ερωτήσεις επικεντρώνεται στα δημογραφικά στοιχεία των ερωτηθέντων και των επιχειρήσεων. Το δεύτερο μέρος (είκοσι δύο ερωτήσεις - 22) αφορά στην εφαρμογή μεθόδων διοικητικής λογιστικής από τις επιχειρήσεις, με έμφαση στις μεθόδους value chain (αλυσίδα αξίας) και συνεχών βελτιώσεων (continuous improvements) και δομείται με βάση τη σκάλα Likert (five-scale Likert) (Jebb, Ng & Tay, 2021), προκειμένου να είναι αφενός εύκολη η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου από τους ερωτηθέντες και σαφή τα συμπεράσματα που θα εξαχθούν για την παρούσα εργασία.

3.4 Μεθοδολογία έρευνας και περιγραφή δείγματος

Για την παρούσα εργασία επελέγη ποσοτική μέθοδος έρευνας, καθώς η φύση του ερευνητικού ερωτήματος είναι τέτοια. Σκοπός της μελέτης είναι καταδείξει εάν και σε ποιο βαθμό οι ελληνικές εταιρείες χρησιμοποιούν μεθόδους και προγράμματα διοικητικής λογιστικής για τη στρατηγική τους οργάνωση και λήψη αποφάσεων. Η ποσοτική μέθοδος έρευνας προκρίθηκε, ώστε να είναι δυνατή η επεξεργασία των αποτελεσμάτων μέσω του στατιστικού πακέτου SPSS και η μελέτη συσχετισμών (correlations). Οι ερωτηθέντες ενημερώθηκαν για το σκοπό των ερωτηματολογίων και τη χρήση των στοιχείων στην παρούσα εργασία.

Κατά τη συνεδρίαση της Κ.Ε.Ε δόθηκαν εκατό (100) ερωτηματολόγια σε εκπροσώπους επιχειρήσεων, από τα οποία επιστράφηκαν τα ογδόντα έξι (86). Στη συνέχεια, μοιράστηκαν εξήντα (60) ερωτηματολόγια σε στελέχη επιχειρήσεων εγγεγραμμένων σε επιμελητήριο εκτός της συνεδρίασης Κ.Ε.Ε. και από αυτά επιστράφηκαν σαράντα εννέα (49). Συνολικά, το δείγμα της έρευνας είναι εκατό τριανταπέντε (135) πλήρως συμπληρωμένα ερωτηματολόγια. Το δείγμα θεωρείται επαρκές και ικανοποιητικό για τη διεξαγωγή της έρευνας. Υπόδειγμα του ερωτηματολογίου περιλαμβάνεται στο Παράρτημα 1.

Σε αυτά, εκτός από τα δημογραφικά στοιχεία, οι ερωτήσεις που αφορούν τη διοικητική λογιστική αποδίδονται μέσω της σκάλας Likert, η οποία θεωρήθηκε εξ αρχής η προσφορότερη για την παρούσα εργασία. Πιο συγκεκριμένα, η five-scale Likert, συνιστά ψυχομετρική, τακτική κλίμακα που χρησιμοποιείται κυρίως σε ερωτηματολόγια και δείχνει τις προτιμήσεις και το βαθμό συμφωνίας των συμμετεχόντων σε ένα σύνολο ερωτημάτων ή δηλώσεων. Οι κλίμακες Likert

αποτελούν συγκριτική τεχνική κλιμάκωσης και είναι μονοδιάστατες ως προς τη φύση τους. Οι κλίμακες Likert είναι 5, 7 και 9 βαθμών και σύμφωνα με τα επιστημονικά δεδομένα όσο περισσότεροι είναι οι βαθμοί της κλίμακας, τόσο περισσότερο δείχνουν τα συναισθήματα των ερωτηθέντων. Επίσης, μερικές φορές επιλέγεται κλίμακα τεσσάρων σημείων ή άλλης ζυγής αριθμητικής, ώστε να παραχθεί μια ψεύτικη, αναγκαστική επιλογή και ο συμμετέχων να λειτουργήσει διλημματικά (Bertram, 2007). Τα πλεονεκτήματα της κλίμακας Likert είναι: α) εύκολη κατασκευή ερωτηματολογίου, β) η κλίμακα παράγει αξιόπιστα αποτελέσματα και γ) εύκολη στην ανάγνωση και συμπλήρωση από τους συμμετέχοντες σε μια έρευνα. Αντίθετα, η κλίμακα παρουσιάζει και αδυναμίες, εφόσον: α) οι συμμετέχοντες μπορεί να αποφύγουν ακραίες κατηγορίες απόκρισης (η λεγόμενη κεντρική τάση), β) οι συμμετέχοντες μπορεί να επιλέξουν απάντηση γνωρίζοντας ότι αυτό θα ευχαριστήσει τον ερευνητή, γ) οι ερωτηθέντες δεν είναι ειλικρινείς και παρουσιάζουν απαντήσεις όπως θα επιθυμούσαν να είναι και όχι όπως είναι, και τέλος δ) είναι δύσκολο να αποδειχθεί η εγκυρότητα, ιδίως σε ανώνυμα ερωτηματολόγια (O'Neill, 2017).

Στην παρούσα εργασία χρησιμοποιήθηκε η κλίμακα πέντε (5) βαθμών, καθώς σκοπός είναι να παρουσιαστούν ακριβή δεδομένα χρήσης εργαλείων και μεθόδων της διοικητικής λογιστικής από εταιρείες και συνεπώς δεν υφίσταται ψυχολογικός παράγων. Περαιτέρω, θα ληφθούν υπόψη τα δυνατά και αδύναμα σημεία της κλίμακας Likert.

3.5 Στάδια έρευνας

Η διεξαγωγή του ερευνητικού σκέλους της παρούσας εργασίας έλαβε χώρα με βάση τα παρακάτω βήματα:

1. Προσδιορισμός ερωτημάτων στα οποία επιδιώκεται η απάντηση
2. Καθορισμός του δείγματος
3. Σύνταξη ερωτηματολογίου
4. Διανομή / αποστολή τελικού ερωτηματολογίου προς συμπλήρωση
5. Καταχώρηση δεδομένων στο στατιστικό πακέτο SPSS
6. Ανάλυση δεδομένων
7. Ερμηνεία αποτελεσμάτων ανάλυσης

3.6 Ηθική έρευνας

Οι συμμετέχοντες στην έρευνας ενημερώθηκαν πλήρως για το σκοπό συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου. Η παρακάτω δήλωση περιλήφθηκε στο ερωτηματολόγιο και επικοινωνήθηκε και προφορικά στους συμμετέχοντες: «Το παρόν ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε στο πλαίσιο εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας που αφορά στη Χρήση Εργαλείων Διοικητικής Λογιστικής από τις ελληνικές επιχειρήσεις στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα Διοίκησης Επιχειρήσεων (Executive MBA) του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Οι απαντήσεις είναι εμπιστευτικές και θα διασφαλιστεί η ανωνυμία των ερωτηματολογίων. Τα αποτελέσματα της έρευνας θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για το συγκεκριμένο σκοπό της έρευνας».

Κεφάλαιο 4: Παρουσίαση και ανάλυση αποτελεσμάτων έρευνας

4.1 Δημογραφικά στοιχεία έρευνας

Στις πρώτες δέκα ερωτήσεις οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν σε ερωτήσεις σχετικά με τα προσωπικά τους προφίλ και τα χαρακτηριστικά της εταιρείας την οποία εκπροσωπούν. Πιο συγκεκριμένα, οι πρώτες έξι ερωτήσεις αφορούν: α) φύλο, β) ηλικία, γ) μορφωτικό επίπεδο, δ) επιστημονικό πεδίο, ε) θέση που κατέχουν στο οργανόγραμμα της εταιρείας, και στ) έτη εργασιακής εμπειρίας. Οι υπόλοιπες τέσσερις ερωτήσεις που σχετίζονται με το προφίλ της εταιρείας αφορούν σε: α) νομική μορφή της εταιρείας, β) τον κλάδο δραστηριοποίησης της εταιρείας, γ) τον ετήσιο κύκλο εργασιών σε ευρώ και δ) την περιφέρεια που δραστηριοποιούνται (πραγματική έδρα εταιρείας). Στους δύο επόμενους πίνακες παρουσιάζονται οι απαντήσεις: στον Πίνακα 1 σε απόλυτες τιμές, ενώ στον Πίνακα 2 έχει γίνει αναγωγή σε κλίμακα επί τοις εκατό.

Φύλο	Άνδρας	Γυναίκα	Απροσδιόριστο	Δεν επιθυμώ να δηλώσω		
	123	12				
Ηλικία	18-25	26-35	36-45	46-55	56-65	
	12	12	39	39	33	
Μορφωτικό επίπεδο	Καθόλου σπουδές	ΔΕ	ΑΕΙ/ΤΕΙ	Μεταπτυχιακό	Διδακτορικό	
	12	51	60	3	9	

Επιστημονικό πεδίο	Οικονομικά / λογιστικά	Εφοδιαστική αλυσίδα / διαχείριση αποθήκης	Άλλο			
	24	9	102			
Θέση / οργανόγραμμα	ιδιοκτήτης / εταίρος / μέτοχος	Στέλεχος	Εργαζόμενος			
	87	18	30			
Εμπειρία	1-3 έτη	4-5 έτη	6-10 έτη	11-20 έτη	< 20 έτη	
	3	18	3	42	69	
Μορφή εταιρείας	Ατομική επιχείρηση	Ο.Ε. / Ε.Ε.	Α.Ε.	Ι.Κ.Ε. / Ε.Π.Ε.		
	79	31	8	17		
Κλάδος επιχείρησης	Εμπορικός	Υπηρεσιών	Μεταποίηση / βιομηχανικός	Τουριστικός		
	24	96	9	6		
Ετήσιος Κύκλος εργασιών	<20.000	21.000 - 50.000	51.000 - 100.000	> 100.000		
	30	27	33	45		
Περιφερειακή έδρα	Ανατολική Μακεδονία / Θράκη	Κεντρική Μακεδονία	Δυτική Μακεδονία	Ήπειρος	Αττική	Θεσσαλία
	6	66	6	15	33	3

Πίνακας 1: Απόλυτες τιμές δημογραφικών στοιχείων

Φύλο	Άνδρας	Γυναίκα	Απροσδιόριστο	Δεν επιθυμώ να δηλώσω			
	91,11%	8,89%					
Ηλικία	18-25	26-35	36-45	46-55	56-65	>66	
	8,89%	8,89%	28,89%	28,89%	24,44%	2,22%	
Μορφωτικό επίπεδο	Καθόλου σπουδές	ΔΕ	ΑΕΙ/ΤΕΙ	Μεταπτυχιακό	Διδακτορικό		
	8,89%	37,78%	44,44%	2,22%	6,67%		

Επιστημονικό πεδίο	Οικονομικά / λογιστικά	Εφοδιαστική αλυσίδα / διαχείριση αποθήκης	Άλλο				
	17,78%	6,67%	75,56%				
Θέση / οργανόγραμμα	ιδιοκτήτης / εταίρος / μέτοχος	Στέλεχος	Εργαζόμενος				
	64,44%	13,33%	22,22%				
Εμπειρία	1-3 έτη	4-5 έτη	6-10 έτη	11-20 έτη	< 20 έτη		
	2,22%	13,33%	2,22%	31,11%	51,11%		
Μορφή εταιρείας	Ατομική επιχείρηση	Ο.Ε. / Ε.Ε.	Α.Ε.	Ι.Κ.Ε. / Ε.Π.Ε.			
	58,52%	22,96%	5,93%	12,59%			
Κλάδος επιχείρησης	Εμπορικός	Υπηρεσιών	Μεταποίηση / βιομηχανικός	Τουριστικός			
	17,78%	71,11%	6,67%	4,44%			
Ετήσιος Κύκλος εργασιών	<20.000	21.000 - 50.000	51.000 - 100.000	> 100.000			
	22,22%	20,00%	24,44%	33,33%			
Περιφερειακή έδρα	Ανατολική Μακεδονία / Θράκη	Κεντρική Μακεδονία	Δυτική Μακεδονία	Ήπειρος	Αττική	Κρήτη	Θεσσαλία
	4,44%	48,89%	4,44%	11,11%	24,44%	4,44%	2,22%

Πίνακας 2: Δημογραφικά στοιχεία με αναγωγή επί τοις εκατό

Τα ευρήματα από τους δύο πίνακες σχετικά με τα δημογραφικά στοιχεία, συνοψίζονται στα κάτωθι:

- η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων σε ποσοστό 91,11% είναι άνδρες,
- περισσότεροι από τους μισούς των συμμετεχόντων (ποσοστό 57,78%) είναι στις ηλικιακές κατηγορίες 36-45, 46-55 (28,89% και 28,89% αντίστοιχα),
- το παραπάνω εύρημα δικαιολογεί ότι το 51,11% των ερωτηθέντων δηλώνουν πως έχουν περισσότερα από 20 έτη εργασιακής εμπειρίας,

- οι περισσότεροι από τους ερωτηθέντες, σε ποσοστό 44,44% διαθέτουν τίτλο τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, ενώ το 37,78% είναι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης. Αντίστοιχα, τα ποσοστά όσων είναι βασικής εκπαίδευσης, ή διαθέτουν μεταπτυχιακές ή διπλωματικές σπουδές είναι πολύ μικρά,
- ένα από τα σημαντικότερα ευρήματα σχετικά με τους συμμετέχοντες είναι το αντικείμενο σπουδών τους, καθώς σε ποσοστό 75,56% απάντησαν πως το αντικείμενο σπουδών τους δεν είναι σχετικό με οικονομικά ή λογιστικά, αλλά ούτε και την εφοδιαστική αλυσίδα ή τη διαχείριση αποθήκης. Συνεπώς, είναι καταρχήν μικρή η συνάφειά τους με το αντικείμενο της διοικητικής λογιστικής,
- η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων, σε ποσοστό 64,44% δήλωσαν ιδιοκτήτες, εταίροι ή μέτοχοι, γεγονός που σχετίζεται και με την αρμοδιότητα που έχουν να εκπροσωπούν θεσμικά την επιχείρηση στην Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων,
- σχετικά με τις επιχειρήσεις που εκπροσώπησε το δείγμα, οι επιχειρήσεις σε ποσοστό περισσότερο από 80% ήταν ατομικές ή προσωπικές (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) ενώ αντίθετα μικρά ήταν τα ποσοστά των κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων (Ι.Κ.Ε., Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.)
- το 71,11% των επιχειρήσεων εντάσσονται στον κλάδο παροχής υπηρεσιών, ενώ ακολουθούν με πολύ μικρότερα ποσοστά ο εμπορικός, ο βιομηχανικός και ο τουριστικός τομέας,
- τέλος ιδιαίτερα είναι τα ευρήματα σχετικά με τον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων, καθώς οι απαντήσεις κατανέμονται σχεδόν ισότιμα. Έτσι, το 22,22% έχει κύκλο εργασιών μικρότερο από 20.000 ευρώ, το 20,00% έχει κύκλο εργασιών μεταξύ 21.000 και 50.000 ευρώ, το 24,44% έχουν τζίρο από 51.000 έως 100.000 ευρώ, ενώ το εναπομείναν 33,33% των επιχειρήσεων δήλωσαν πως ο κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει τις 100.000 ευρώ.

Σε όλα αυτά, σημαντικό είναι να δούμε πού εδρεύουν οι παραπάνω επιχειρήσεις και εάν το δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό της ελληνικής επικράτειας. Σε ποσοστό 48,89% οι επιχειρήσεις έχουν έδρα στην Κεντρική Μακεδονία και σε ποσοστό 24,44% η έδρα τους είναι στην Αττική. Οι λοιπές περιφερειακές ενότητες ακολουθούν με πολύ μικρά ποσοστά. Έτσι, η παρούσα εργασία έχει ιδιαίτερη βαρύτητα για τις επιχειρήσεις της Κεντρικής Μακεδονίας και Αττικής.

4.2 Έλεγχος αξιοπιστίας δείγματος

Πριν από την ανάλυση των μεταβλητών έγινε έλεγχος αξιοπιστίας δείγματος. Παρά το γεγονός ότι οι απαντήσεις των συμμετεχόντων κρίθηκαν εξαρχής αληθείς και οι πληροφορίες ακριβείς, πραγματοποιήθηκε έλεγχος του συντελεστή εσωτερικής αξιοπιστίας Cronbach's α (alpha) (internal consistency efficient). Ο συντελεστής ενδείκνυται για μεταβλητές που έχουν μέτρο (ordinal) και είναι ιεραρχικές και ποιοτικές, όπως εάν δομηθεί με βάση την κλίμακα Likert. Η λογική του δείκτη Cronbach α είναι πως δίνει αποτέλεσμα μεταξύ 0 και 1 και όσο πιο κοντά είναι στο 1, τόσο μεγαλύτερη εσωτερική συνέπεια και αξιοπιστία. Περαιτέρω, εξετάστηκε εάν η αφαίρεση κάποιας ερώτησης (μεταβλητής) από το ερωτηματολόγιο επηρεάζει την αξιοπιστία του. Εφαρμόζοντας τον δείκτη για το σύνολο των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου (22) προκύπτει ο παρακάτω πίνακας.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,880	,883	22

Το αποτέλεσμα 0,880 δείχνει πως το δείγμα είναι αξιόπιστο καθώς προσεγγίζει τη μέγιστη τιμή 1. Προς αυτό το συμπέρασμα ότι η αφαίρεση κάποιας ερώτησης δε μεταβάλλει σημαντικά το δείκτη Cronbach's α , όπως προκύπτει από την τελευταία στήλη του παρακάτω πίνακα.

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Q1	74,78	162,398	,519	,831	,873
Q2	74,47	161,042	,479	,829	,874
Q3	73,62	160,670	,522	,745	,873
Q4	73,29	160,774	,519	,788	,873
Q5	72,42	171,604	,198	,680	,882
Q6	73,69	166,649	,252	,621	,883
Q7	73,20	167,624	,340	,500	,878
Q8	73,60	161,391	,462	,631	,875
Q9	73,64	161,828	,368	,791	,879
Q10	74,11	162,323	,442	,839	,875
Q11	73,44	157,547	,646	,797	,869
Q12	72,84	162,043	,550	,624	,872
Q13	73,76	162,276	,445	,681	,875
Q14	73,07	155,481	,697	,864	,867
Q15	73,16	161,774	,542	,732	,872
Q16	72,87	161,176	,634	,851	,870
Q17	72,93	156,958	,753	,842	,866
Q18	73,53	167,893	,364	,490	,877
Q19	73,00	160,612	,653	,735	,870
Q20	72,82	165,640	,476	,634	,875
Q21	72,58	170,261	,335	,658	,878
Q22	72,44	173,264	,221	,712	,880

4.3 Έλεγχος κανονικότητας του δείγματος

Ο έλεγχος κανονικότητας ελέγχεται μέσω του δείκτη ασυμμετρίας (skewness) και του δείκτη κύρτωσης (kurtosis). Περαιτέρω, στον πίνακα που ακολουθεί έχουν υπολογιστεί και η διάμεση τιμή (median), ο μέσος όρος (mean), όπως και η τάση (mode) των απαντήσεων. Επίσης, ιδιαίτερη σημασία έχει ο υπολογισμός της τυπικής απόκλισης (standard deviation), όπου εάν διαιρέσουμε είτε το δείκτη skewness, είτε το δείκτη kurtosis με αυτόν, προκύπτει η κανονικότητα του δείγματος προς θετική ή αρνητική κατεύθυνση αντίστοιχα. Η κατανομή των απαντήσεων ανά ερώτηση και το κατά πόσο ακολουθεί την κανονική κατανομή φαίνονται στο Παράρτημα 2.

Statistics											
	N		Mean	Median	Mode	Std. Deviation	Skewness	Std. Error of Skewness	Kurtosis	Std. Error of Kurtosis	Sum
	Valid	Missing									
Q1	135	0	2,04	2,00	1	1,099	,631	,209	-,580	,414	276
Q2	135	0	2,36	2,00	1	1,272	,362	,209	-1,141	,414	318
Q3	135	0	3,20	3,00	3 ^a	1,208	-,393	,209	-,655	,414	432
Q4	135	0	3,53	4,00	4	1,208	-,736	,209	-,156	,414	477
Q5	135	0	4,40	5,00	5	1,045	-1,820	,209	2,783	,414	594
Q6	135	0	3,13	3,00	4	1,444	-,191	,209	-1,317	,414	423
Q7	135	0	3,62	4,00	3	1,064	-,439	,209	-,190	,414	489
Q8	135	0	3,22	3,00	3 ^a	1,285	-,168	,209	-1,043	,414	435
Q9	135	0	3,18	4,00	4	1,501	-,349	,209	-1,352	,414	429
Q10	135	0	2,71	3,00	4	1,263	,088	,209	-1,190	,414	366
Q11	135	0	3,38	3,00	4	1,184	-,279	,209	-,811	,414	456
Q12	135	0	3,98	4,00	5	1,068	-1,074	,209	,773	,414	537
Q13	135	0	3,07	3,00	3	1,259	-,127	,209	-,831	,414	414
Q14	135	0	3,76	4,00	5	1,218	-,876	,209	,001	,414	507
Q15	135	0	3,67	4,00	3 ^a	1,100	-,331	,209	-,815	,414	495
Q16	135	0	3,96	4,00	4	,992	-1,029	,209	1,283	,414	534
Q17	135	0	3,89	4,00	5	1,063	-,798	,209	,319	,414	525
Q18	135	0	3,29	3,00	3	,984	-,180	,209	-,127	,414	444
Q19	135	0	3,82	4,00	3	,999	-,455	,209	-,264	,414	516
Q20	135	0	4,00	4,00	4 ^a	,946	-,804	,209	,552	,414	540
Q21	135	0	4,24	4,00	5	,824	-,483	,209	-1,360	,414	573
Q22	135	0	4,38	5,00	5	,742	-,739	,209	-,818	,414	591

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Επίσης έγινε και έλεγχος κανονικότητας K-S. Οι δείκτες Kolmogorov-Smirnov και Shapiro-Wilk εμφανίζονται κατωτέρω. Το γεγονός ότι στη στήλη Sig. σε κάθε μεταβλητή δίδεται ως αποτέλεσμα <0,001 δείχνει ότι το δείγμα ακολουθεί κανονική κατανομή.

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Q1	,274	135	<,001	,817	135	<,001
Q2	,234	135	<,001	,851	135	<,001
Q3	,191	135	<,001	,896	135	<,001
Q4	,228	135	<,001	,861	135	<,001
Q5	,406	135	<,001	,622	135	<,001
Q6	,192	135	<,001	,877	135	<,001
Q7	,187	135	<,001	,880	135	<,001
Q8	,172	135	<,001	,904	135	<,001
Q9	,241	135	<,001	,843	135	<,001
Q10	,180	135	<,001	,892	135	<,001
Q11	,189	135	<,001	,905	135	<,001
Q12	,242	135	<,001	,819	135	<,001
Q13	,190	135	<,001	,903	135	<,001
Q14	,224	135	<,001	,839	135	<,001
Q15	,176	135	<,001	,882	135	<,001
Q16	,229	135	<,001	,817	135	<,001
Q17	,208	135	<,001	,836	135	<,001
Q18	,215	135	<,001	,900	135	<,001
Q19	,195	135	<,001	,859	135	<,001
Q20	,211	135	<,001	,835	135	<,001
Q21	,309	135	<,001	,754	135	<,001
Q22	,333	135	<,001	,741	135	<,001

a. Lilliefors Significance Correction

4.4 Ερωτήσεις άποψης σχετικά με τη χρησιμότητα της διοικητικής λογιστικής

Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου αποτελείται από τρία επιμέρους σκέλη. Το πρώτο σκέλος καταλαμβάνει τις πρώτες δώδεκα (12) ερωτήσεις και περιλαμβάνει ερωτήσεις άποψης σχετικά με τη χρησιμότητα της διοικητικής λογιστικής εν γένει. Ειδικότερα, οι συμμετέχοντες ερωτώνται: 1) εάν παρακολουθούν πρόγραμμα λογιστικής κατάρτισης, 2) εάν έχουν γνώσεις σχετικά με τη διοικητική λογιστική, 3) σε τι βαθμό λαμβάνουν υπόψη πληροφορίες σχετικές με το κόστος, 4) σε τι βαθμό οι τιμές πώλησης σχετίζονται με τα συνολικά κόστη, 5) εάν η πραγματοποίηση ετήσιας απογραφής είναι σημαντική, 6) εάν τηρούνται λογιστικά βιβλία καταγραφής στην επιχείρηση, 7) εάν γίνεται καταγραφή σημαντικών γεγονότων για τη λήψη αποφάσεων βάσει διοικητικής λογιστικής, 8) εάν πραγματοποιούνται επίσημες γραπτές διαδικασίες για τον προσδιορισμό τιμών, 9) εάν χρησιμοποιείται λογιστικό λογισμικό, 10) κατά πόσο λαμβάνεται υπόψη η διοικητική λογιστική στην ανάληψη επενδυτικού σχεδίου, 11) εάν εφαρμόζονται διαδικασίες στοχοποίησης πώλησης προϊόντων ή υπηρεσιών, και τέλος 12) εάν γίνεται σύγκριση ετήσιων αποδόσεων μέσω απολογισμού και προϋπολογισμού. Τα ευρήματα από αυτές τις ερωτήσεις αναλύονται παρακάτω.

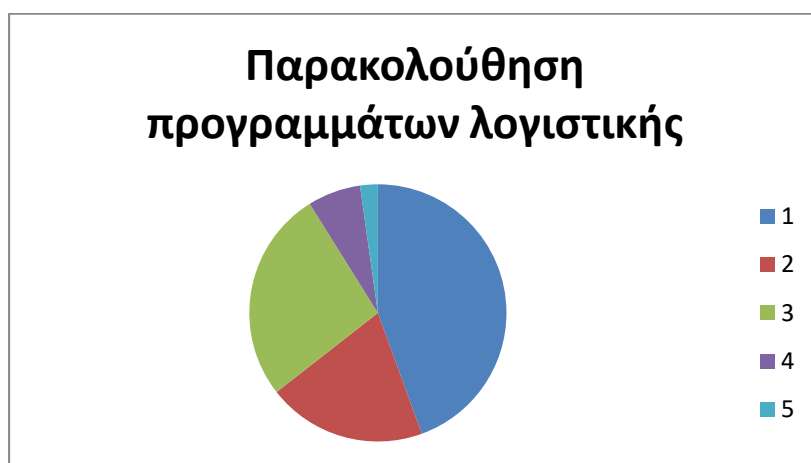
Στον ακόλουθο πίνακα, δίδονται οι συγκεντρωτικές απαντήσεις των ερωτηθέντων, με αναγωγή σε κλίμακα επί τοις εκατό.

Κλίμακα Likert	Παρακολούθηση προγραμμάτων των λογιστικής	Γνώσεις διοικητικής λογιστικής	Οικονομικές πληροφορίες	Τιμή πώλησης σε σχέση με τα συνολικά κόστη	Ετήσια απογραφή	Λογιστικά βιβλία καταγραφής	Καταγραφή γεγονότων & ανάλυση βάσει διοικητικής λογιστικής	Επίσημες γραπτές διαδικασίες	Λογισμικό λογιστικής	Διοικητική λογιστική & επενδυτικό σχέδιο	Διαδικασίες στοχοποίησης πωλήσεων	Σύγκριση απόδοσης μέσω απολογισμού & προϋπολογισμού
1. Καθόλου	44%	40%	13%	11%	4%	20%	4%	13%	27%	24%	7%	4%
2. Λίγο	20%	13%	11%	4%		18%	9%	18%	11%	22%	18%	7%
3. Μέτρια	27%	24%	31%	27%	16%	18%	36%	24%	13%	18%	27%	16%
4. Πολύ	7%	18%	31%	36%	11%	22%	29%	24%	27%	29%	29%	40%
5. Πάρα πολύ	2%	4%	13%	22%	69%	22%	22%	20%	22%	7%	20%	33%

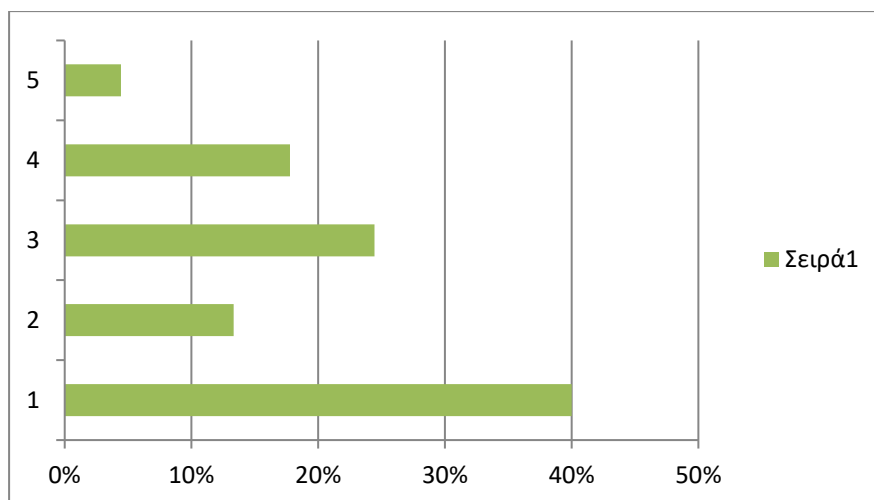
Από αυτό τον πίνακα προκύπτουν με ασφάλεια τα εξής συμπεράσματα:

- η πλειοψηφία των ερωτηθέντων δηλώνει στην ερώτηση 1 ότι δεν έχει παρακολουθήσει προγράμματα λογιστικής. Ποσοστό 44% δηλώνει πως δεν έχει

καθόλου επαφή με το αντικείμενο, όπως φαίνεται σχηματικά και στο παρακάτω γράφημα.

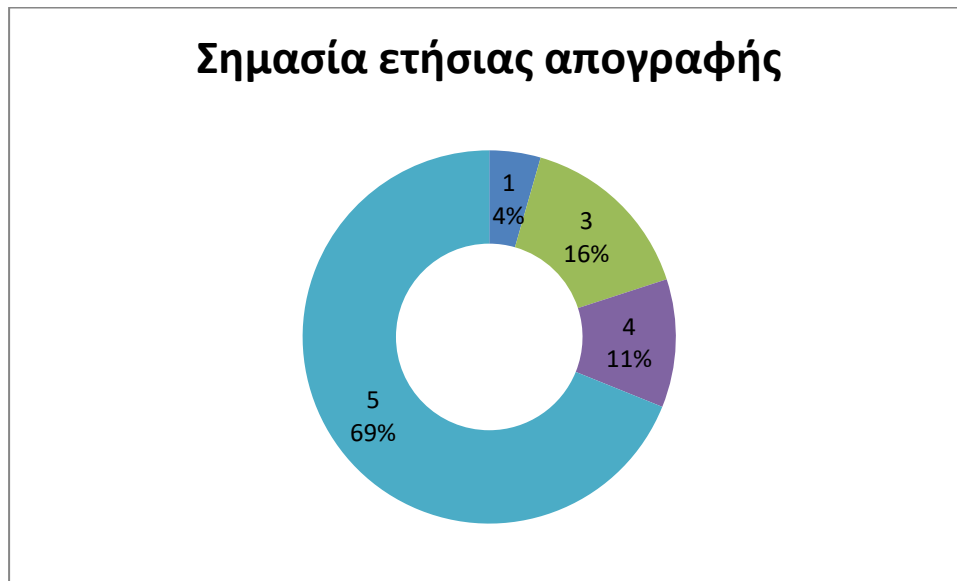


- ομοίως, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων σε ποσοστό 40% δηλώνει πως δεν έχει καθόλου γνώσεις διοικητικής λογιστικής, όπως αποτυπώνεται και στο ραβδόγραμμα που ακολουθεί:

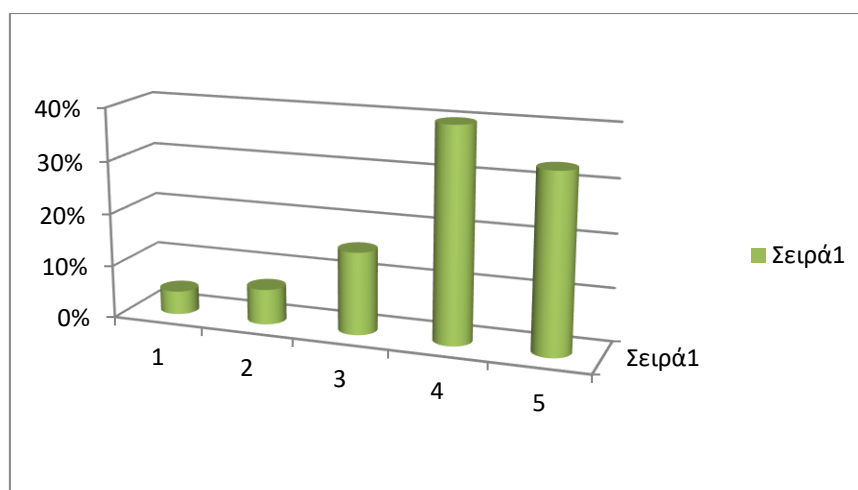


- από τα υπόλοιπα ευρήματα, σημαντικό είναι πως οι ερωτηθέντες στην ερώτηση 3 έχουν απαντήσει σε ποσοστό 31% ότι λαμβάνουν πολύ υπόψη τους τις οικονομικές πληροφορίες που προκύπτουν από τα οικονομικά αποτελέσματα της εταιρείας, ενώ ίδιο ποσοστό (31%) έχει απαντήσει πως οι οικονομικές πληροφορίες παίζουν μέτριο ρόλο στη λήψη αποφάσεων.
- το πιο ξεκάθαρο από όλα τα αποτελέσματα είναι αυτό που προκύπτει από την ερώτηση 5, σχετικά με τη χρησιμότητα της ετήσιας απογραφής, όπου οι

συμμετέχοντες σε ποσοστό 69% έχουν απαντήσει ότι η ετήσια απογραφή είναι πάρα πολύ σημαντική. Ακολουθεί το σχετικό διάγραμμα.



- ενδιαφέρον εύρημα συνιστά επίσης το γεγονός ότι σε ποσοστό 49% αθροιστικά (27% απάντησαν πολύ και 22% πάρα πολύ) οι ερωτηθέντες δήλωσαν ότι οι επιχειρήσεις τους κάνουν χρήση λογισμικού λογιστικής. Το παραπάνω εύρημα δε συνάδει απόλυτα με τα ευρήματα στις δύο πρώτες ερωτήσεις όπου οι συμμετέχοντες δήλωσαν πως δεν έχουν γνώσεις διοικητικής λογιστικής, ωστόσο δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι περισσότεροι από τους ερωτηθέντες, ποσοστό 64,44% είναι ιδιοκτήτες/μέτοχοι/ εταίροι των επιχειρήσεων.
- Τέλος, στην ερώτηση 12 σχετικά με το εάν γίνεται σύγκριση περσινής απόδοσης και προβλέψεις πωλήσεων μέσω του απολογισμού και προϋπολογισμού το 33% απάντησε ότι χρησιμοποιούν αυτό το εργαλείο πάρα πολύ, ενώ το 40% πολύ. Οι απαντήσεις αποτυπώνονται παρακάτω.

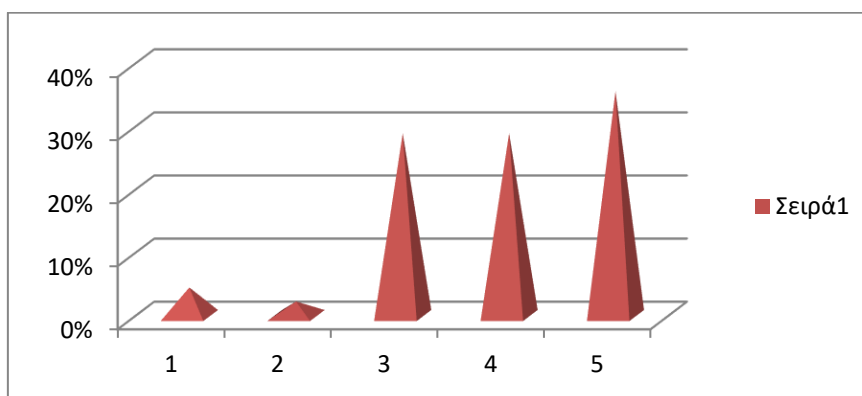


4.5 Ερωτήσεις άποψης σχετικά με την τεχνική αλυσίδα αξίας (value chain)

Η τρίτη ομάδα ερωτήσεων αφορά στοχευμένα την τεχνική αλυσίδα αξίας (value chain) για τη δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μιας επιχείρησης. Οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν σε πέντε ερωτήσεις: 1) εάν εφαρμόζεται η τεχνική στην επιχείρησή τους, 2) εάν πιστεύουν ότι συμβάλλει στη διασφάλιση ποιότητας και στη διαχείριση κόστους της εταιρείας, 3) εάν συμβάλλει στη μεγιστοποίηση αξίας δραστηριοτήτων, 4) εάν βοηθά τη διοίκηση να εντοπίσει περιττές δαπάνες και να αυξήσει την αποδοτικότητά της, και 5) εάν δημιουργεί στρατηγικό πλεονέκτημα έναντι του ανταγωνισμού. Οι συγκεντρωτικές απαντήσεις παρουσιάζονται στον επόμενο πίνακα.

Κλίμακα Likert	Εφαρμογή ή τεχνικής	Διαχείριση κόστους & ασφάλεια ποιότητας	Μεγιστοποίηση αξίας δραστηριοτήτων	Εντοπισμός περιττών δαπανών / αύξηση αποδοτικότητας	Δημιουργία στρατηγικού αποτελέσματος
1. Καθόλου	16%	9%	2%	4%	4%
2. Λίγο	13%	4%	13%		2%
3. Μέτρια	36%	22%	29%	24%	29%
4. Πολύ	20%	31%	27%	38%	29%
5. Πάρα πολύ	16%	33%	29%	33%	36%

- τα ευρήματα από αυτή την ομάδα ερωτήσεων είναι ιδιαίτερα ενδιαφέροντα, καθώς το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων δήλωσαν πως η εφαρμογή της τεχνικής από την επιχείρησή τους γίνεται σε μέτριο βαθμό (36%),
- ωστόσο, στη συνέχεια το 64% αθροιστικά (31% πολύ και 33% πάρα πολύ) δήλωσαν πως συμβάλλει στη διαχείριση κόστους και διασφάλιση ποιότητας,
- συνολικά και στις υπόλοιπες τρεις ερωτήσεις τα μεγαλύτερα ποσοστά κατανέμονται μεταξύ των απαντήσεων πολύ και πάρα πολύ. Για παράδειγμα, στην ερώτηση εάν η τεχνική εντοπίζει τις περιττές δαπάνες και αυξάνει την αποδοτικότητα, το 38% απάντησε πολύ και το 33% πάρα πολύ,
- τέλος, στην ερώτηση εάν συμβάλλει στη δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος το 36% απάντησε πάρα πολύ. Η κατανομή στην τελευταία ερώτηση αποτυπώνεται ως ακολούθως:



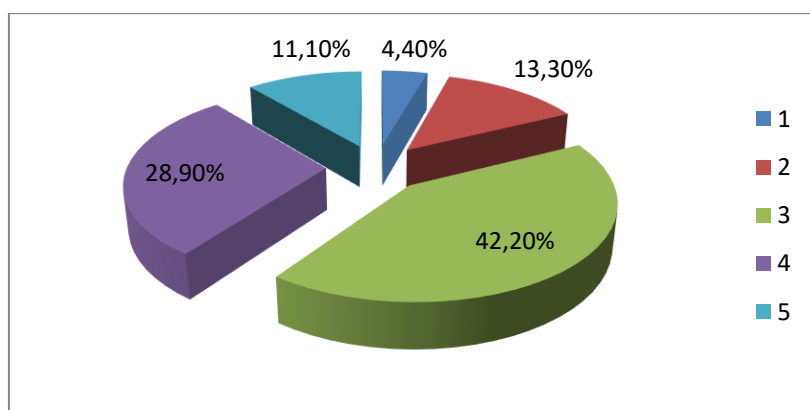
4.6 Ερωτήσεις άποψης σχετικά με την τεχνική συνεχών βελτιώσεων (continuous improvements)

Στην τελευταία ομάδα ερωτήσεων, οι συμμετέχοντες ρωτήθηκαν σχετικά με την εφαρμογή της τεχνικής συνεχών βελτιώσεων από την επιχείρησή τους. Οι πέντε ερωτήσεις ήταν οι εξής: 1) εάν η τεχνική εφαρμόζεται στην επιχείρησή τους, 2) εάν συμβάλλει στη διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και μεριδίου στην αγορά, 3) εάν συμβάλλει στη βελτίωση ποιότητας προϊόντων και υπηρεσιών, 4) εάν βοηθά στην εξερεύνηση νέων τρόπων υλοποίησης δραστηριοτήτων, 5) εάν βοηθά στην αύξηση αξίας που έλαβε ο πελάτης. Η κατανομή των απαντήσεων εμφανίζεται συνοπτικά εδώ.

Κλίμακα Likert	Εφαρμογή συνεχών βελτιώσεων	Διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος & μεριδίου	Διαγραφή χρόνων απώλειας & βελτίωση ποιότητας	Νέοι τρόποι υλοποίησης δραστηριοτήτων	Αύξηση αξίας που έλαβε ο πελάτης
1. Καθόλου	4,40%	2,20%	2,20%		
2. Λίγο	13,30%	4,40%	2,20%		
3. Μέτρια	42,20%	33,30%	24,40%	24,40%	15,60%
4. Πολύ	28,90%	28,90%	35,60%	26,70%	31,10%
5. Πάρα πολύ	11,10%	31,10%	35,60%	48,90%	53,30%

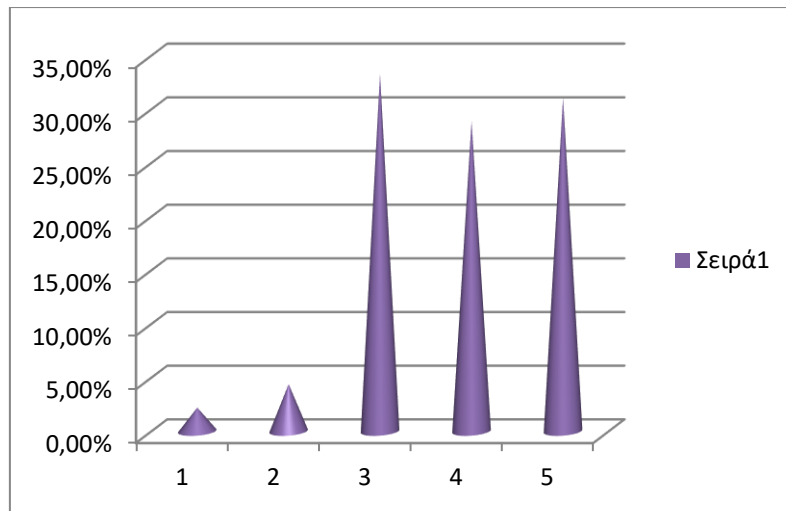
Τα συμπεράσματα που εξάγονται σχετικά με την τεχνική συνεχών βελτιώσεων είναι αρκετά ξεκάθαρα. Καταρχάς επισημαίνεται ότι η γνώση και κατανόηση αξίας της τεχνικής είναι μεγαλύτερη από αυτή της value chain, γεγονός που προκύπτει από τη μεγαλύτερη συχνότητα απαντήσεων στις τιμές 4 και 5 της κλίμακας Likert και αντίστοιχα μειωμένη συχνότητα απαντήσεων στις τιμές 1 και 2. Ειδικότερα,

- οι ερωτηθέντες σε ποσοστό 42,20% επισημαίνουν ότι χρησιμοποιούν την τεχνική στην εταιρεία τους σε μέτριο βαθμό, ενώ σε ποσοστό 28,90% δηλώνουν ότι την εφαρμόζουν πολύ, όπως αποτυπώνεται στο παρακάτω γράφημα



- ομοίως, η συσπείρωση στη δεύτερη ερώτηση σχετικά με τη διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και μεριδίου στην αγορά είναι μεγάλη στις τιμές 3, 4 και 5, όπως απεικονίζεται και κατωτέρω:

-



- το ίδιο μοτίβο παρατηρείται και στις επόμενες τρεις ερωτήσεις, με κυριότερα ευρήματα αυτά στις ερωτήσεις 21 και 22, όπου δεν έχει δοθεί καμία απάντηση στις τιμές ένα και 2, με αποτέλεσμα να αλλάζει η συχνότητα και η μέτρηση κατανομής του δείγματος, όπως φαίνεται και στα αντίστοιχα γραφήματα στο Παράρτημα 2. Πιο συγκεκριμένα, στην ερώτηση σχετικά με τους νέους τρόπους υλοποίησης δραστηριοτήτων μέσα από την εφαρμογή συνεχών βελτιώσεων το 48,90% απάντησε ότι βοηθά πάρα πολύ, ενώ και στην ερώτηση σχετικά με την αύξηση αξίας που λαμβάνει ο πελάτης, την τιμή 5 επέλεξε το 53,30%.

-

4.7 Έλεγχος συσχέτισης δείγματος

Εκτός από τους ελέγχους αξιοπιστίας και κανονικότητας του δείγματος, αλλά και την περιγραφική στατιστική (διαγράμματα / πίνακες), έγινε έλεγχος συσχέτισης του δείγματος. Ειδικότερα, εξετάστηκε εάν υπάρχει γραμμική συσχέτιση μεταξύ δύο μεταβλητών με τον έλεγχο του συντελεστή r (Pearson). Ο έλεγχος συσχέτισης έγινε ανά ομάδα ερωτήσεων και είναι διπλής κατεύθυνσης (αρνητική ή θετική συσχέτιση).

		Correlations											
		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12
Q1	Pearson Correlation	1	,725**	,466**	,370**	,082	,222**	-,005	,136	,498**	,542**	,538**	,096
	Sig. (2-tailed)		<,001	<,001	<,001	,345	,010	,957	,117	<,001	<,001	<,001	,267
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q2	Pearson Correlation	,725**	1	,565**	,560**	-,074	,254**	,133	,253**	,330**	,427**	,445**	,236**
	Sig. (2-tailed)	<,001		<,001	<,001	,393	,003	,124	,003	<,001	<,001	<,001	,006
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q3	Pearson Correlation	,466**	,565**	1	,693**	,184*	,100	,077	,389**	,190*	,302**	,448**	,264**
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001		<,001	,032	,248	,377	<,001	,027	<,001	<,001	,002
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q4	Pearson Correlation	,370**	,560**	,693**	1	,113	,446**	,140	,356**	,256**	,234**	,296**	,426**
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001	<,001		,190	<,001	,104	<,001	,003	,006	<,001	<,001
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q5	Pearson Correlation	,082	-,074	,184*	,113	1	,009	-,004	,133	-,160	-,031	-,014	,329**
	Sig. (2-tailed)	,345	,393	,032	,190		,918	,963	,123	,064	,725	,868	<,001
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q6	Pearson Correlation	,222**	,254**	,100	,446**	,009	1	,048	,249**	,206*	,132	-,082	,220*
	Sig. (2-tailed)	,010	,003	,248	<,001	,918		,584	,004	,017	,128	,344	,011
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q7	Pearson Correlation	-,005	,133	,077	,140	-,004	,048	1	,537**	,098	,151	,327**	,327**
	Sig. (2-tailed)	,957	,124	,377	,104	,963	,584		<,001	,256	,080	<,001	<,001
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q8	Pearson Correlation	,136	,253**	,389**	,356**	,133	,249**	,537**	1	,212*	,247**	,386**	,248**
	Sig. (2-tailed)	,117	,003	<,001	<,001	,123	,004	<,001		,014	,004	<,001	,004
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q9	Pearson Correlation	,498**	,330**	,190*	,256**	-,160	,206*	,098	,212*	1	,795**	,491**	,142
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001	,027	,003	,064	,017	,256	,014		<,001	<,001	,100
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q10	Pearson Correlation	,542**	,427**	,302**	,234**	-,031	,132	,151	,247**	,795**	1	,643**	,228**
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001	<,001	,006	,725	,128	,080	,004	<,001		<,001	,008
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q11	Pearson Correlation	,538**	,445**	,448**	,296**	-,014	-,082	,327**	,386**	,491**	,643**	1	,361**
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001	<,001	<,001	,868	,344	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Q12	Pearson Correlation	,096	,236**	,264**	,426**	,329**	,220*	,327**	,248**	,142	,228**	,361**	1
	Sig. (2-tailed)	,267	,006	,002	<,001	<,001	,011	<,001	,004	,100	,008	<,001	
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Όπως φαίνεται το λογιστικό πακέτο SPSS δείχνει με αστερίσκο τις σημαντικές γραμμικές συσχετίσεις μεταξύ δύο μεταβλητών. Από αυτές παρουσιάζονται εκείνες όπου είναι πιο έντονη η γραμμική συσχέτιση. Πιο συγκεκριμένα, παρατηρείται συσχέτιση 0,72 μεταξύ της Q1 και Q2. Όπως προκύπτει, οι απαντήσεις για την παρακολούθηση προγραμμάτων λογιστικής κατάρτισης και οι γνώσεις διοικητικής λογιστικής τελούν σε συσχέτιση.

Ακόμη, γραμμική συσχέτιση 0,693 παρατηρείται μεταξύ των απαντήσεων στις ερωτήσεις Q3 και Q4, δηλαδή στο κατά πόσο οι συμμετέχοντες χειρίζονται σωστά την πληροφορία κόστους και εάν προσδιορίζουν τις τιμές πώλησης υπηρεσιών ή προϊόντων με βάση τα συνολικά κόστη. Η συγκεκριμένη συσχέτιση είναι διαφωτιστική, καθώς δείχνει τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζει η πληροφόρηση κοστολόγησης τη λήψη αποφάσεων των εταιρειών και διαμορφώνει την τελική τιμή προϊόντων και πληροφοριών.

Τέλος, ιδιαίτερα έντονη συσχέτιση παρουσιάζεται μεταξύ των μεταβλητών Q9 και Q10, δηλαδή ανάμεσα στη χρήση λογισμικού λογιστικής σε μια επιχείρηση και στη λήψη υπόψη διοικητικής λογιστικής για την ανάληψη επενδυτικού σχεδίου. Σε αυτή τη γραμμική συσχέτιση διαφαίνεται πως οι συμμετέχοντες εμπιστεύονται τα στοιχεία και δεδομένα των λογισμικών λογιστικής και μέσω αυτών καθορίζεται σε μεγάλο βαθμό το forecasting και άρα η πιθανή ανάληψη επενδυτικού σχεδίου.

Correlations

		Q13	Q14	Q15	Q16	Q17
Q13	Pearson Correlation	1	,536 **	,437 **	,361 **	,508 **
	Sig. (2-tailed)		<,001	<,001	<,001	<,001
	N	135	135	135	135	135
Q14	Pearson Correlation	,536 **	1	,774 **	,806 **	,774 **
	Sig. (2-tailed)	<,001		<,001	<,001	<,001
	N	135	135	135	135	135
Q15	Pearson Correlation	,437 **	,774 **	1	,705 **	,677 **
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001		<,001	<,001
	N	135	135	135	135	135
Q16	Pearson Correlation	,361 **	,806 **	,705 **	1	,803 **
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001	<,001		<,001
	N	135	135	135	135	135
Q17	Pearson Correlation	,508 **	,774 **	,677 **	,803 **	1
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	135	135	135	135	135

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Στην κατηγορία ερωτήσεων σχετικά με την εφαρμογή της τεχνικής value chain εμφανίζονται έντονες συσχετίσεις. Από αυτές παρουσιάζονται εκείνες όπου ο δείκτης r είναι $> 0,8$ ή $0,7$. Ενώ ιδιαίτερο ενδιαφέρον αποτελεί το γεγονός ότι η ερώτηση Q16 σχετικά με τη χρήση της τεχνικής για τον εντοπισμό περιττών δαπανών και τη μέγιστη αποδοτικότητα αποτελεί κοινό σημείο αναφοράς στις συσχετίσεις.

Πιο συγκεκριμένα, η μεταβλητή Q16 παρουσιάζει έντονη γραμμική συσχέτιση με τη μεταβλητή Q14 σχετικά με τη συμβολή της τεχνικής value chain στη διαχείριση του κόστους και τη διασφάλιση ποιότητας σε μια εταιρεία. Από αυτό προκύπτει ότι οι ερωτηθέντες κατανοούν τον εντοπισμό περιττών δαπανών ως ανάλογο μέγεθος με αυτό της διαχείρισης κόστους και τη μεγιστοποίηση της αποδοτικότητας ως δείκτη διασφάλισης ποιότητας.

Ακόμη, στις μεταβλητές Q16 και Q15 ο δείκτης r είναι 0,705 και συνεπώς υφίσταται γραμμική συσχέτιση μεταξύ της μεγιστοποίησης αξίας δραστηριοτήτων μέσα από τον εντοπισμό περιττών δαπανών.

Τέλος, ο δείκτης r μεταξύ των μεταβλητών Q16 και Q17 είναι 0,803 κάτι που υποδεικνύει ότι ο εντοπισμός περιττών εξόδων και η μεγαλύτερη αποδοτικότητα θεωρούνται μεγέθη ανάλογα με το στρατηγικό πλεονέκτημα που αποκτά μια εταιρεία σε σχέση με τους ανταγωνιστές της.

Correlations

		Q18	Q19	Q20	Q21	Q22
Q18	Pearson Correlation	1	,531 **	,385 **	,106	,187 *
	Sig. (2-tailed)		<,001	<,001	,223	,030
	N	135	135	135	135	135
Q19	Pearson Correlation	,531 **	1	,616 **	,434 **	,454 **
	Sig. (2-tailed)	<,001		<,001	<,001	<,001
	N	135	135	135	135	135
Q20	Pearson Correlation	,385 **	,616 **	1	,517 **	,574 **
	Sig. (2-tailed)	<,001	<,001		<,001	<,001
	N	135	135	135	135	135
Q21	Pearson Correlation	,106	,434 **	,517 **	1	,617 **
	Sig. (2-tailed)	,223	<,001	<,001		<,001
	N	135	135	135	135	135
Q22	Pearson Correlation	,187 *	,454 **	,574 **	,617 **	1
	Sig. (2-tailed)	,030	<,001	<,001	<,001	
	N	135	135	135	135	135

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Τέλος, όσον αφορά στην ομάδα ερωτήσεων σχετικά με την τεχνική συνεχών βελτιώσεων προκύπτουν εξίσου σημαντικές γραμμικές συσχετίσεις. Από αυτές, τα δύο ζεύγη μεταβλητών που ξεχωρίζουν είναι τα Q19-Q20 και Q21-Q22 που είναι 0,616 και 0,617 αντίστοιχα. Συνεπώς, προκύπτει ότι η διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μέσω της τεχνικής συνεχών βελτιώσεων σχετίζεται με τη βελτίωση της ποιότητας προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρείας. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις κατανοούν ότι η βελτίωση των δικών τους παροχών είναι καθοριστική για τη διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Τέλος, στο ζεύγος Q21-Q22 προκύπτει ότι οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται τους νέους τρόπους υλοποίησης δραστηριοτήτων ως μέγεθος ανάλογο της αξίας που λαμβάνει ο πελάτης.

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα

Από τη συνδυαστική επισκόπηση της βιβλιογραφίας και την ανάλυση των αποτελεσμάτων του ερωτηματολογίου που διανεμήθηκε στους συμμετέχοντες προκύπτει καταρχάς ότι οι εκπρόσωποι των ελληνικών επιχειρήσεων κατανοούν τη σημασία της διοικητικής λογιστικής, ακόμη και εάν δεν έχουν ιδιαίτερες γνώσεις σχετικά με το αντικείμενο.

Από τα γενικά εργαλεία λογιστικής, η ετήσια απογραφή παρουσιάζει τη μεγαλύτερη αποδοχή από ιδιοκτήτες, μετόχους και στελέχη επιχειρήσεων ως εργαλείο που δίδει σαφή αποτελέσματα για την πορεία μιας επιχείρησης. Επίσης, οι ερωτηθέντες κατανοούν μέσα από τις πληροφορίες που παρέχονται από τα λογισμικά λογιστικής τις προβλέψεις σχετικά με πιθανή ανάληψη επενδυτικού σχεδίου.

Όσον αφορά στις δύο ειδικότερες κατηγορίες ερωτήσεων δεν προκύπτει με σαφήνεια εάν οι ερωτηθέντες κατανοούν τον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν οι τεχνικές αλυσίδας αξίας και συνεχών βελτιώσεων, καθώς δηλώνουν πως δεν τις εφαρμόζουν σε μεγάλο βαθμό στις επιχειρήσεις τους για τη λήψη αποφάσεων. Η κοστολόγηση μέσα από τις μεθόδους αυτές, όπως παρουσιάστηκε στη βιβλιογραφική επισκόπηση, παρουσιάζει πολλά οφέλη για τις επιχειρήσεις. Για την αλυσίδα αξίας προκύπτει ότι οι ερωτηθέντες κατανοούν την αλυσίδα αξίας ως τρόπο διαχείρισης κόστους και ταυτόχρονης διασφάλισης ποιότητας. Αντίστοιχα, για τις συνεχείς βελτιώσεις, η πιο σημαντική μεταβλητή είναι εκείνη που σχετίζεται με τη δημιουργία και διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και μεριδίου στην αγορά. Συνεπώς, ενώ δεν είναι σαφές εάν γίνεται αντιληπτός ο τρόπος εφαρμογής και λειτουργίας των τεχνικών, είναι σίγουρο πως υφίσταται πλήρης συσχέτισή τους με συγκεκριμένα μεγέθη των επιχειρήσεων.

Συνολικά, οι μέθοδοι κοστολόγησης διοικητικής λογιστικής δεν είναι ιδιαίτερα γνωστές στους ιδιοκτήτες / εταίρους / μετόχους των επιχειρήσεων (που αποτέλεσαν και το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος), αλλά χρησιμοποιούνται εμπειρικά. Η πρόταση που ακολουθεί από το σχετικό γενικό συμπέρασμα, και με δεδομένο ότι οι επιχειρήσεις στις οποίες διεξήχθη η έρευνα είναι εγγεγραμμένες στα τοπικά επιμελητήρια, είναι να υπάρξει σχετική ενημέρωση για τη στρατηγική σημασία της διοικητικής λογιστικής και των μεθόδων κοστολόγησης προς τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις.

Βιβλιογραφικές πηγές
Ελληνική Βιβλιογραφία

- Βενιέρης, Γ. Ι. (1993), *Λογιστική Κόστους* (Εκδόσεις Σμπίλιας 'Το Οικονομικό': Αθήνα),
- Δημητράς, Α. & Μπάλλας, Α. (2009), *Διοικητική Λογιστική για Προγραμματισμό και Έλεγχο* (Gutenberg: Αθήνα),

- Ίσαρη, Φ. & Πουρκός, Μ. (2015), *Ποιοτική Μεθοδολογία Έρευνας* (Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, Αθήνα),
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2008), *Ισορροπημένη Κάρτα Επιδόσεων, The Balanced Scorecard, Η Μετάφραση της Στρατηγικής σε Δράση* (Κ.Π. Αναγνωστόπουλος επιμ., Εκδόσεις Επίκεντρο: Αθήνα),
- Παπαδέας, Π. (2015), *Διοικητική Λογιστική, Έλεγχος αποτελεσματικότητας και λήψη αποφάσεων* (Κάλλιπος: Αθήνα) 17,
- Παπαδοπούλου, Λ. Ε. (2012), “Η αποτελεσματικότητα της Balanced Scorecard (Ισορροπημένη Κάρτα Επιδόσεων) στον Εσωτερικό Έλεγχο”, <<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/15170/3/PapadopoulouLampriniEleniMsc2012.pdf>> (τελευταία πρόσβαση 4 Αυγούστου 2022),
- Παπάς, Α. Α. (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική* (Εκδόσεις Γ. Μπένου: Αθήνα),
- Σημίτης, Γ. (1953), “Τα Εμπορικά Επιμελητήρια,” *Journal of Economics and Business*, Vol. 4, No. 2, pp. 116-121,
- Συγγελοπούλου, Μ. (2014), *Activity Based Costing*. Διαθέσιμο στο <<https://hellanicus.lib.aegean.gr/bitstream/handle/11610/13463/file0.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>,
- Σταμπουλής, Γ. (2010), *Κοστολόγηση, Ανάπτυξη Επιχειρηματικών Σχεδίων*, <https://www.slideshare.net/moke_uth/8-11708859>;

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Abrahamsson, G. & Gerdin, J. (2006), “Exploiting Institutional Contradictions: The Role of Management Accounting in Continuous Improvement Implementation”, *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 3, No. 2, pp. 126-144,
- Albright, T. & Lam, M. (2006), “Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework”, *Journal of Managerial Issues*, Vol. 18, No. 2, pp. 157-174,

- Anderson, Sh. (2006), “Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain” in Chapman, C. & Hopwood, A. & Shields, M. (eds), *Handbook of Management Accounting Research Vol. 2* (Elsevier: Oxford),
- Angelakis, G. *et al.* (2015), “Traditional and Currently Developed Managing Accounting Practices – A Greek Study”, *International Journal in Economics and Business Administration*, Vol. 3, No. 3, pp. 52-87,
- Angelakis, G., Theriou, N. & Floropoulos, I. (2010), “Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: Evidence from Greece and Finland”, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 26, pp. 87-96, 92,
- Askarany, D., Yazdifar, H. & Askary, S. (2010), “Supply Chain Management, activity-based costing and organizational factors”, *International Journal of Production Economics*, pp. 238-248,
- Beheshti, H. M. (2004), “Gaining and sustaining competitive advantage with activity based cost management system”, *Industrial Management and Data Systems*, Vol. 104, No. 5, pp. 377-383,
- Bertram, D. (2007), “Likert Scales”, *Retrieved November*, Vol. 2, No. 10, pp. 1-10,
- Bilgin, Y. (2017), “Qualitative Method Versus Quantitative Method in Marketing Research: An Application Example at Oba Restaurant”, In Olfazoglu, Sonyel (ed), *Qualitative versus Quantitative Research* (InTech: Croatia),
- Bond, T.C. (1999), “The Role of Performance Measurement in Continuous Improvement”, *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 19, No. 12, pp. 1318-1334,
- Bouranta, N., Psomas, Ev. L. & Pantouvakis, A. (2017), “Identifying the Critical Determinants of TQM and their Impact on Company Performance”, *The TQM Journal*, Vol. 29, No. 1, pp. 147-166,
- Bromwich, M. (1990), “The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, no. 1, pp. 27-46,
- Cullen, J. (2009), *Supply Chain Management Accounting*, (Society of Management Accountants of Canada: Ottawa),

- Clinton, D. B. & van der Merwe, A. (2006), “Management Accounting: Approaches, Techniques, and Management Processes”, *Cost Management*, Vol. 20, No. 3, pp. 14-22,
- Dash, M., Pradhan, D. & Swain, P.K. (2018), “Effect of Management Accounting Techniques on Supply Chain and Firm Performance – An Empirical Study”, *International Journal of Mechanical Engineering and Technology*, Vol. 9, No. 5, pp. 1049-1057, 1051,
- Deming, W. E. (1982), *Out of crisis* (Cambridge University Press: Cambridge),
- Dess, G. G., Lumpkin, G.T. & Eisner, A. B. (2009), *Strategic Management* (4th edn, McGraw Hill: Boston) 8,
- Haron, N. H., Rahman, I.K.A. & Smith, M. (2013), “Management Accounting Practices and the Turnaround Process”, *Asian Review of Accounting*, Vol. 21, No. 2, pp. 100-112,
- Hilton, R. (2007), *Managerial Accounting* (8th edn, McGraw Hill: Boston),
- Horngren, Ch. T. *et al.* (2011), *Introduction to Management Accounting* (15th edn, Pearson: Boston) 23,
- Jebb, A. T., Ng, V. & Tay, L. (2021), “A Review of Key Lickert Scale Development Advances: 1995-2019”, *Frontiers in Psychology*, Vol. 12, No. 4, pp. 637547,
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992), “Measures that Drive Performance”, *Harvard Business Review*, pp. 71-79,
- Kirli, M. & Gümus, H. (2011), “The Implementation of Strategic Management Accounting Based on Value Chain Analysis: Value Chain Accounting”, *International Journal of Social Sciences and Humanity Studies*, Vol. 3, No.1, pp. 307-321, 317,
- Kopel, M., Riegler, Ch. & Shcneider, G. (2020), “Providing Managerial Accounting Information in the Presence of a Supplier”, *European Accounting Review*, Vol. 29, No. 4, pp. 803-823,
- Kshirsagar, A. Sh., El-Gafy, M. A. & Abdelhamid, T. S. (2010), “Suitability of Life Cycle Cost Analysis (LCCA) as Asset Management Tools for Institutional Buildings”, *Journal of Facilities Management*, Vol. 8, No. 3, pp. 162-178,
- Leis, J. A. & Shojania, K. G. (2017), “A primer on PDSA: executing plan-do-study-act cycles in practice not in name”, *BMJ Quality and Safety*, Vol. 26, No. 7, pp. 572-577,

- McNair, C.J. (2000), "Defining and Shaping the Future of Cost Management", *Journal of Cost Management*, pp. 28-32,
- Mintzberg, H. & Waters, J.A. (1985), "Of Strategies: Deliberate and Emergent", *Strategic Management Journal*, Vol. 6, pp. 257-272,
- Moen, R. & Norman, C. (2009), "The History of the PDCA Cycle", In *Proceedings of the 7th ANQ Congress*, Tokyo, 19 September 2009,
- Muijs, D. (2011), *Doing Quantitative Research in Education with SPSS* (2nd edn, Sage Publications: London),
- Napier, N K. & Hoang Vuong, Q. (2013), "Serendipity as a Strategic Advantage?" in Wilkinson, T. J. & Kannan, V. R. (eds) *Strategic Management in the 21st Century* (Praeger: Santa Barbara) 175-199, 178,
- O'Neill, Th. A. (2017), "An overview of interrater agreement on Likert scales for researchers and practitioners", *Frontiers in psychology*, Vol. 8, 777,
- Oseifuah, E. K. (2014), "Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges", *Problems and Perspectives in Management*, Vol. 12, No. 4, pp. 581-588,
- Pavlatos, O. & Kostakis, H. (2018), "Management accounting innovations in a time of economic crisis", *The Journal of Economic Asymmetries*, Vol. 18, e00106,
- Pavlatos, O. & Kostakis, H. (2015), "Management accounting practices before and during the economic crisis: Evidence from Greece", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 31, pp. 150-164,
- Porter, M. E. (1979), "How Competitive Forces Shape Strategy", *Harvard Business Review*, Vol. 57, No. 2, pp. 147-155,
- Pramudita, D. Ch. (2016), *The Balanced Scorecard as a Strategic Controlling Instrument. Introducing the Indicators-based BSC for Implementation of a Corporate Strategy from four Different Perspectives* (Anchor Academic Publishing: Hamburg),
- Roslender, R. & Hart, S. (2003), "Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives", *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 255-279,
- Sahaf, M. A. (2013), *Management Accounting: Principles and Practice* (3rd edn, Vikas: India) 33,
- Salge, M. (2008), "The Role of Goal-Setting and Commitment in Continuous Improvement Processes", in 26th International Conference of System Dynamics Society, Athens, Greece, pp. 1-22,

- Schuster, P., Hainemann, M. & Cleary, P. (2021), *Management Accounting* (Springer: Switzerland) 11,
- Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1993), *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage* (The Free Press: NY),
- Singh, J. & Singh, H. (2009), “Kaizen Philosophy: A Review of Literature”, *IUP Journal of Operations Management*, Vol. 8, No. 2, pp. 51-72,
- Skousen, Ch. J. & Walther, L. M. (2009) ,*Managerial and Cost Accounting* (Bookboon: UK),
- Ward, K. (1992), *Strategic Management Accounting* (Routledge: London) 3,
- Woodward, D. G. (1997), “Life cycle costing – theory, information, acquisition and application”, *International Journal of Project Management*, Vol. 15, No. 6, pp. 335-344,
- Yalcin, S. (2004), “Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter-country Comparison”, *Accounting in Europe*, Vol. 9, No.1, pp. 95-110;

Διαδικτυακές Πηγές

- Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, <<https://www.mindev.gov.gr/green-public-procurement/life-cycle-cost-lcc/?lang=en>> (τελευταία πρόσβαση 4 Αυγούστου 2022),
- <<https://euretirio.com/kathari-parousa-axia-kpa-nrv/>> (τελευταία πρόσβαση 4 Αυγούστου 2022).

Παράρτημα 1

Ερωτηματολόγιο Έρευνας στα πλαίσια της διπλωματικής εργασίας με θέμα διοικητική λογιστική

Το παρόν ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε στο πλαίσιο εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας που αφορά στη Χρήση Εργαλείων Διοικητικής Λογιστικής από τις ελληνικές επιχειρήσεις στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα Διοίκησης Επιχειρήσεων (Executive MBA) του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Οι απαντήσεις είναι εμπιστευτικές και θα διασφαλιστεί η ανωνυμία των ερωτηματολογίων. Τα αποτελέσματα της έρευνας θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για το συγκεκριμένο σκοπό της έρευνας.

Παρακαλώ κυκλώστε το αρχικό γράμμα ή αριθμό της επιλογής σας

Δημογραφικά Στοιχεία

1. Σε ποιο φύλο ανήκετε;
A. Άνδρας **B.** Γυναίκα **Γ.** Απροσδιόριστο **Δ.** Δεν επιθυμώ να δηλώσω
2. Σε ποια ηλικιακή κατηγορία ανήκετε;
A. 18-25 **B.** 26-35 **Γ.** 36-45 **Δ.** 46-55 **Ε.** 56-65 **Σ.** 66 και άνω
3. Ποιο είναι το μορφωτικό σας επίπεδο;

A. Καθόλου σπουδές **B.** (ΓΕΛ , ΕΠΑΛ , ΕΠΑΣ , ΟΑΕΔ , ΙΕΚ) **Γ.** (Πανεπιστήμιο , Τ.Ε.Ι.)
Δ. Μεταπτυχιακές σπουδές **Ε.** Διδακτορικές σπουδές

4. Με ποια επιστήμη έχουν συνάφεια οι σπουδές σας ;

A. Οικονομικά ή λογιστικά **B.** Εφοδιαστική αλυσίδα – διαχείριση αποθήκης **Γ.** Άλλο

5. Ποια θέση κατέχετε στην επιχείρηση που εκπροσωπείτε;

A. ιδιοκτήτης , εταίρος ή μέτοχος

B. Διευθυντικό στέλεχος (διευθυντής , προϊστάμενος , υπεύθυνος ζώνης κ.α.)

Γ. εργαζόμενος με σύμβαση αορίστου , ορισμένου ή εξωτερικός αποκλειστικός συνεργάτης

6. Πόσα χρόνια εργασιακής εμπειρίας διαθέτετε;

A. 1-3 έτη **B.** 4-5 έτη **Γ.** 6-10 έτη **Δ.** 11-20 έτη **Ε.** περισσότερα από 20 έτη

7. Τι μορφής είναι η εταιρεία που δραστηριοποιείσθε ;

A. . ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ **B.** Ο.Ε ή Ε.Ε. **Γ.** ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ **Δ.** Ι.Κ.Ε. ή Ε.Π.Ε.

8. Σε ποιο κλάδο εντάσσεται η επιχείρησή σας με βάση την κύρια δραστηριότητα της Επιχείρησης;

A. Εμπορικό **B.** Υπηρεσιών **Γ.** Μεταποίηση - Βιομηχανικό **Δ.** Τουριστικό

9. Ποιός είναι ο ετήσιος κύκλος εργασιών της επιχείρησης που δραστηριοποιήστε ;

A. κάτω από 20.000 **B.** 21.000 έως 50.000 **Γ.** 51.000 έως 100.000 **Δ.** πάνω από 100.000

10. Σε ποια περιφέρεια της Ελλάδος έχει έδρα η επιχείρηση και δραστηριοποιείται ;

1. Ανατολική Μακεδονία και Θράκη 2. Κεντρική Μακεδονία 3. Δυτική Μακεδονία 4. Ήπειρος

5. Ιόνιοι Νήσοι 6. Δυτική Ελλάδα 7. Στερεά Ελλάδα 8. Αττική 9. Πελοπόννησος

10. Βόρειο Αιγαίο 11. Νότιο Αιγαίο 12. Κρήτη 13. Θεσσαλία

Μέρος Δεύτερο -Ερωτήσεις άποψης
(five-scale Lickert (1)Καθόλου, (2) Λίγο, (3) Μέτρια (4)Πολύ, (5) Πάρα πολύ

1. Σε τι βαθμό παρακολουθείτε προγράμματα λογιστικής κατάρτισης; **1.** **2.** **3.** **4.** **5.**

2. Σε τι βαθμό έχετε γνώσεις σχετικά με τη διοικητική λογιστική; **1.** **2.** **3.** **4.** **5.**

3. Σε τι βαθμό χειρίζεστε σωστά τις σχετικές με το κόστος πληροφορίες που προκύπτουν από τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης/εταιρείας; **1.** **2.** **3.** **4.** **5.**

4. Σε τι βαθμό προσδιορίζετε σωστά τις τιμές πώλησης υπηρεσιών ή προϊόντων σε σχέση με τα συνολικά κόστη ;
1. **2.** **3.** **4.** **5.**

5. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι η πραγματοποίηση ετήσιας απογραφής είναι σημαντική;
1. **2.** **3.** **4.** **5.**

6. Σε τι βαθμό τηρείτε βιβλία και λογιστικά βιβλία καταγραφής της επιχείρησής σας ανεξάρτητα από τον λογιστή σας;
1. **2.** **3.** **4.** **5.**

7. Σε τι βαθμό καταγράφετε σημαντικά γεγονότα (κυβερνητικές αλλαγές, φόροι , τέλη , πόλεμος , ακρίβεια πρώτων υλών κ.α.) τα οποία επηρεάζουν για τη λήψη αποφάσεων σε σχέση με τα δεδομένα που αναλύονται στη διοικητική λογιστική;
1. **2.** **3.** **4.** **5.**

8. Σε τι βαθμό πραγματοποιείτε επίσημες γραπτές διαδικασίες (εμπορική πολιτική , ενδεικτικός τιμοκατάλογος) για τον προσδιορισμό τιμών; **1.** **2.** **3.** **4.** **5.**

9. Σε τι βαθμό χρησιμοποιείτε κάποιο λογισμικό λογιστικής στην επιχείρησή σας; **1.** **2.** **3.** **4.** **5.**

10. Λαμβάνετε υπόψη τη διοικητική λογιστική για την ανάληψη επενδυτικού σχεδίου; **1.** **2.** **3.** **4.** **5.**

11.Εφαρμόζετε διαδικασίες στοχοποίησης πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών ; 1. 2 3. 4 5.

12.Γίνεται σύγκριση περσινής απόδοσης και προβλέψεις πωλήσεων μέσω του απολογισμού και του προϋπολογισμού ;

1. 2. 3. 4. 5.

Τεχνική αλυσίδας αξίας (value chain) εξεύρεση και περαιτέρω μελέτη των δυνατοτήτων και των αδυναμιών των επιχειρήσεων μέσω της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, της οργανωσιακής κουλτούρας και του ηγετικού στυλ ηγεσίας με σκοπό τη δημιουργία ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΟΣ.

13 Εφαρμόζετε αυτή την τεχνική στην επιχείρησή σας ; 1. 2. 3. 4. 5.

14. Πιστεύετε ότι συμβάλλει στη διαχείριση κόστους και διασφάλιση ποιότητας της εταιρείας σας;

1. 2. 3. 4. 5.

15. Πιστεύετε ότι συμβάλλει στη μεγιστοποίηση της αξίας δραστηριοτήτων της εταιρείας σας; 1. 2 3. 4. 5.

16. Πιστεύετε ότι βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην επίτευξη επιδόσεων με μικρότερο κόστος και μεγαλύτερη αποδοτικότητα;

1. 2. 3. 4. 5.

17. Πιστεύετε ότι βοηθά να δημιουργήσει η εταιρεία σας στρατηγικό πλεονέκτημα έναντι του ανταγωνισμού ;

1. 2. 3. 4. 5.

Τεχνική συνεχών βελτιώσεων (continuous improvements) αξιολόγηση των δραστηριοτήτων μιας εταιρείας είναι συνεχής ώστε να επηρεάζει τη σχέση κόστους τελικού αντικειμένου. Ο στρατηγικός σχεδιασμός αξιολογεί σε συνεχή βάση κάθε διακριτή δραστηριότητα

18. Εφαρμόζετε αυτή την τεχνική στην επιχείρησή σας; 1. 2. 3. 4. 5.

19. Πιστεύετε ότι συμβάλλει στη διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και στη διατήρηση πλεονεκτήματος του μεριδίου της στην αγορά; 1. 2. 3. 4. 5.

20. Πιστεύετε ότι οι συνεχείς βελτιώσεις συμβάλλουν στη διαγραφή χρόνων απώλειας και στη βελτίωση ποιότητας των προϊόντων ή υπηρεσιών της εταιρείας; 1. 2. 3. 4. 5.

21. Πιστεύετε ότι η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση νέων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας;

1. 2. 3. 4. 5.

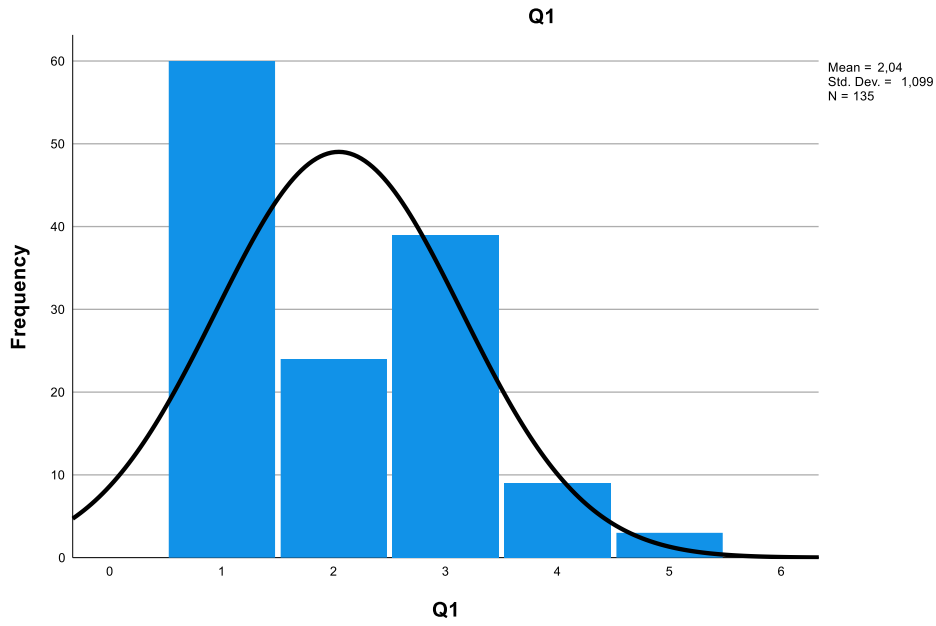
22. Πιστεύετε ότι η συνεχής βελτίωση βοηθά στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης;

1. 2. 3. 4. 5.

Παράρτημα 2

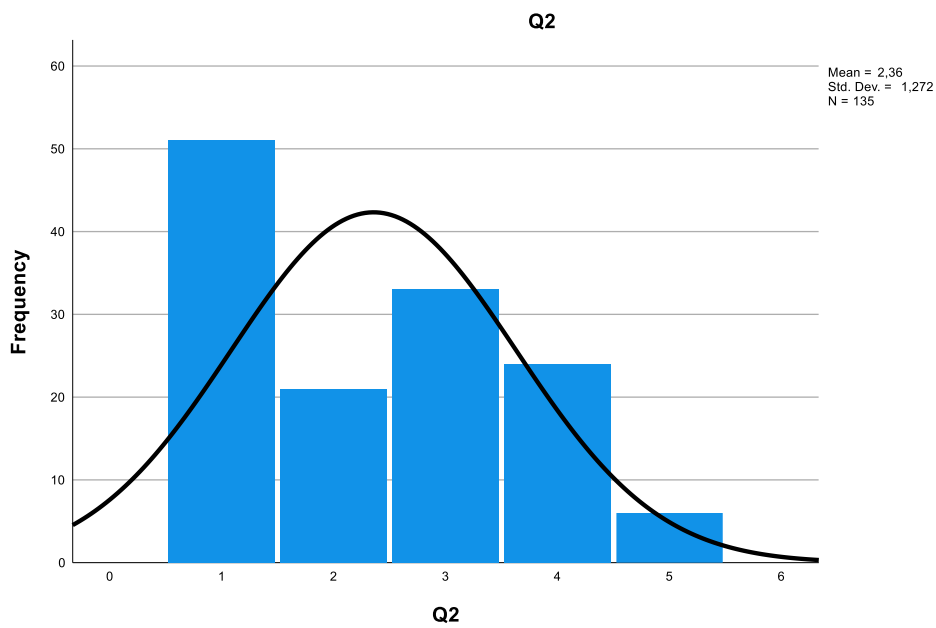
Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	60	44,4	44,4	44,4
	2	24	17,8	17,8	62,2
	3	39	28,9	28,9	91,1
	4	9	6,7	6,7	97,8
	5	3	2,2	2,2	100,0
Total		135	100,0	100,0	



Q2

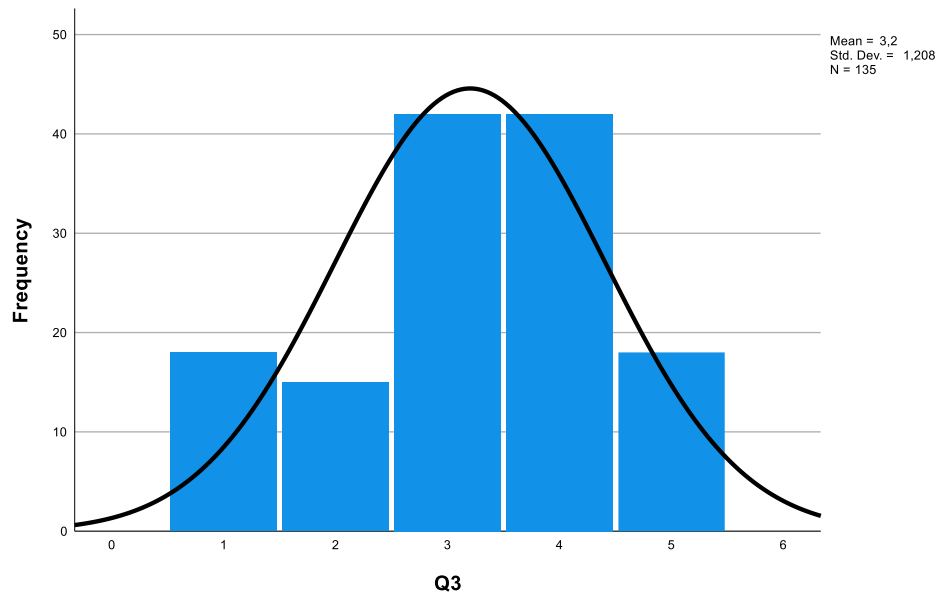
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	51	37,8	37,8	37,8
	2	21	15,6	15,6	53,3
	3	33	24,4	24,4	77,8
	4	24	17,8	17,8	95,6
	5	6	4,4	4,4	100,0
Total		135	100,0	100,0	



Q3

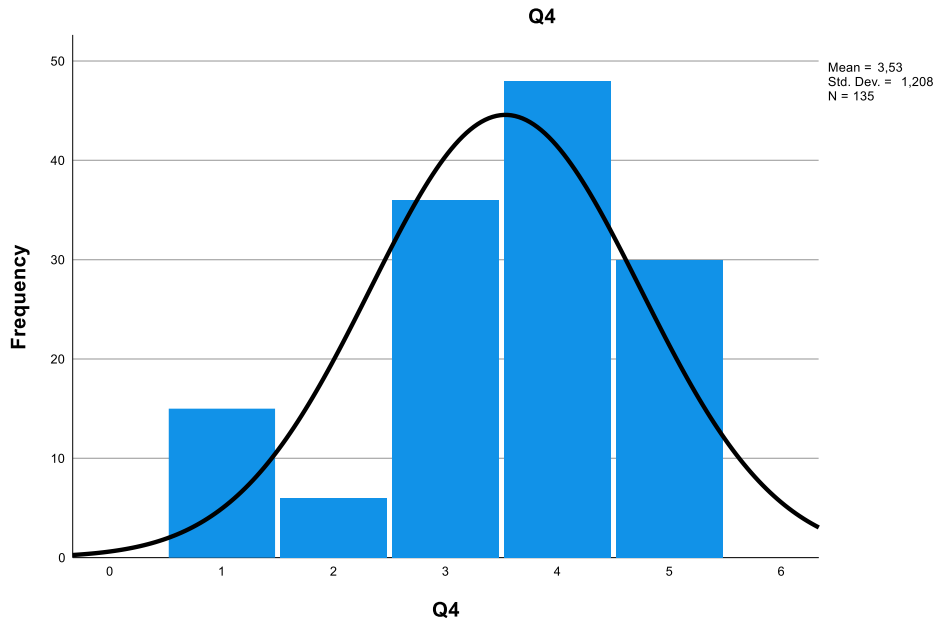
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	18	13,3	13,3	13,3
	2	15	11,1	11,1	24,4
	3	42	31,1	31,1	55,6
	4	42	31,1	31,1	86,7
	5	18	13,3	13,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

Q3



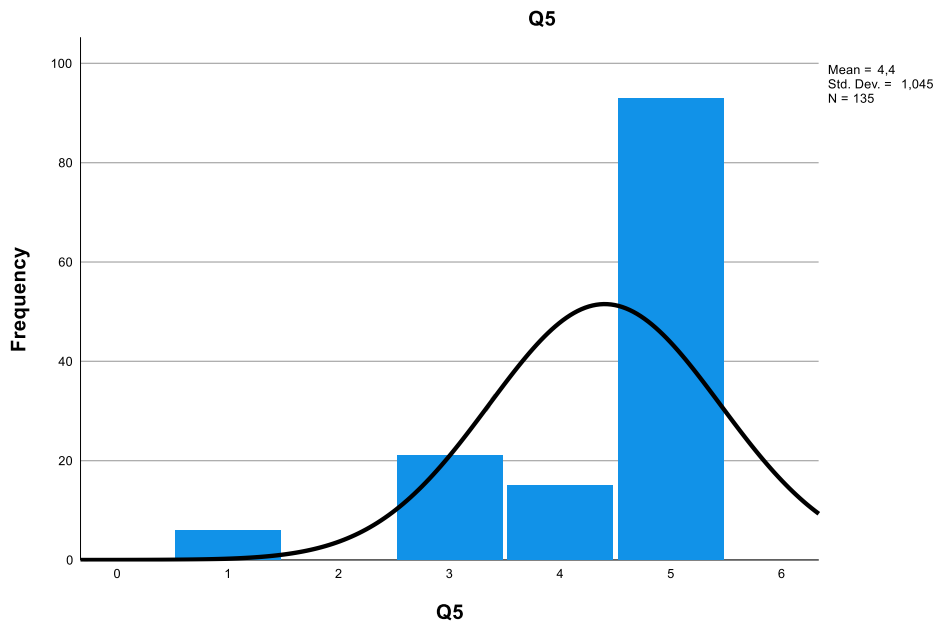
Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	11,1	11,1	11,1
	2	6	4,4	4,4	15,6
	3	36	26,7	26,7	42,2
	4	48	35,6	35,6	77,8
	5	30	22,2	22,2	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q5

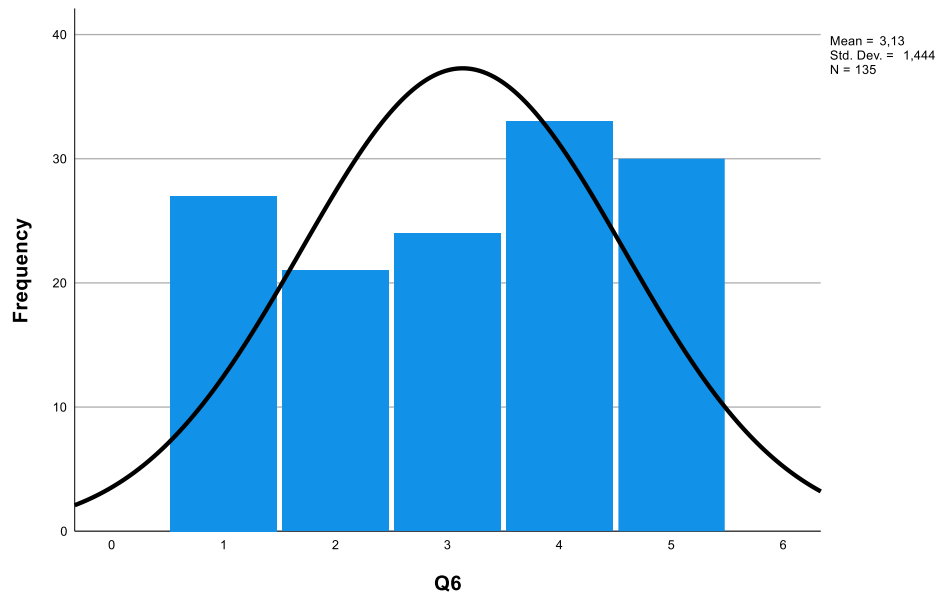
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	4,4	4,4	4,4
	3	21	15,6	15,6	20,0
	4	15	11,1	11,1	31,1
	5	93	68,9	68,9	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q6

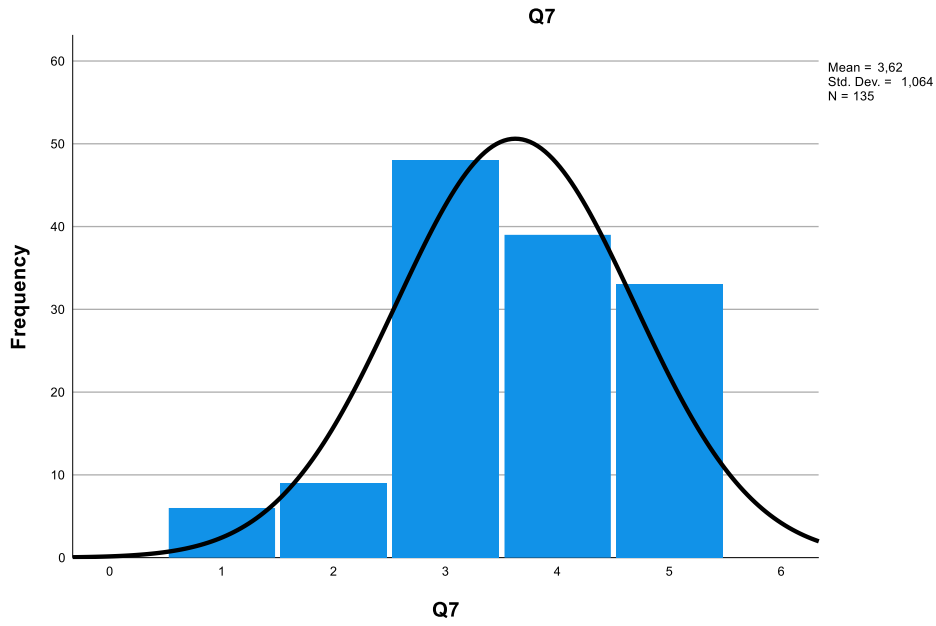
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	20,0	20,0	20,0
	2	21	15,6	15,6	35,6
	3	24	17,8	17,8	53,3
	4	33	24,4	24,4	77,8
	5	30	22,2	22,2	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

Q6



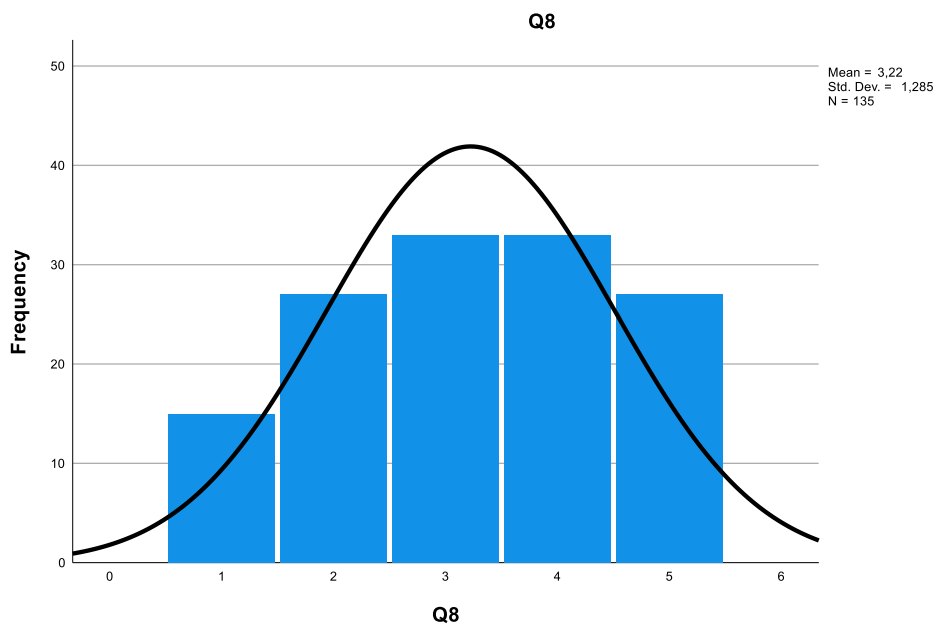
Q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	4,4	4,4	4,4
	2	9	6,7	6,7	11,1
	3	48	35,6	35,6	46,7
	4	39	28,9	28,9	75,6
	5	33	24,4	24,4	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q8

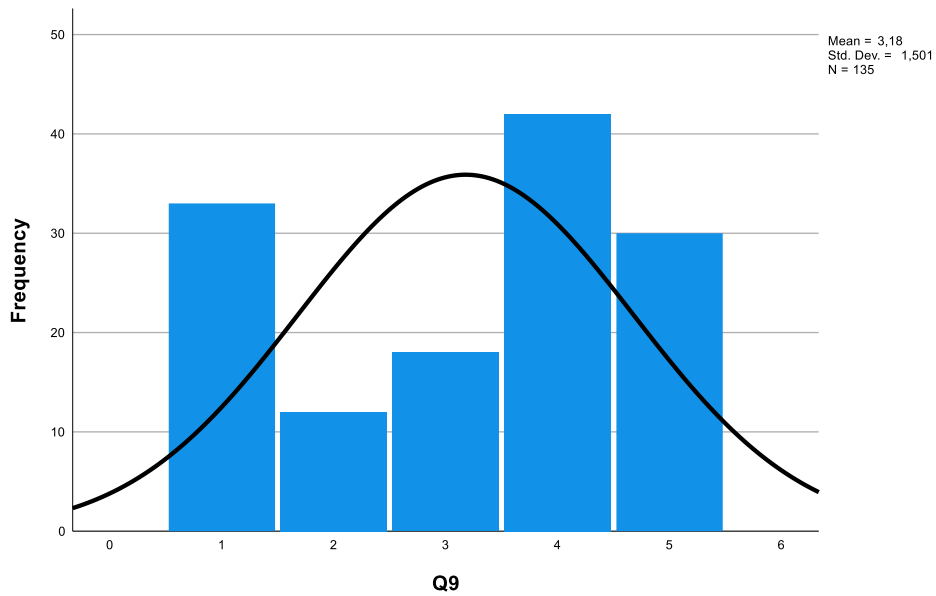
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	11,1	11,1	11,1
	2	27	20,0	20,0	31,1
	3	33	24,4	24,4	55,6
	4	33	24,4	24,4	80,0
	5	27	20,0	20,0	100,0
Total		135	100,0	100,0	



Q9

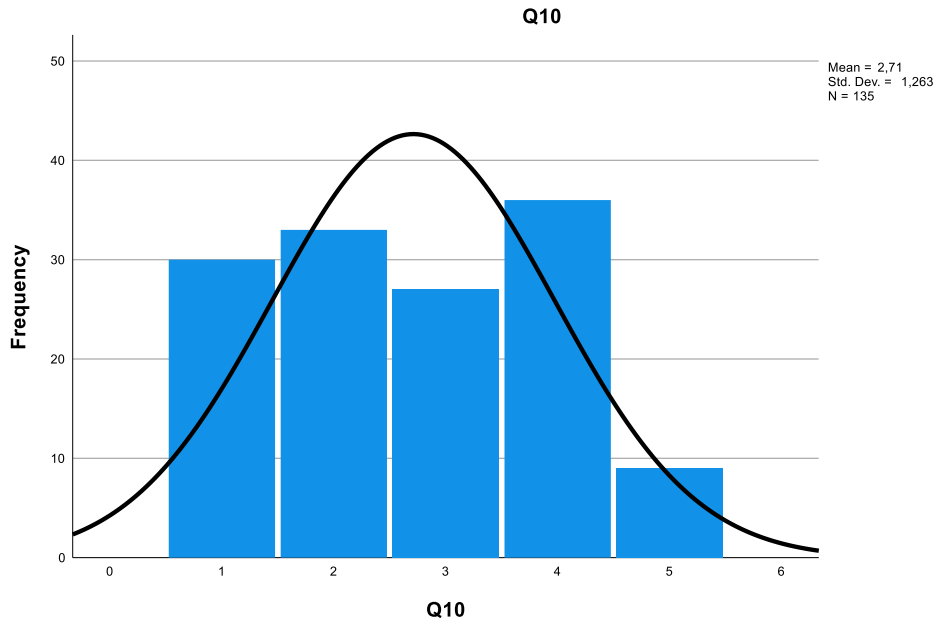
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	33	24,4	24,4	24,4
	2	12	8,9	8,9	33,3
	3	18	13,3	13,3	46,7
	4	42	31,1	31,1	77,8
	5	30	22,2	22,2	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

Q9



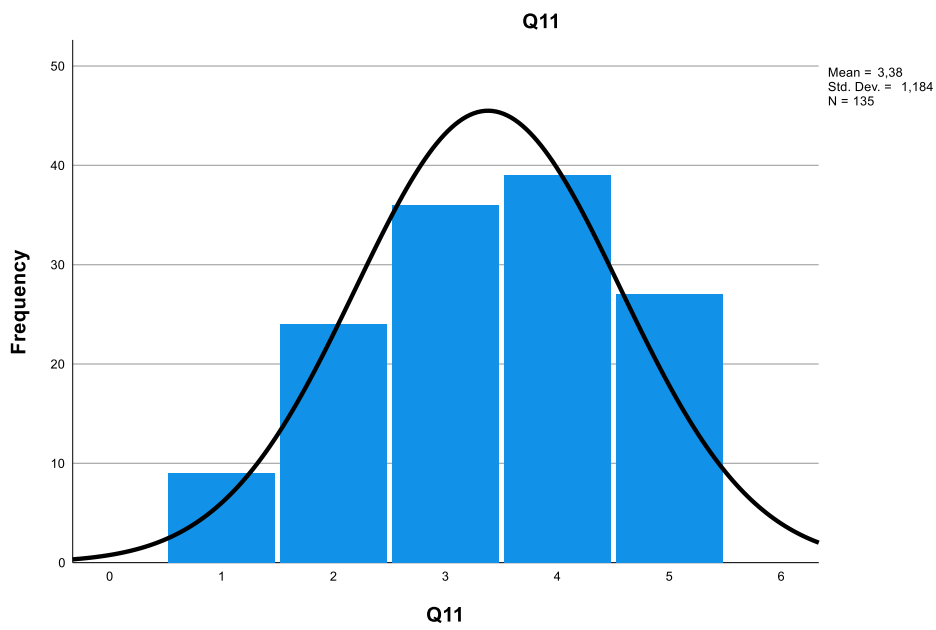
Q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	22,2	22,2	22,2
	2	33	24,4	24,4	46,7
	3	27	20,0	20,0	66,7
	4	36	26,7	26,7	93,3
	5	9	6,7	6,7	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q11

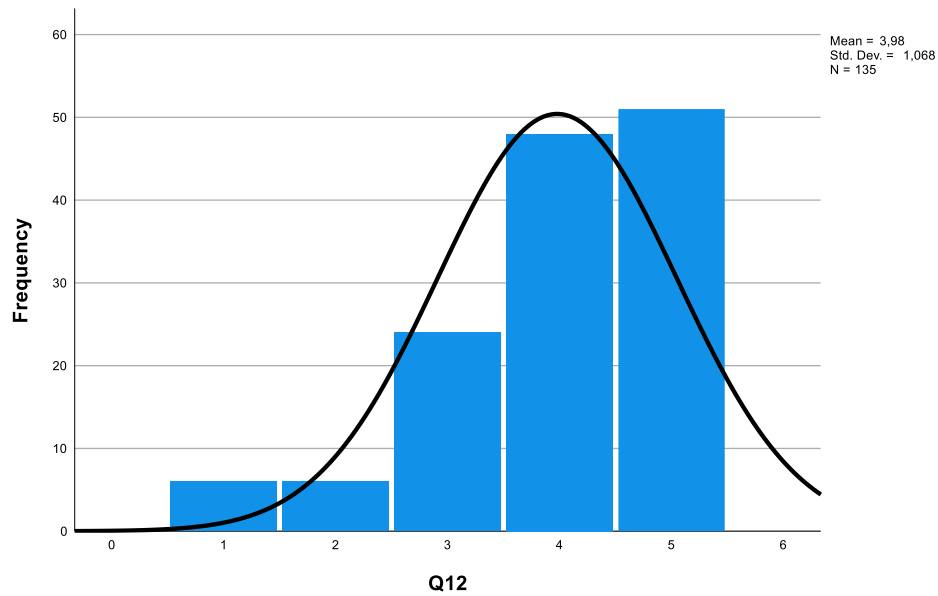
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	6,7	6,7	6,7
	2	24	17,8	17,8	24,4
	3	36	26,7	26,7	51,1
	4	39	28,9	28,9	80,0
	5	27	20,0	20,0	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q12

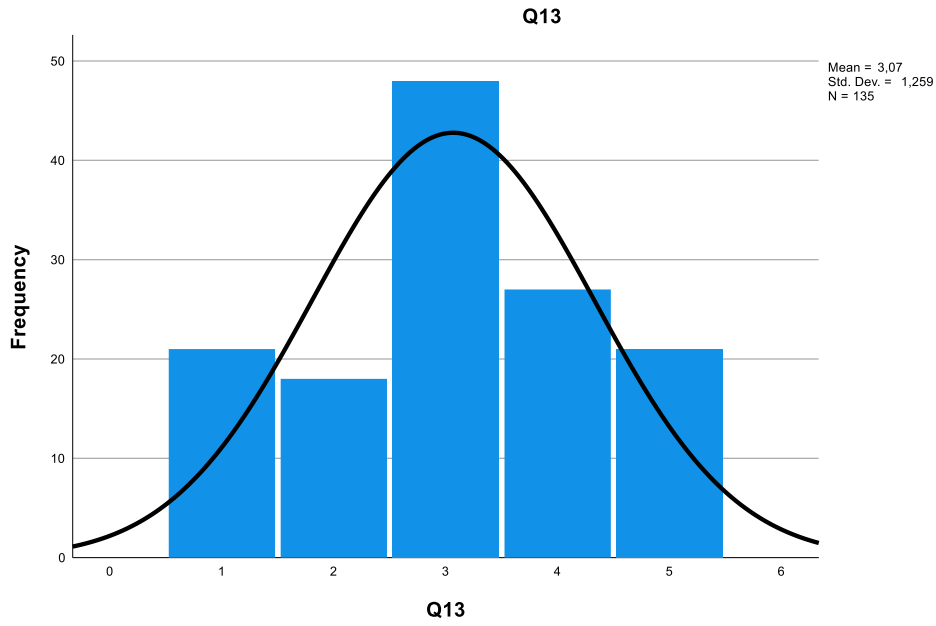
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	4,4	4,4	4,4
	2	6	4,4	4,4	8,9
	3	24	17,8	17,8	26,7
	4	48	35,6	35,6	62,2
	5	51	37,8	37,8	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

Q12



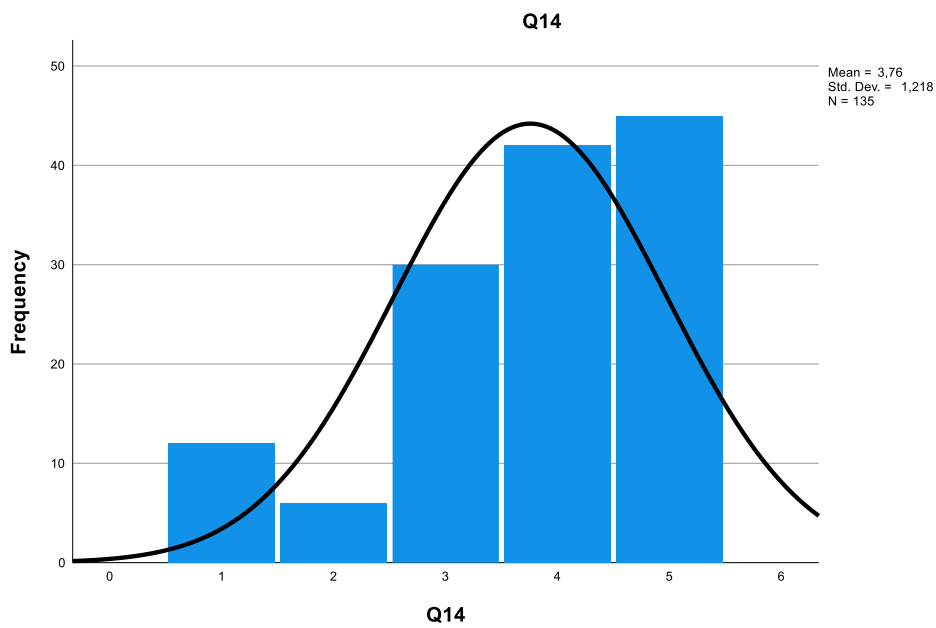
Q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	15,6	15,6	15,6
	2	18	13,3	13,3	28,9
	3	48	35,6	35,6	64,4
	4	27	20,0	20,0	84,4
	5	21	15,6	15,6	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q14

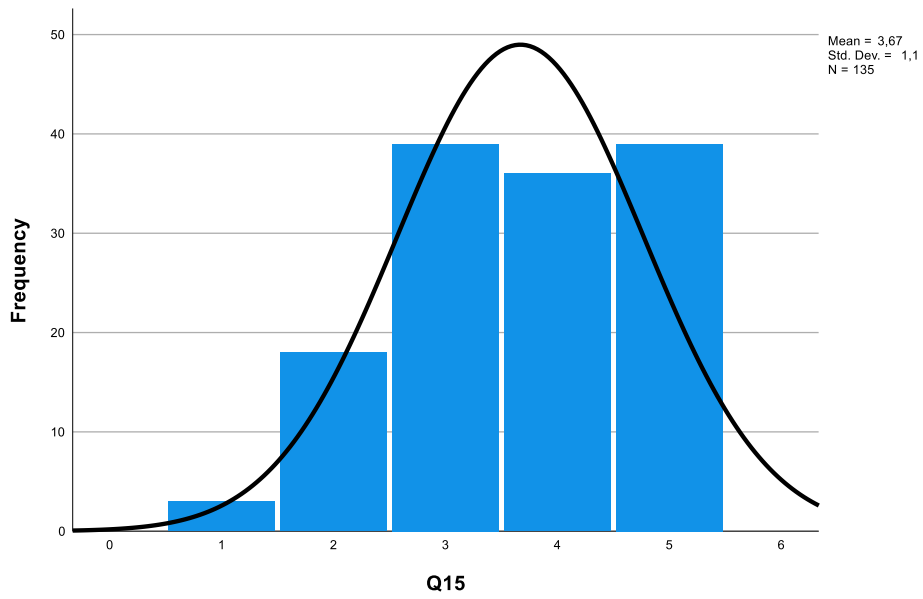
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	8,9	8,9	8,9
	2	6	4,4	4,4	13,3
	3	30	22,2	22,2	35,6
	4	42	31,1	31,1	66,7
	5	45	33,3	33,3	100,0
Total		135	100,0	100,0	



Q15

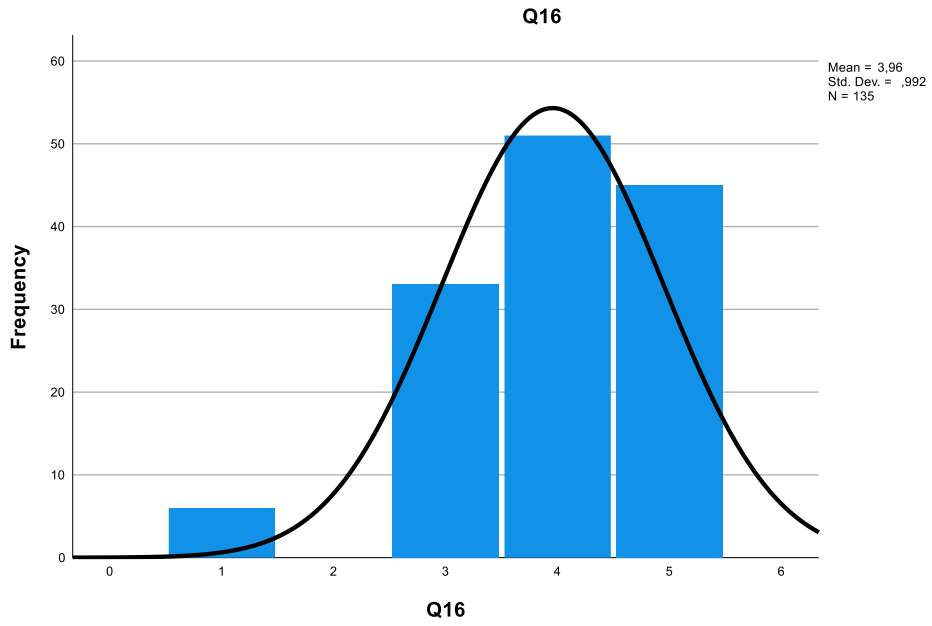
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	2,2	2,2	2,2
	2	18	13,3	13,3	15,6
	3	39	28,9	28,9	44,4
	4	36	26,7	26,7	71,1
	5	39	28,9	28,9	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

Q15



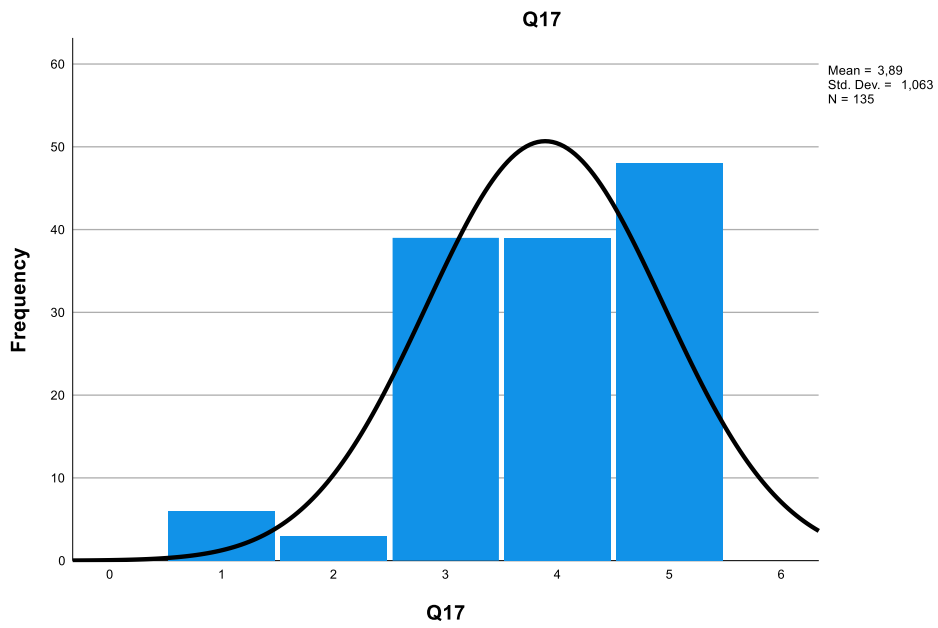
Q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	4,4	4,4	4,4
	3	33	24,4	24,4	28,9
	4	51	37,8	37,8	66,7
	5	45	33,3	33,3	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q17

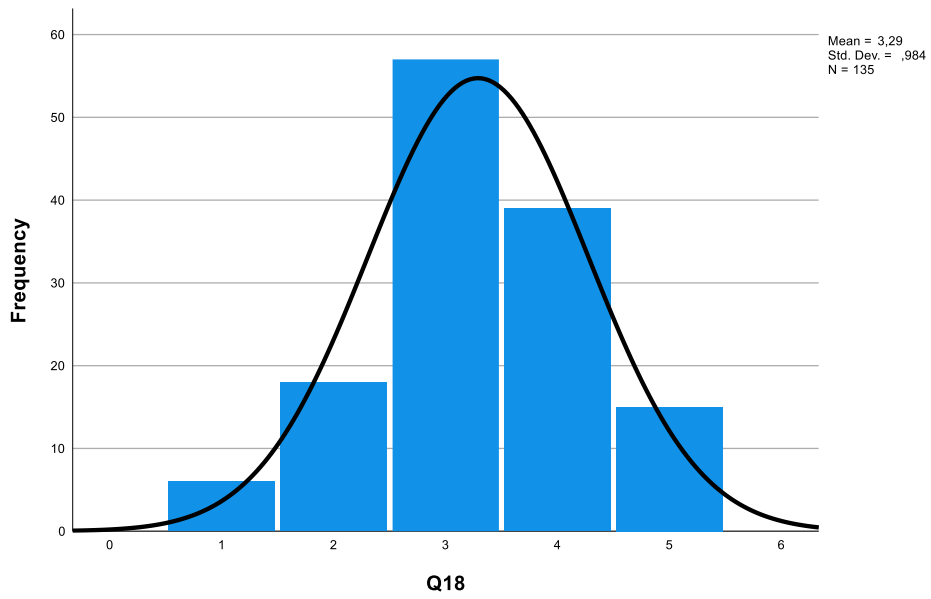
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	4,4	4,4	4,4
	2	3	2,2	2,2	6,7
	3	39	28,9	28,9	35,6
	4	39	28,9	28,9	64,4
	5	48	35,6	35,6	100,0
Total		135	100,0	100,0	



Q18

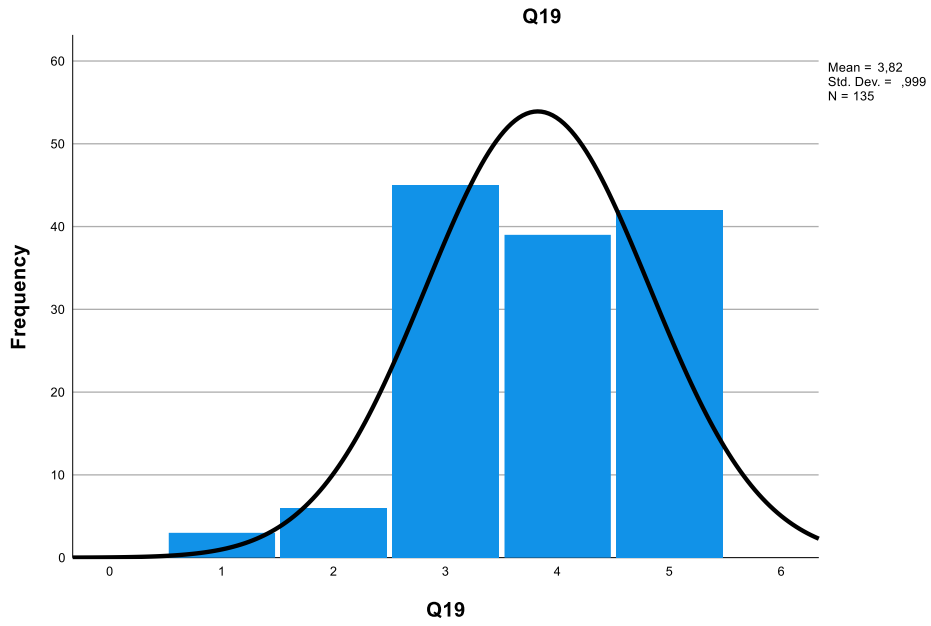
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	4,4	4,4	4,4
	2	18	13,3	13,3	17,8
	3	57	42,2	42,2	60,0
	4	39	28,9	28,9	88,9
	5	15	11,1	11,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	

Q18



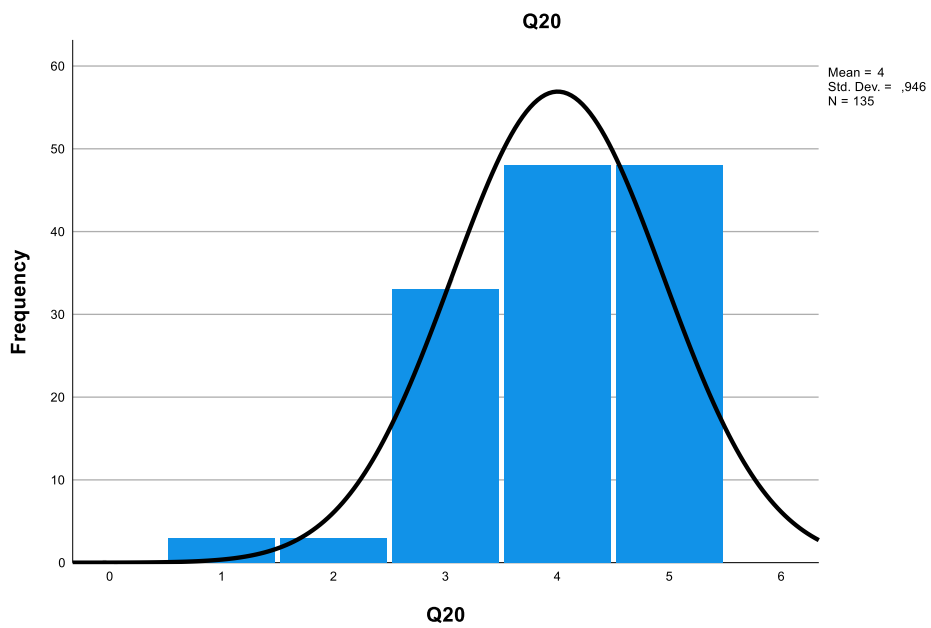
Q19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	2,2	2,2	2,2
	2	6	4,4	4,4	6,7
	3	45	33,3	33,3	40,0
	4	39	28,9	28,9	68,9
	5	42	31,1	31,1	100,0
	Total	135	100,0	100,0	



Q20

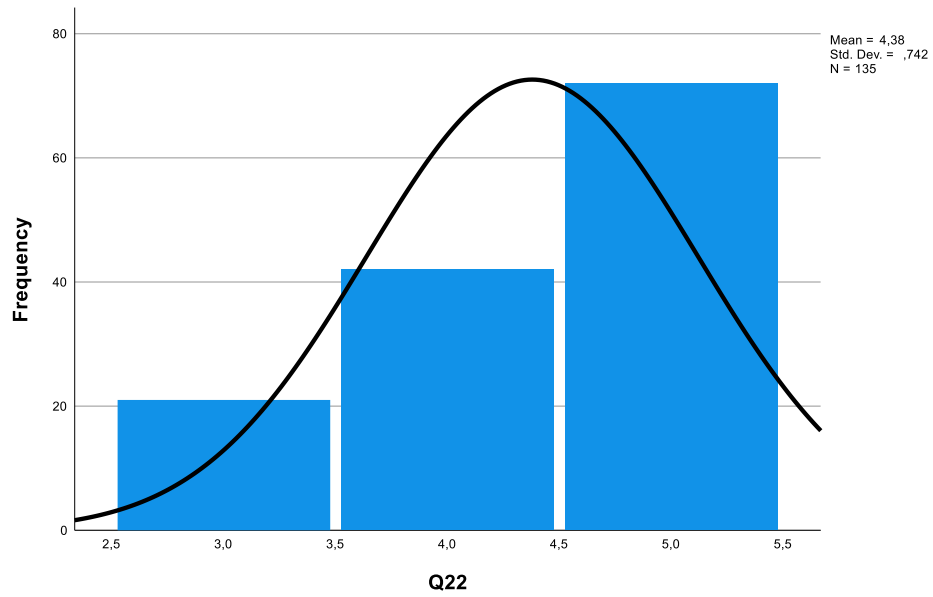
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	2,2	2,2	2,2
	2	3	2,2	2,2	4,4
	3	33	24,4	24,4	28,9
	4	48	35,6	35,6	64,4
	5	48	35,6	35,6	100,0
Total		135	100,0	100,0	



Q21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	33	24,4	24,4	24,4
	4	36	26,7	26,7	51,1
	5	66	48,9	48,9	100,0
Total		135	100,0	100,0	

Q22



Q22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	21	15,6	15,6	15,6
	4	42	31,1	31,1	46,7
	5	72	53,3	53,3	100,0
Total		135	100,0	100,0	

