



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

**Ο ΒΑΘΜΟΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ
ACTIVITY BASED COSTING ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

της

ΔΕΣΠΟΙΝΑΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού
διπλώματος ειδίκευσης στη Διοίκηση Επιχειρήσεων

Μάϊος, 2018

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Στο Χρήστο

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον κύριο Θεοφάνη Καραγιώργο, Καθηγητή του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και επιβλέποντα Καθηγητή της παρούσας διπλωματικής εργασίας, για την ενθάρρυνση και την επιστημονική καθοδήγηση που μου παρείχε.

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα φυσικά να ευχαριστήσω τον κύριο Γεώργιο Δρογαλά Επίκουρο Καθηγητή του τμήματος, για την συμπαράσταση και τις πολύτιμες συμβουλές του, δίχως τις οποίες η παρούσα εργασία δε θα μπορούσε να επιτευχθεί.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους πήραν μέρος στην έρευνα, οι οποίοι συνέβαλαν στην ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής διπλωματικής εργασίας και ιδιαίτερα τον καλό μου φίλο Χρήστο Δεληγιάννη, για τις πολύτιμες συμβουλές και την ψυχική δύναμη που μου παρείχε.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου και ιδιαίτερα τον πατέρα μου για την υποστήριξη και την ενθάρρυνση που μου παρείχαν και κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος, αλλά και κατά τη διάρκεια συγγραφής της διπλωματικής μου εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία εξετάστηκαν αρχικά οι βασικές αρχές και έννοιες που σχετίζονται με το θέμα της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα (Activity-Based Costing), τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της μεθόδου, καθώς και οι βασικότερες έρευνες που έχουν διεξαχθεί σε ολόκληρο τον κόσμο σχετικά με το βαθμό υιοθέτησης της μεθόδου. Κατόπιν, αναλύθηκε ο βαθμός στον οποίο οι ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την παραπάνω μέθοδο και το βαθμό ικανοποίησης τους από αυτήν. Τα δεδομένα αναλύθηκαν με την χρήση περιγραφικής στατιστικής. Τα αποτελέσματα της έρευνας που αφορούσαν δείγμα 54 εταιριών φανερώνουν πως στην Ελλάδα τα ποσοστά υιοθέτησης της ABC είναι υψηλά. Επιπρόσθετα υφίσταται ένας αρκετά υψηλός βαθμός ικανοποίησης από το κοστολογικό σύστημα, ο οποίος είναι μεγαλύτερος για τη μέθοδο κοστολόγησης ABC. Τέλος, οι κατηγορίες λογιστική κόστους, μέτρηση απόδοσης και διοίκηση κόστους εμφανίζονται ως οι πιο σημαντικές για τις εταιρείες που έχουν υιοθετήσει την ABC. Αντίθετα οι βασικότεροι λόγοι για την απόρριψη της ABC, είναι η ικανοποίηση από την χρήση της υπάρχουσας μεθόδου κοστολόγησης και το υψηλό κόστος.

Λέξεις κλειδιά

ABC, Ελληνικές εταιρείες, Βαθμός υιοθέτησης, Κοστολόγηση, Συστήματα κοστολόγησης, Λογιστική, Ελλάδα.

ABSTRACT

In this study we first presented the basic principles and concepts related to Activity-Based Costing, the advantages and disadvantages of the method, as well as the most important surveys carried out around the world on the degree of adoption of the method. Then we analyzed the extent to which Greek companies used the above method and their degree of satisfaction. Data were analyzed using descriptive statistics. The results of our survey on a sample of 54 companies showed that adoption rates of ABC in Greece are high. In addition, there is a quite high level of satisfaction from the cost system, which is higher for the ABC costing method. Finally, the cost accounting, performance measurement and cost management, are categories that appear to be the most important for companies that have adopted ABC. On the contrary, the main reasons for the rejection of ABC are the satisfaction of using the existing costing method and the high cost.

Keywords

ABC, Greek companies, Level of adoption, Costing, Costing Systems, Accounting, Greece.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ	2
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ABSTRACT	5
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	9
1.2 Στόχος και δήλωση ερευνητικού προβλήματος.....	11
1.3 Ερευνητικά ερωτήματα.....	11
1.4 Περιορισμοί έρευνας.....	13
1.5 Σύνοψη.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	
2.1 Εισαγωγή.....	14
2.2 Βασικές έννοιες ABC.....	15
2.3 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.....	16
2.3.1 Γενικά.....	16
2.3.2 Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (full or absorption costing).....	17
2.3.3 Οριακή ή άμεση κοστολόγηση (variable or marginal or direct costing).....	17
2.3.4 Πρότυπη Κοστολόγηση (standard costing).....	18
2.4 ABC και Παραδοσιακά Συστήματα Κοστολόγησης.....	19
2.5 Πλεονεκτήματα-μειονεκτήματα της ABC.....	22
2.6 Εμπειρικές έρευνες για το βαθμό υιοθέτησης της ABC.....	26
2.7 Συμπεράσματα βιβλιογραφικής ανασκόπησης.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	
3.1 Εισαγωγή.....	34

3.2 Μέθοδος δειγματοληψίας.....	34
3.3 Επιλογή ειδών δεδομένων.....	35
3.4 Προσδιορισμός εργαλείου συλλογής δεδομένων.....	35
3.5 Πραγματοποίηση συγκέντρωσης δεδομένων.....	37
3.6 Στόχοι συλλογής δεδομένων.....	38
3.7 Σύνοψη.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

4.1 Εισαγωγή.....	40
4.2 Δημογραφικά χαρακτηριστικά.....	40
4.3 Επιλογή μεθόδου κοστολόγησης.....	43
4.4 Ανάλυση αποτελεσμάτων ικανοποίησης από το σύστημα κοστολόγησης ABC...47	
4.5 Ανάλυση αποτελεσμάτων λόγων απόρριψης ABC.....	47
4.6 Ανάλυση αποτελεσμάτων πλεονεκτημάτων ABC.....	49
4.7 Σύνοψη.....	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 Περίληψη.....	54
5.2 Συμπεράσματα και συζήτηση.....	55
5.3 Περιορισμοί έρευνας.....	58
5.4 Μελλοντικές έρευνες.....	58

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: Ερωτηματολόγιο.....

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: Άδεια χρησιμοποίησης ερωτηματολογίου.....

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: Στατιστική ανάλυση SPSS.....

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΙΝΑΚΩΝ

Σχήμα 1: Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης και ABC σύστημα κοστολόγησης...22	
Σχήμα 2: Φύλο.....	40
Σχήμα 3: Ηλικία.....	41
Σχήμα 4: Αριθμός εργαζομένων στην επιχείρηση.....	41
Σχήμα 5: Θέση εργαζομένων στην επιχείρηση.....	42
Σχήμα 6: Μέσος κύκλος εργασιών τα τελευταία 2 έτη.....	42

Σχήμα 7: Επιλογή κοστολογικού συστήματος.....	43
Σχήμα 8: Κοστολογικό σύστημα που η επιχείρηση σκέφτεται να χρησιμοποιήσει τα επόμενα έτη.....	44
Σχήμα 9: Λόγοι μη χρησιμοποίησης άλλου κοστολογικού συστήματος.....	44
Σχήμα10: Σκοποί πληροφόρησης από την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος...	45
Σχήμα11:Εφαρμογή κοστολογικού συστήματος.....	45
Σχήμα12:Στάδιο υλοποίησης της ABC.....	46
Σχήμα13:Δραστηριότητες ABC.....	46
Σχήμα14: Πλεονεκτήματα ABC με το μεγαλύτερο σκορ.....	52
Πίνακας 1: Συγκριτική ανάλυση βαθμού υιοθέτησης της ABC.....	31
Πίνακας 2: Ανάλυση αξιοπιστίας (Cronbach Alpha).....	36
Πίνακας 3: Ποσοστό Απαντήσεων Έρευνας.....	37
Πίνακας 4: Μέση τιμή και τυπική απόκλιση ικανοποίησης από το σύστημα κοστολόγησης.....	47
Πίνακας 5: Μέση τιμή και τυπική απόκλιση λόγων απόρριψης ABC.....	48
Πίνακας 6: Μέση τιμή και τυπική απόκλιση πλεονεκτημάτων ABC.....	49

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Σε ένα ολοένα αυξανόμενο και ανταγωνιστικό περιβάλλον ο προσδιορισμός του κόστους αποτελεί σημαντική παράμετρο για την διοίκηση των επιχειρήσεων προκειμένου να αυξήσουν την κερδοφορία τους και να αυξήσουν την αξία των μετόχων τους. Γι αυτό τον λόγο είναι πολύ σημαντικό για την επιχείρηση να δέχεται έγκυρες, σωστές, ποιοτικές και ακριβείς πληροφορίες έτσι ώστε να λάβει ορθές στρατηγικές αποφάσεις (Cardos et al., 2012).

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου κοστολόγησης αποτελεί αντικείμενο ενδιαφέροντος τόσο για τους ερευνητές όσο και για τους επαγγελματίες στο χώρο των επιχειρήσεων. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορεί να επιφέρουν λανθασμένες στρατηγικές αποφάσεις λόγω απουσίας βάσιμων πληροφοριών (Johnson and Kaplan, 1987). Η ανάγκη λοιπόν για ορθότερη και εγκυρότερη πληροφόρηση οδήγησε τους ακαδημαϊκούς και τους ερευνητές να εξετάσουν νέες μεθόδους κοστολόγησης (Jarvenpaa, 2007). Νέες τεχνικές λογιστικής διαχείρισης, όπως η κοστολόγηση και διαχείριση βάσει δραστηριοτήτων, η διαχείριση του στρατηγικού κόστους, η στρατηγική λογιστική διαχείρισης, η ισορροπημένη κλίμακα αποτελεσμάτων άρχισαν να αποκτούν ολοένα μεγαλύτερη σημασία για τους ερευνητές. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) είναι μία από αυτές τις νέες μεθόδους, η οποία τα τελευταία χρόνια έχει υποκινήσει το ενδιαφέρον των ερευνητών τόσο των ακαδημαϊκών όσο και των λογιστών (Bjorneuak and Mitchell, 2002).

Σύμφωνα με τις περισσότερες έρευνες που έχουν διεξαχθεί, η μέθοδος κοστολόγησης ABC δεν φαίνεται να έχει υιοθετηθεί από τις επιχειρήσεις στον αναμενόμενο βαθμό (Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005; Chenhall and Langfield-Smith, 1998). Από την άλλη πλευρά οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης εμφανίζονται να έχουν ευρεία διάδοση σε χώρες όπως την Αυστραλία σε αντίθεση με τις νεότερες και πιο σύγχρονες μεθόδους κοστολόγησης (Chenhall and Langfield-Smith, 1998). Το γεγονός αυτό δημιουργεί προβληματισμό καθώς οι παραδοσιακές προσεγγίσεις για την κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών έχουν υποστεί ποικίλες και διαρκείς κριτικές τα τελευταία

χρόνια. Σύμφωνα με τους Miller και Vollman (1995) (οπ.αναφ. οι Innes et al., 2000) οι βασικοί περιορισμοί που εντοπίστηκαν από τους επικριτές συμπεριέλαβαν την ελλιπή πληροφόρηση στους σημαντικούς τομείς της κατανάλωσης πόρων και τη συστηματική διαστρέβλωση του κόστους των προϊόντων που προκλήθηκε από ακατάλληλες μεθόδους παραγωγής. Επιπρόσθετα σύμφωνα με αρκετούς ερευνητές (Johnson and Kaplan, 1987; Innes et al., 2000) οι παραδοσιακές μέθοδοι εμφανίζουν και άλλα μειονεκτήματα όπως η απουσία αξιόπιστης μακροπρόθεσμης πληροφόρησης για το μεταβλητό κόστος που να οδηγεί σε στρατηγική λήψη αποφάσεων.

Προκύπτει το ερώτημα ποιος είναι ο βαθμός υιοθέτησης της μεθόδου ABC στις Ελληνικές επιχειρήσεις και ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτής της μεθόδου. Στον Ελλαδικό χώρο δεν έχουν πραγματοποιηθεί πολλές έρευνες στο αντικείμενο (Ballas and Venieris, 1996; Cohen et al., 2005) και δεν υπάρχει ξεκάθαρη εικόνα για το βαθμό υιοθέτησης της μεθόδου ABC στις Ελληνικές επιχειρήσεις αλλά και των λόγων για τους οποίους αυτές προτιμούν ή απορρίπτουν ένα σύστημα κοστολόγησης.

Παράλληλα παρότι σύμφωνα με τους περισσότερους ερευνητές οι σύγχρονες μέθοδοι κοστολόγησης όπως η ABC εμφανίζουν σημαντικά πλεονεκτήματα υφίσταται το παράδοξο της μη αναμενόμενης υιοθέτησης της από πολλές επιχειρήσεις.

Στη παρούσα εργασία εξετάστηκαν αρχικά βιβλιογραφικά οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης σε αντιδιαστολή με την μέθοδο κοστολόγησης ABC προκειμένου να διερευνηθούν τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των μεθόδων. Στη συνέχεια μελετήθηκαν οι σημαντικότερες έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί τόσο διεθνώς όσο και στον Ελλαδικό χώρο οι οποίες εξέτασαν τον βαθμό υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC στις επιχειρήσεις. Βασικά αντικείμενα του ενδιαφέροντος μας ήταν να εξεταστούν οι λόγοι που μια επιχείρηση προτιμά ή απορρίπτει ένα σύστημα κοστολόγησης και ο βαθμός ικανοποίησής της από αυτό. Για το σκοπό αυτό πραγματοποιήθηκε εμπειρική ποσοτική έρευνα σε δείγμα n=54 επιχειρήσεων στον Ελλαδικό χώρο με τη διανομή ερωτηματολογίου 37 ερωτήσεων που κατασκευάστηκε για τους σκοπούς της παραπάνω έρευνας.

Η σημασία διερεύνησης του προτεινόμενου θέματος έγκειται στο γεγονός ότι λίγες εμπειρικές έρευνες έχουν πραγματοποιηθεί ιδιαίτερα στον Ελλαδικό χώρο που να

εξετάζουν τον βαθμό υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC στις ελληνικές επιχειρήσεις και τον βαθμό ικανοποίησης από αυτήν. Η διερεύνηση αυτή δεν έχει μόνο ακαδημαϊκό ενδιαφέρον αλλά μπορεί να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο και για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, καθώς η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου κοστολόγησης μπορεί να βελτιώσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής, στην αποδοτικότερη λειτουργία των τμημάτων όλης της επιχείρησης και συμπερασματικά σε αύξηση των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

1.2 Στόχος και δήλωση ερευνητικού προβλήματος

Ο βασικός ερευνητικός προβληματισμός της παρούσης διπλωματικής εργασίας, ήταν το κατά πόσο η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει υιοθετηθεί από τις Ελληνικές επιχειρήσεις. Η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει κεντρίσει τόσο το ακαδημαϊκό ενδιαφέρον όσο και το επιχειρηματικό, παρόλα αυτά όμως είναι αμφίβολος ο βαθμός υιοθέτησης από τις Ελληνικές επιχειρήσεις. Ιδιαίτερα παραμένει αμφίβολο κατά πόσο ο επιχειρηματικός κόσμος, ιδίως στον Ελλαδικό χώρο, έχει συνειδητοποιήσει την σημασία αυτής της μεθόδου στην απόδοση των οργανισμών.

Εμπειρικές έρευνες που έχουν γίνει στο παρελθόν έχουν δείξει αντικρουόμενα συμπεράσματα (Lukka and Granlund, 1996; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Innes et al., 2000). Παράλληλα στον Ελλαδικό χώρο είναι λίγες οι εμπειρικές έρευνες που έχουν εξετάσει το παραπάνω αντικείμενο (Cohen et al., 2005).

Ο κυριότερος σκοπός της παρούσης εργασίας ήταν να αναλύσει την μέθοδο κοστολόγησης ABC και κατόπιν να διερευνήσει εμπειρικά τον βαθμό υιοθέτησης σε επιχειρήσεις που έχουν δραστηριοποιηθεί σε όλους τους κλάδους της Ελληνικής οικονομίας. Στη συνέχεια αναλύθηκαν διεξοδικά τα πλεονεκτήματα αλλά και τα μειονεκτήματα της ABC όπως τα αντιλαμβάνονται οι εταιρείες που έχουν υιοθετήσει την παραπάνω μέθοδο αλλά και αναλύθηκαν οι λόγοι για τους οποίους πολλές εταιρείες εμφανίζονται δισταχτικές στο να την υιοθετήσουν.

1.3 Ερευνητικά ερωτήματα

Στην παρούσα έρευνα εξετάστηκαν τα παρακάτω βασικά ερωτήματα:

Ερώτημα 1: Είναι υψηλός ο βαθμός υιοθέτησης της ABC από τις ελληνικές εταιρείες;

Σύμφωνα με έρευνα των Cohen et al. (2005) υποστηρίζεται ότι οι Ελληνικές εταιρείες χρησιμοποιούν την μέθοδο ABC και στους τρεις τομείς της Ελληνικής οικονομίας σε ικανοποιητικό βαθμό. Στην παρούσα εργασία εξετάστηκε εμπειρικά το ερώτημα αυτό διερευνώντας τον βαθμό υιοθέτησης της ABC και της ικανοποίησης που έχουν οι εταιρείες από τα συστήματα κοστολόγησης που ήδη χρησιμοποιούν.

Ερώτημα 2: Οι επιχειρήσεις με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό την μέθοδο ABC;

Είναι ενδιαφέρον να εξεταστεί αν το μέγεθος μιας επιχείρησης επιδρά στην απόφαση των εταιριών για την επιλογή της μεθόδου κοστολόγησης. Στη παρούσα εργασία διερευνήσαμε το παραπάνω ερώτημα εξετάζοντας αν υπάρχει διαφορά στο βαθμό υιοθέτησης της μεθόδου ABC ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης βάση του κύκλου εργασιών της.

Ερώτημα 3: Ποιοι είναι οι λόγοι υιοθέτησης ή απόρριψης της μεθόδου κοστολόγησης ABC;

Προκειμένου να διερευνήσουμε τους λόγους υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC εστίασαμε στα πλεονεκτήματα της μεθόδου όπως αυτά τα αντιλαμβάνονται οι εκπρόσωποι των εταιρειών που συμμετείχαν στην έρευνα. Για τους λόγους απόρριψης της μεθόδου κοστολόγησης ABC διερευνήθηκαν τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει η μέθοδος και οδηγούν τους φορείς των εταιριών στην μη υιοθέτηση της.

Ερώτημα 4: Ποιος είναι ο βαθμός ικανοποίησης των Ελληνικών εταιρειών από το πρόγραμμα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν;

Στη παρούσα εργασία διερευνήθηκε η ικανοποίηση των Ελληνικών εταιριών από τη

μέθοδο κοστολόγησης που χρησιμοποιούν είτε αυτή είναι η ABC είτε κάποιο από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

1.4 Περιορισμοί έρευνας

Η μέθοδος δειγματοληψίας και το περιορισμένο δείγμα, αποτελούν τους βασικότερους περιορισμούς της έρευνας. Οποσδήποτε μελλοντικές έρευνες πρέπει να πραγματοποιηθούν με την μέθοδο της αντιπροσωπευτικής δειγματοληψίας και σε μεγαλύτερα δείγματα.

1.5 Σύνοψη

Στις μέρες μας πολλοί ερευνητές υποστηρίζουν ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν επαρκούν για την κάλυψη των αναγκών μιας εταιρείας και ότι νέα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης είναι αναγκαία.

Η πιο διαδεδομένη μέθοδος τα τελευταία χρόνια είναι η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (ABC) η οποία έχει προκαλέσει το ενδιαφέρον τόσο των ερευνητών σε ακαδημαϊκό επίπεδο όσο και των επιχειρηματιών. Παρόλα αυτά ο βαθμός υιοθέτησης της ABC δεν φαίνεται να είναι ο αναμενόμενος παρά τα εμφανή πλεονεκτήματα της μεθόδου.

Στο επόμενο κεφάλαιο εξετάστηκαν βιβλιογραφικά οι βασικές έννοιες της ABC και των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της ABC καθώς και αναλύθηκαν διεξοδικά εμπειρικές έρευνες που διερευνούν τον βαθμό υιοθέτησης της μεθόδου αυτής τόσο στον Ελλαδικό όσο και στο διεθνή χώρο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Ο John Walker είναι ο πρώτος που στο τέλος του 19^{ου} αιώνα υποδεικνύει την πρώτη μορφή κοστολόγησης, όπου τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία συνθέτουν το κόστος. Στο άμεσο κόστος συμπληρώνονται τα γενικά έξοδα στις αρχές του 20^{ου} αιώνα. Έτσι στη δεκαετία του 1930 παρουσιάστηκαν τα πρώτα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα οποία εφαρμόζονται μέχρι και σήμερα, τα οποία είναι τα παρακάτω: 1) Κατά φάση κοστολόγηση (Process costing), 2) Πρότυπη κοστολόγηση (Standard costing), 3) Εξατομικευμένη παραγωγή (Job order costing), 4) Πλήρης κοστολόγηση (Full costing), 5) Άμεση κοστολόγηση (Direct costing). Η Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity Based costing) ή ABC κάνει την εμφάνισή της το 1988 από τους καθηγητές του Harvard, Cooper και Kaplan (Κεχράς, 2009).

Η ABC είναι ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης που δημιουργήθηκε για να δώσει λύση στα προβλήματα που δημιουργούσαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όπως η απουσία αξιόπιστων και ακριβών πληροφοριών καθώς και η παραμόρφωση του πραγματικού κόστους (Volkan, 2007). Ακόμη σύμφωνα με τον Κεχρά (2009, σ. 39), «η A.B.C. είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι Δραστηριότητες είναι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων, αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας».

Η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει αναπτυχθεί τις τελευταίες δεκαετίες κυρίως γιατί περιορίζει τις ελλείψεις που δημιουργούνται από τα παραδοσιακά μοντέλα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν κυρίως την άμεση εργασία για να συνδέσουν έμμεσα κόστη (Cooper and Kaplan, 1991). Επιπρόσθετα οι Innes και Mitchell (1993) επίσης υποστήριξαν ότι η μέθοδος κοστολόγησης ABC συνδέει το κόστος όχι μόνο με το προϊόν ή την υπηρεσία αλλά και με τον πελάτη.

Λόγω της παγκοσμιοποίησης και των πολλαπλών αλλαγών που έχουν γίνει αλλά και συνεχίζονται να γίνονται στην τεχνολογία, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι πλήρως

ανταγωνιστικές. Αυτό επιτυγχάνεται με την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων καθώς είναι ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης που παρέχει αξιόπιστες και έγκυρες πληροφορίες και έτσι πετυχαίνει το στόχο της, ο οποίος είναι η ορθή λήψη αποφάσεων (Jarvenpaa, 2009). Επίσης η ABC αυξάνει την αποδοτικότητα και συμβάλει στον προσδιορισμό του κόστους (Jones and Dugdale, 2002).

2.2 Βασικές Έννοιες ABC

Στη συνέχεια αναλύθηκαν κάποιες πολύ βασικές έννοιες οι οποίες χαρακτηρίζουν ένα σύστημα κοστολόγησης ABC και οι οποίες αναγράφονται παρακάτω: 1) Πόροι (Resources), 2) Φορείς κόστους (Cost object), 3) Κατανομείς δραστηριοτήτων (Resources activities), 4) Κατανομείς πόρων (Resources drivers), 5) Οδηγοί κόστους (Cost drivers), 6) Αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (Value chain), 7) Δείκτες απόδοσης (Κεχράς, 2009). Πριν όμως δεν θα πρέπει να παραλειφθεί να γίνει αναφορά στην έννοια της Δραστηριότητας (Activity) και της Δεξαμενής κόστους (Cost pool). Έτσι σύμφωνα με τον Κεχρά (2009, σ. 43) «Σαν δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί ότι είναι ένα σύνολο ενεργειών που εκτελούνται με στόχο την επίτευξη κάποιου κοινού στόχου». Η δραστηριότητα είναι το πιο σημαντικό κομμάτι στο σύστημα κοστολόγησης ABC (Turney, 1991). Δεξαμενή κόστους είναι μια ομάδα δραστηριοτήτων που έχει παρόμοια χαρακτηριστικά και το κόστος της μοιράζεται στα κοστολογικά αντικείμενα από τον ίδιο οδηγό κόστους.

Η οικονομική μονάδα μεταχειρίζεται διάφορους συντελεστές για την εκπλήρωση των δραστηριοτήτων, όπως κτίρια, μηχανήματα, πρώτες ύλες, εργαζόμενους κ.α. Όλα τα παραπάνω καλούνται πόροι. Φορείς κόστους ονομάζεται το τελικό προϊόν ή υπηρεσία που παράγει η επιχείρηση, καθώς και οι πελάτες σύμφωνα με το σύστημα κοστολόγησης ABC. Επιπρόσθετα οι κατανομείς δραστηριοτήτων ουσιαστικά κατανέμουν στους φορείς κόστους το κόστος των δραστηριοτήτων ενώ οι κατανομείς πόρων συνδέουν τους έμμεσους πόρους με τις δραστηριότητες. Επίσης σύμφωνα με τον Κεχρά (2009, σ. 52) «ως οδηγός κόστους μιας δραστηριότητας θεωρείται το σύνολο των πραγματοποιούμενων γεγονότων που καθορίζουν τον φορέα που απορροφά το κόστος και χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

Τους οδηγούς συχνότητας οι οποίοι μας υποδεικνύουν την συχνότητα διεξαγωγής της

δραστηριότητας και τους οδηγούς χρονικής διάρκειας οι οποίοι μας παρουσιάζουν το χρονικό διάστημα πραγματοποίησης μιας δραστηριότητας.

Επιπρόσθετα η αλυσίδα προστιθέμενης αξίας είναι ένα μοντέλο το οποίο αναπτύχθηκε από το Michael Porter το 1985 προκειμένου να περιγράψει τη διαδικασία μέσα από την οποία οι επιχειρήσεις δέχονται εισροές και προσθέτουν αξία σε αυτές με σκοπό να δημιουργήσουν το τελικό προϊόν και μετά να το πουλήσουν στους καταναλωτές. Μέσα από την αλυσίδα προστιθέμενης αξίας ουσιαστικά οι επιχειρήσεις ελέγχουν κάθε κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας με σκοπό να αυξήσουν την αποτελεσματικότητά της και να παράξουν τη μέγιστη αξία με το λιγότερο δυνατό κόστος δημιουργώντας συγκριτικό πλεονέκτημα (Porter, 1985). Τέλος οι δείκτες απόδοσης μετρούν την αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων σε σχέση με τις απαιτήσεις μιας οικονομικής μονάδας. Υφίστανται σε κάθε δραστηριότητά της προμήθειες, ποιοτικό έλεγχο, έρευνα αγοράς κ.α. και ελέγχουν το πώς, πότε και που εκτελούνται οι διάφορες δραστηριότητες (Κεχράς, 2009).

Συμπερασματικά, στη μέθοδο ABC υφίσταται συσχέτιση των πόρων δραστηριοτήτων και φορέων κόστους. Ένα βασικό στοιχείο της ABC είναι η ύπαρξη και λειτουργία της ίδιας δραστηριότητας σε πολλά διαφορετικά τμήματα. Τα προϊόντα οι υπηρεσίες και οι πελάτες αποτελούν τις αιτίες ζήτησης μιας δραστηριότητας, αυτό σημαίνει ότι ο κάθε φορέας κόστους απορροφά τόσο το άμεσο κόστος όπως πχ άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά κτλ όσο και το έμμεσο κόστος των δραστηριοτήτων που έγιναν ώστε να ολοκληρωθεί το τελικό προϊόν (Κεχράς, 2009).

2.3 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

2.3.1 Γενικά

Η πρώτη μορφή κοστολόγησης εμφανίστηκε στο τέλος του 19^{ου} αιώνα στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και στην Αγγλία, ενώ η κοστολόγηση απέκτησε μια πιο συγκροτημένη όψη στις αρχές του 20^{ου} αιώνα. Τα πρώτα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης καταγράφηκαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και στην Αγγλία τα οποία εφαρμόζονται μέχρι και σήμερα σε

εμπορικές, βιομηχανικές και παροχής υπηρεσιών επιχειρήσεις σε ολόκληρο τον κόσμο. Όσον αφορά τη χώρα μας τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εμφανίζονται από το 1950 και μετά (Κεχράς, 2009).

2.3.2 Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (full or absorption costing)

Σύμφωνα με τον Βενιέρη και την Κοέν (1999) πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση είναι η μέθοδος σύμφωνα με την οποία καθορίζεται το πλήρες κόστος. Για να υπολογιστεί το κόστος των παραγόμενων προϊόντων θα πρέπει να συμπεριληφθεί το κόστος παραγωγής των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, το κόστος παραγωγής των Α΄ υλών και το κόστος παραγωγής της άμεσης εργασίας. Η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση είναι μία τεχνική κοστολόγησης η οποία εφαρμόζεται από τις πιο πολλές επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών και αποτελεί την αρχή για όλα τα λογιστικά συστήματα (Zimmerman, 2002).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθούν τα πλεονεκτήματα της πλήρης κοστολόγησης τα οποία είναι τα παρακάτω: Η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση χρησιμοποιείται από τις περισσότερες επιχειρήσεις και ο λόγος έγκειται στο γεγονός ότι: 1) γίνεται εύκολα αντιληπτή, 2) επίσης με αυτήν τη μέθοδο εξασφαλίζονται σωστά αποτελέσματα λόγω του ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα επιμερίζονται με ορθό τρόπο στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες (Lucas, 2000), 3) ακόμη γίνεται πιο σωστή συσχέτιση εσόδων εξόδων και 4) τέλος η παραπάνω μέθοδος ακολουθεί τα λογιστικά πρότυπα.

2.3.3 Οριακή ή άμεση κοστολόγηση (variable or marginal or direct costing)

Η οριακή ή άμεση κοστολόγηση ιδρύθηκε από τον Harris ο οποίος άσκησε το αξίωμα του οριακού κόστους το 1934. Την ίδια περίοδο ο Harrison πραγματοποίησε ένα κοστολογικό σύστημα το οποίο στηριζόταν κατά κύριο λόγο στο αξίωμα του οριακού κόστους. Ο Harris και ο Harrison ήταν από τους λιγοστούς που εκείνη την εποχή γνώριζαν και αντιλαμβάνονταν τις καινούργιες μεθόδους κοστολόγησης (όπ. αναφ. ο Vollmers, 1996).

Στην οριακή ή άμεση κοστολόγηση ως κόστος προϊόντος λογίζεται το κόστος των

μεταβλητών γενικών εξόδων, των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, ενώ στον υπολογισμό δεν συγκαταλέγονται τα σταθερά γενικά έξοδα. Όπως γίνεται αντιληπτό αυτή είναι και η ουσιαστική διαφορά ανάμεσα στην οριακή και πλήρη κοστολόγηση. Το βασικό πλεονέκτημά της είναι η ευκολία με την οποία αφομοιώνεται και υλοποιείται αυτή η μέθοδος κοστολόγησης (Young, 2003).

Ορισμένα σημαντικά πλεονεκτήματα της οριακής ή άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής:

- 1) Η οριακή κοστολόγηση βοηθάει στο να γίνεται πιο εύκολα αντιληπτό το κέρδος από τα προϊόντα και τους πελάτες.
- 2) Είναι μία σαφής και πολύ απλή μέθοδος και γι' αυτό το λόγο είναι και πιο εύκολο για τη διοίκηση να κατανοεί τα αποτελέσματα (Schmenner, 1988).
- 3) Είναι απλή και εύκολη στην εφαρμογή.
- 4) Είναι ακριβής με το πρότυπο κόστος και τους ελαστικούς προϋπολογισμούς (Βενιέρης και Κοέν, 1999).

2.3.4 Πρότυπη Κοστολόγηση (standard costing)

Πρότυπο κόστος είναι το προϋπολογισμένο κόστος, η τεχνική του οποίου αποσκοπεί στο να ενισχυθεί η διοίκηση της επιχείρησης όσον αφορά τον έλεγχο και τον προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της. Έτσι η διοίκηση προσδιορίζει με βάση το πρότυπο κόστος τους στόχους του μέλλοντος. Με αυτόν τον τρόπο μπορεί να ελέγχει εάν υλοποιήθηκαν οι στόχοι και αν το αποτέλεσμα είναι αρνητικό θα πρέπει να βρεθούν και να ληφθούν σοβαρά υπόψιν τα λάθη, έτσι ώστε να μην επαναληφθούν (Βενιέρης και Κοέν, 1999).

Η πρότυπη κοστολόγηση συντελεί στην απεικόνιση του αποτελέσματος μίας επιχείρησης. Η εφαρμογή της όμως προϋποθέτει τον υπολογισμό του πρότυπου κόστους των προϊόντων, δηλαδή το ποσό που θα πρέπει το πραγματικό κόστος του προϊόντος να φτάσει, όταν η παραγωγή τελειώσει. Εάν από το πρότυπο κόστος αφαιρεθεί το πραγματικό κόστος προκύπτει η γενική απόκλιση του προϊόντος κάτι το οποίο είναι πολύ σημαντικό, διότι με αυτόν τον τρόπο η επιχείρηση μπορεί να επιβλέπει την αποδοτικότητά της. Δηλαδή μία αρνητική απόκλιση δηλώνει μη αποδοτική

λειτουργία της επιχείρησης, ενώ μία θετική απόκλιση δηλώνει αποδοτική λειτουργία.

Τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της πρότυπης κοστολόγησης παρουσιάζονται παρακάτω:

1) Καταρχήν με την πρότυπη κοστολόγηση προσφέρεται κίνητρο για την εξασφάλιση των προτύπων στους υπαλλήλους. 2) Ακόμη οι αποκλίσεις συγκροτούν τρόπο με τον οποίο αξιολογείται η αποδοτικότητα. 3) Επιπρόσθετα το πρότυπο κόστος είναι σωστή βάση για να διενεργούνται συγκρίσεις του κόστους, 4) Τέλος σταθεροποιεί το κόστους των προϊόντων (Hilton and Selto, 2000).

2.4 ABC και Παραδοσιακά Συστήματα Κοστολόγησης

Οι σύγχρονες τεχνολογικές εξελίξεις έχουν καταστήσει επιτακτική την ανάγκη για τις επιχειρήσεις ώστε να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες εκείνες που προσθέτουν μεγαλύτερη αξία και περιορίζουν το κόστος. Σε αυτό το ανταγωνιστικό περιβάλλον η διάχυση όλων των ποσοτικών και ποιοτικών πληροφοριών χρηματοοικονομικών και μη είναι αναγκαιότητα για τις επιχειρήσεις προκειμένου να οδηγηθούν σε πιο ορθολογικές στρατηγικές αποφάσεις. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο το ερώτημα που προκύπτει είναι η υιοθέτηση ή όχι από την επιχείρηση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης ή της ABC.

Με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορεί να επιτευχθεί ο υπολογισμός του κόστους των παραχθέντων προϊόντων, η αποτίμηση των αγαθών που παραμένουν και η λογιστική κάλυψη των κοστολογικών εργασιών (Κεχράς, 2009). Σύμφωνα με τον Drury (2000) η κατανομή του έμμεσου κόστους στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης γίνεται σε δύο στάδια, αρχικά γίνεται η εκχώρηση των γενικών εξόδων σε τμήματα στα κέντρα κόστους και κατόπιν στους φορείς του κόστους δηλαδή στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες με τη χρησιμοποίηση βάσεων κατανομής. Παράλληλα και στην ABC μέθοδο ουσιαστικά υπάρχουν δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο γίνεται η ανάθεση του κόστους των πόρων στις δραστηριότητες αφού προηγείται ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και του κόστους των πόρων. Στη συνέχεια στο δεύτερο στάδιο το κόστος των δραστηριοτήτων ανατίθεται στους φορείς κόστους της επιχείρησης (Drury, 2000).

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης επειδή σαν βάση κατανομής του γενικού-έμμεσου κόστους χρησιμοποιούνται οι όγκοι των παραχθέντων προϊόντων εμφανίζεται συχνά μια αλλοίωση κόστους παραγωγής. Οι Cooper και Caplan (1991) χρησιμοποίησαν ένα παράδειγμα για να αποδείξουν αυτήν την αλλοίωση η οποία προέρχεται από την χρησιμοποίηση των παραδοσιακών μεθόδων κατανομής του έμμεσου κόστους. Σύμφωνα με αυτό το παράδειγμα τα ποσοτικά μεγέθη όπως οι εργατοώρες ή οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων ερευνούνται σε δύο εργοστάσια παραγωγής στυλογράφων τα οποία έχουν το ίδιο μέγεθος και την ίδια παραγωγική δυνατότητα. Ο επιμερισμός και η κατανομή των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων πραγματοποιείται με κριτήριο τον όγκο των παραχθέντων προϊόντων με αποτέλεσμα να υπάρχει η ίδια επιβάρυνση κόστους ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ανεξάρτητα από το αν αυτό προέρχεται από προϊόν μικρού όγκου παραγωγής (όπως στο παράδειγμα το εργοστάσιο Β) ή από προϊόν μεγάλου όγκου παραγωγής (εργοστάσιο Α). Έτσι λοιπόν στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δημιουργείται μία αλλοίωση από τον τρόπο κατανομής των γενικών εξόδων η οποία δημιουργεί φαινόμενα υπερκοστολόγησης ή υποκοστολόγησης (Cooper and Caplan, 1991).

Το κόστος του κάθε προϊόντος συγκροτείται από τις άμεσες και έμμεσες δαπάνες στα συστήματα κοστολόγησης. Άμεσες δαπάνες είναι τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία και οι λοιπές δαπάνες συνιστούν τα γενικά έξοδα, τα οποία τα τελευταία χρόνια έχουν αυξηθεί σημαντικά. Τα γενικά έξοδα διανέμονται στα προϊόντα με βάση τις εργατοώρες τις οποίες αφομοιώνουν στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Στο σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα χρησιμοποιούνται οδηγοί κόστους για τη διανομή του κόστους (Κεχράς, 2009).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθούν συμπερασματικά οι βασικές διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και στο σύστημα κοστολόγησης ABC ως προς τον υπολογισμό του κόστους. Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το κόστος των παραγόμενων προϊόντων είναι ανάλογο με το ύψος της παραγωγής. Αντίθετα στην ABC μέθοδο με τη βοήθεια των οδηγών κόστους συνάπτονται οι φορείς κόστους με το κόστος των δραστηριοτήτων. Μία ακόμη διαφορά έγκειται στο ότι στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα εκτιμάται το συνολικό κόστος των προϊόντων με τη βοήθεια προσδιορισμού του κόστους των δραστηριοτήτων, γεγονός στο οποίο βασίζεται και η λήψη των αποφάσεων σε μία οικονομική μονάδα.

Αντίθετα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης η εκτίμηση του κόστους φθάνει έως και το βιομηχανικό κόστος παραγωγής, ενώ το περιθώριο κέρδους εκτιμάται σπανίως και με αυθαίρετα μέσα. Τέλος μία τρίτη διαφορά είναι το γεγονός ότι οι πληροφορίες που μπορεί ο ενδιαφερόμενος να πάρει στη μέθοδο κοστολόγησης ABC είναι έγκυρες και τόσο σημαντικές ώστε παίζουν σημαντικό ρόλο στη λήψη της απόφασης, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όπου οι πληροφορίες απλώς βοηθούν την οικονομική μονάδα και τον ενδιαφερόμενο (Κεχράς, 2009).

Συμπερασματικά λοιπόν σύμφωνα με τον Κεχρά (2009, σ.72) «Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν ανταποκρίνονται σε μερικές πλέον κοστολογικές ανάγκες, όπως:

Το κόστος δεν ελέγχεται κατά μεμονωμένη δραστηριότητα.

Δε γίνεται ο υπολογισμός του πλήρους κόστους των πωλουμένων αγαθών.

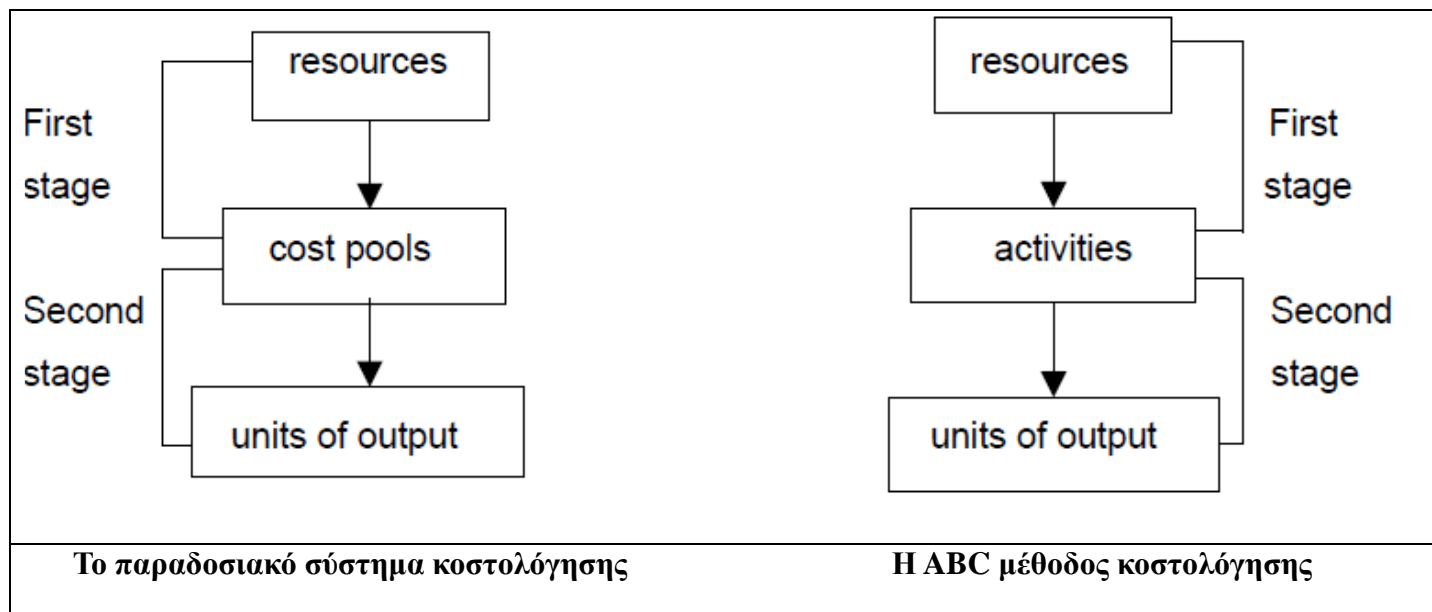
Δεν ελέγχεται ο ρυθμός παραγωγής και απόδοσης των δεδομένων.

Το κόστος που επιβαρύνει την επιχείρηση ο κάθε πελάτης είναι σχεδόν άγνωστο.

Στην παρακάτω εικόνα 1 παρατηρείται μια συγκριτική παράθεση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και της μεθόδου ABC. Και οι δύο μέθοδοι έχουν διαφορές όχι μόνο ως προς τη φύση των βάσεων κατανομής αλλά και ως προς τον αριθμό των βάσεων κατανομής που χρησιμοποιούνται για την εκχώρηση του κόστους στο δεύτερο στάδιο. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν τρεις κοινές βάσεις κατανομής, όπως είναι οι ώρες άμεσης εργασίας, οι ώρες μηχανών και τα υλικά δολάρια, Από την άλλη πλευρά η ABC χρησιμοποιεί πολλές βάσεις κατανομής, όπως ώρες ρύθμισης, αριθμό παραγγελιών και άλλες συναλλαγές βάσεων.

Συνεπώς πολλοί ερευνητές πιστεύουν ότι η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει μεγαλύτερη ακρίβεια από εκείνα των παραδοσιακών συστημάτων κόστους (Cooper and Kaplan, 1998; Innes and Mitchell, 1991).

Εικόνα 1: Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης και ABC σύστημα κοστολόγησης



Πηγή: Cooper et al., (1992)

2.5 Πλεονεκτήματα-μειονεκτήματα της ABC

Παρακάτω εξετάστηκαν τα πλεονεκτήματα αλλά και τα μειονεκτήματα σε ένα σύστημα κοστολόγησης ABC. Σύμφωνα με τις παραπάνω θεωρίες αλλά και έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί παγκοσμίως εύκολα μπορεί κάποιος να αντιληφθεί πως τα πλεονεκτήματα ενός συστήματος ABC είναι πολλά και σημαντικά. Ένα βασικό πλεονέκτημα είναι το γεγονός ότι όταν μία επιχείρηση χρησιμοποιεί ABC μέθοδο κοστολόγησης, αυτό έχει ως αποτέλεσμα να εστιάζει στα πιο αποδοτικά προϊόντα αλλά και πελάτες λόγω της διαφοροποίησης του μίγματος των παραγόμενων προϊόντων, το οποίο φυσικά επιτυγχάνεται με τη βοήθεια της ABC. Έτσι αποκτάει ακριβής, έγκυρες, ποιοτικές και αξιόπιστες πληροφορίες για το κόστος, αλλά και μη χρηματοοικονομικές, έτσι ώστε να οδηγείται στην ορθή λήψη αποφάσεων (Lotfi and Mansourabad, 2012).

Σύμφωνα με έρευνα που υλοποίησαν οι Cohen et al. (2005), πολλές επιχειρήσεις επειδή αποζητούν την ορθότερη εικόνα και έλεγχο του κόστους, αποφασίζουν να εφαρμόσουν ένα εκσυγχρονισμένο σύστημα κοστολόγησης όπως η ABC, η οποία λόγω της χρήσης οδηγών κόστους, προβάλλουν στοιχεία βασικά για τον έλεγχο του κόστους. Επίσης σύμφωνα με την ίδια έρευνα, πολλές επιχειρήσεις πρόκειται να υιοθετήσουν την ABC

μέθοδο κοστολόγησης λόγω της αυστηρής ανάλυσης που παρέχει για τη δύναμη που έχει ένας πελάτης. Ένας ακόμη λόγος υιοθέτησης της εν λόγω μεθόδου, σύμφωνα με την έρευνα είναι η μεγαλύτερη κατανόηση που προσφέρει όσον αφορά τη συμπεριφορά του κόστους, καθώς και οι αναφορές και οι ενημερώσεις σχετικά με το κόστος του προϊόντος (Cohen et al., 2005).

Με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα σύμφωνα με τον Κεχρά (2009) καταγράφεται η κερδοφορία του εμπορεύματος λόγω της ορθής χρέωσης των εξόδων στα εμπορεύματα. Επίσης κάποιοι ακόμη λόγοι που συντελούν στην εφαρμογή της ABC μεθόδου είναι η ορθότητα της διανομής των έμμεσων εξόδων, η οποία γίνεται με μεγαλύτερη ακρίβεια, ακόμη ο έλεγχος του κόστους γίνεται με τρόπο ορθότερο και καλύτερο. Επιπλέον με την ABC επιτυγχάνεται η μείωση του κόστους (Cohen et al., 2005).

Τέλος θα πρέπει να γίνει αναφορά σε κάποια πλεονεκτήματα διοίκησης τα πιο σημαντικά των οποίων είναι τα εξής. Καταρχήν μία οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να υπολογίσει την αποδοτικότητα της διοίκησής της με τη βοήθεια των πληροφοριών που δίδονται από τα έμμεσα έξοδα οι οποίες είναι πολύ σημαντικές και χρησιμοποιούνται για τον παραπάνω λόγο. Επιπλέον με τη χρήση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι δυνατό να υπολογιστεί με ορθό τρόπο η απόδοση των εμπορευμάτων μιας επιχείρησης. Ακόμη γίνεται πιο εύκολα κατανοητός ο τρόπος βάση του οποίου τα εμπορεύματα, οι δραστηριότητες και οι υπηρεσίες μίας επιχείρησης συνεργούν στα κέρδη της. Τέλος βοηθάει στη λήψη ορθότερων διοικητικών αποφάσεων (Κεχράς, 2009).

Επιπρόσθετα πολλοί ερευνητές (Cooper and Kaplan, 1991; Lere, 2000; Narayanan and Sarkar, 2002) θεωρούν ότι όταν ένας οργανισμός εφαρμόζει την ABC υπάρχει η δυνατότητα για μια διεξοδική και κριτική ανάλυση της συνολικής δραστηριότητας και των διαδικασιών παραγωγής. Η ανάλυση αυτή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την αποτελεσματικότερη κατανάλωση πόρων, τη βελτίωση των διαδικασιών, τη μείωση του κόστους, τον έλεγχο της απόδοσης των διευθυντικών στελεχών, τις καλύτερα ενημερωμένες στρατηγικές αποφάσεις σχετικά με την τιμολόγηση, τις σειρές προϊόντων και τα τμήματα της αγοράς (οπ. αναφ. Cardos et al., 2012).

Σύμφωνα με τους Innes και Mitchell (1993) η ABC μέθοδος εμφανίζει τα παρακάτω

πλεονεκτήματα:

- 1) Αποτίμηση μετοχών (Stock valuation). Η ABC μπορεί να αποτελέσει σημαντική βάση δεδομένων για την αποτίμηση των μετοχών για τις οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες που αντλούνται από την ABC μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση για την μέτρηση της κερδοφορίας σε κάθε στάδιο της παραγωγής.
- 2) Μείωση κόστους (Cost reductions). Η ABC δίνει την δυνατότητα εμφάνισης στα διάφορα είδη κόστους αναλύοντας λεπτομερώς τις δραστηριότητες της επιχείρησης.
- 3) Τιμολόγηση προϊόντων η υπηρεσιών (Product or service pricing). Η ανάλυση του κόστους προϊόντων και υπηρεσιών ανά δραστηριότητα βοηθάει στη καλύτερη και πιο αποτελεσματική τιμολόγηση γεγονός που αποτελεί κίνητρο για τις επιχειρήσεις προκειμένου να την υιοθετήσουν.
- 4) Προϋπολογισμός (Budgeting). Σύμφωνα με την ABC μέθοδο κοστολόγησης έχει δημιουργηθεί και ο προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων. Ο προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων (ABC) έχει αναπτυχθεί με τη λογική της αντιστοίχιση προϋπολογισμών δραστηριότητας με τα σχετικά άτομα έτσι ώστε να μπορεί να υποστηρίξει τη λειτουργία πρακτικής λογιστικής ευθύνης. Επιπρόσθετα όπως αναφέρουν οι Innes και Mitchell (1993) στο στάδιο του καθορισμού προϋπολογισμών, η διαθεσιμότητα στατιστικών στοιχείων κόστους οδηγού μπορεί να βοηθήσει στην εκτίμηση των μελλοντικών αναγκών σε πόρους, δίνοντας μια ένδειξη της υπάρχουσας και προγραμματισμένης απόδοσης εργασίας και βελτιώνοντας την παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης.
- 5) Λήψη αποφάσεων (Output decisions). Η ABC μέθοδος εμφανίζει το πλεονέκτημα της καλύτερης αξιολόγησης του μακροπρόθεσμου μεταβλητού κόστους και της λεπτομερούς ανάλυσης των πηγών με αποτέλεσμα την ορθολογικότερη λήψη αποφάσεων για το είδος και τη ποσότητα παραγωγής.
- 6) Σχεδιασμός νέων προϊόντων η υπηρεσιών (New product or service design). Η ABC μπορεί να αποτελέσει κίνητρο για την δημιουργία νέων προϊόντων η υπηρεσιών καθώς η λεπτομερής ανάλυση των οδηγών κόστους μπορούν να οδηγήσουν σε αποτελεσματικότερο σχεδιασμό βάσει κόστους.
- 7) Μέτρηση απόδοσης (Performance measurement). Οι πληροφορίες που πηγάζουν

από την συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως δείκτες μέτρησης της απόδοσης μιας επιχείρησης. Όταν οι οδηγοί κόστους αναπαριστούν της μέτρηση απόδοσης μια δραστηριότητας αυτό μπορεί να δώσει τη δυνατότητα στην επιχείρηση για εμβάθυνση στη ποιότητα του παραγόμενου προϊόντος και σε συνολική αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης (Total quality management).

- 8) Μοντελοποίηση του κόστους (Cost modeling). Σε αντίθεση με τα παραδοσιακά μοντέλα κοστολόγησης που κατηγοριοποιούν το κόστος απλά ως σταθερό ή μεταβλητό η ABC μέθοδος επιτρέπει μια πιο εξειδικευμένη ανάλυση του κόστους για μοντελοποίηση (Innes and Mitchell, 1993).

Από την άλλη η ABC μέθοδος κοστολόγησης αν και παρέχει πολλά και σημαντικά πλεονεκτήματα, παρουσιάζει και κάποια μειονεκτήματα όπως βέβαια και όλα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα οποία και θα αναλύσουμε παρακάτω. Ένα σημαντικό μειονέκτημα του συστήματος είναι το γεγονός ότι οι φορείς κόστους, οι δραστηριότητες και οι πόροι ορίζονται δύσκολα κάποιες φορές με σαφήνεια (Lotfi and Mansourabad, 2012) με αποτέλεσμα η διανομή των γενικών εξόδων να γίνεται αυθαίρετα (Κεχράς, 2009). Ακόμη για να τεθεί σε εφαρμογή ένα σύστημα κοστολόγησης ABC, έχει αποδεχθεί ότι απαιτείται υψηλότερο κόστος, καθώς και χρειάζεται και πολύς χρόνος για την πλήρη ενσωμάτωσή του στην οικονομική μονάδα, οπότε αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να καταναλώνονται πόροι (Volkan, 2007).

Επιπρόσθετα πολλές επιχειρήσεις δεν υιοθετούν την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, όπως έχει αποδεχθεί και από έρευνες που έχουν διεξαχθεί για τις παρακάτω αιτίες:

- 1) Το υψηλό κόστος.
- 2) Την αναγκαιότητα για διατήρηση και υπακοή στις ήδη υπάρχουσες εντολές και οδηγίες του συστήματος κοστολόγησης ABC.
- 3) Την απουσία χρόνου που χρειάζεται για να γίνει εκτίμηση της μεθόδου κοστολόγησης.
- 4) Την προτίμηση σε κάποιο από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, λόγω της ικανοποίησης τους από το αποτέλεσμα της μεθόδου που χρησιμοποιούν (Cohen et al., 2005).

Ένα ακόμη μειονέκτημα της ABC είναι το γεγονός ότι όταν μία οικονομική μονάδα αποφασίζει να την υιοθετήσει θα πρέπει να αλλάξει ριζικά: 1) το σκεπτικό και η νοοτροπία των εργαζομένων, 2) η συμπεριφορά τους προς τους πελάτες, 3) το σκεπτικό τους ως προς αυτούς και 4) ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η εκτίμηση του κόστους. Σε περίπτωση που τα παραπάνω δεν είναι εφικτά, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα η επιχείρηση να έχει ασήμαντη μόνο βελτίωση (Volkman, 2007). Ακόμη σύμφωνα με τους Innes και Mitchell (1995) η ABC μέθοδος εμφανίζει τα εξής μειονεκτήματα, ύστερα από σχετικές έρευνες: 1) το υψηλό κόστος, 2) η υψηλού βαθμού δυσκολία που έγκειται στο γεγονός ότι ενώ η οικονομική μονάδα πρέπει να εφαρμόζει ένα συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης, θα πρέπει να το υποκαταστήσει και να το ενσωματώσει στην καθημερινότητά της. Αυτό όπως έχει αποδειχθεί με έρευνες παρουσιάζει δυσκολίες που έχουν να κάνουν κυρίως με το ότι οι φορείς κόστους, οι πόροι και οι δραστηριότητες ορίζονται δύσκολα κάποιες φορές. Τέλος 3) η περιπλοκότητα που παρουσιάζει η ABC μέθοδος κοστολόγησης, όσον αφορά την κοστολόγηση στην πράξη.

Επιπρόσθετα σύμφωνα και με τον Κεχρά (2009) το κόστος της ABC μεθόδου κοστολόγησης είναι πολύ υψηλό, τόσο που ίσως δεν αποφέρει τα ανάλογα έσοδα στην οικονομική μονάδα. Έτσι έως σήμερα δεν έχει καταφέρει να ικανοποιήσει τις ελπίδες που είχαν δημιουργηθεί και είχαν εναποθέσει σε αυτό.

Τέλος σύμφωνα με τους Kennedy και Affleck-Graves (2001) παρότι η ABC ενθαρρύνει τη χρήση ποικίλων οδηγών κόστους υπάρχει το ενδεχόμενο να υπάρχουν κόστη τα οποία δεν μπορούν να συσχετιστούν με κάποια δραστηριότητα και να υφίσταται ο κίνδυνος αυθαίρετου επιμερισμού τους στα κοστολογικά αντικείμενα.

2.6 Εμπειρικές έρευνες για το βαθμό υιοθέτησης της ABC

Παρακάτω εξετάστηκαν έρευνες που έχουν διεξαχθεί στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό σχετικά με το βαθμό υιοθέτησης της ABC μεθόδου κοστολόγησης, η οποία είναι μία σύγχρονη μέθοδος κοστολόγησης που από τη στιγμή που έκανε την εμφάνισή της τράβηξε την προσοχή τόσο των ακαδημαϊκών όσο και των συγγραφέων και των ερευνητών. Πολλά επιστημονικά περιοδικά κάνουν λόγο για την ABC την οποία και υποστηρίζουν (Bjornenak and Mitchell, 2002). Παρόλο αυτά όμως τα ποσοστά υιοθεσίας της μεθόδου αυτής είναι χαμηλά (Innes et al., 2000).

Η πρώτη έρευνα για την ABC μέθοδο κοστολόγησης διενεργήθηκε από τους Innes και Mitchell (1991) από την οποία ανακαλύφθηκε ότι από τις επιχειρήσεις που πήραν μέρος στην έρευνα μόνο το 6% χρησιμοποιούσε το σύστημα κοστολόγησης ABC, ενώ το 52% δεν το είχε επεξεργαστεί καθόλου. Από την άλλη πλευρά λίγα χρόνια αργότερα το 1994 στο Ηνωμένο Βασίλειο την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα την είχαν υιοθετήσει ανάμεσα στις 544 πιο σημαντικές επιχειρήσεις οι 352 εταιρείες (Abdallah and Li, 2008). Το 1995 σε έρευνα που έγινε στο Ηνωμένο Βασίλειο το 48% που απάντησε είχε υιοθετήσει την ABC μέθοδο (Yakhou and Dorweiler, 1995), ενώ την ίδια χρονική περίοδο οι Innes και Mitchell (1995) σε έρευνα που διεξήγαγαν ανακάλυψαν ότι ανάμεσα στις 1000 καλύτερες εταιρείες στο Ηνωμένο Βασίλειο το 20% χρησιμοποιούσε την ABC μέθοδο.

Με έρευνα που έγινε στο Βέλγιο και την Γαλλία καταγράφηκε ότι το ποσοστό των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούσε την ABC μέθοδο ανέρχονταν στο 20% (Clarke et al., 1999). Στην Ιταλία με έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε 132 εταιρείες το 10% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούσε την ABC μέθοδο κοστολόγησης, το 16% δεν επιθυμούσε να υιοθετήσει τη μέθοδο, το 27% άφησε ανοιχτό το ενδεχόμενο πιθανής υιοθέτησης και το 47% δεν είχε ασχοληθεί ποτέ με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα. Ακόμη με έρευνα που έγινε στη Σουηδία βρέθηκε ότι μόλις το 6,7% από τους συμμετέχοντες χρησιμοποιούσαν την μέθοδο ABC (Ask and Ax, 1992). Επίσης σε έρευνα που έγινε στην Ιρλανδία από τους Clarke et al. (1999) διαπιστώθηκε ότι από τις 204 οικονομικές μονάδες που πήραν μέρος το 12% χρησιμοποιούσε την ABC, το 55% δεν είχε ασχοληθεί με την πιθανότητα υιοθεσίας της μεθόδου, το 13% είχε δηλώσει ότι δεν θα την εφαρμόσει και το 20% απλά τη μελέτησε για να την εκτιμήσει. Σε μία ακόμη έρευνα που έγινε καταγράφηκε ότι το 28% από τις 127 εταιρείες που πήραν μέρος, είχαν υιοθετήσει τη μέθοδο, το 9% μελετούσε την πιθανότητα υιοθέτησης, το 52,4% δεν επιθυμούσε να χρησιμοποιήσει την ABC και το 10,6% να την υιοθετήσει (Pierce and Brown, 2004).

Στην Φιλανδία με έρευνα που έγινε σε 490 βιομηχανικές οικονομικές μονάδες παρατηρήθηκε μέσα σε περίπου μία δεκαετία σημαντική αύξηση από μηδενικές επιχειρήσεις που είχαν υιοθετήσει την ABC το 1986 σε 104 υιοθεσίες της μεθόδου ABC το 1995. Ο λόγος βρίσκεται στο γεγονός ότι οι παλαιότερες μέθοδοι κοστολόγησης δεν κατάφεραν να ικανοποιήσουν τις αυξημένες ανάγκες που υπάρχουν στην σημερινή εποχή καθώς και το γεγονός ότι οι παλαιότερες μέθοδοι δεν ενέπνεαν καμία

εμπιστοσύνη ως προς τις πληροφορίες που παρείχαν (Agbejule, 2006). Ακόμη σε έρευνα που διεξάχθηκε στην Ολλανδία το 1995, παρατηρήθηκε ότι από τις 117 εταιρείες που πήραν μέρος το 10% υιοθέτησε την ABC μέθοδο κοστολόγησης, ενώ το 23,9% αρνήθηκε να την υιοθετήσει, το 43,8% σκεφτόταν να χρησιμοποιήσει δοκιμαστικά την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, ενώ το 14,6% την χρησιμοποιούσε ήδη δοκιμαστικά (Groot, 1999). Επίσης στη Νορβηγία από έρευνα που έγινε από τον Bjornenak (1997) σε 75 επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι το 40% χρησιμοποιεί την μέθοδο κοστολόγησης ABC, το 31% δεν θέλησε να υιοθετήσει τη μέθοδο και το 29% αγνοούσε την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα σαν μέθοδο.

Σε έρευνα που έγινε στον Καναδά διαπιστώθηκε ότι το ποσοστό υιοθεσίας της ABC μεθόδου κοστολόγησης έφθανε το 14% από τις συνολικά 740 πιο σημαντικές επιχειρήσεις που πήραν μέρος στην έρευνα, το 15% δεν συμφωνούσε με την υιοθεσία της μεθόδου και το 67% δεν είχε μελετήσει καθόλου την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Armitage and Nicholson, 1993). Ωστόσο σε μία έρευνα που έγινε αργότερα καταγράφηκε αύξηση της τάξης του 20% στην υιοθέτηση της ABC μεθόδου (Hosseini et al., 1997). Ακόμη η έρευνα που διεξάχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής προκύπτει το συμπέρασμα ότι χρησιμοποιούσαν την ABC μέθοδο κοστολόγησης το 17,7%, το 43,8% των ερωτηθέντων μελετούσε την περίπτωση της υιοθεσίας της μεθόδου, το 14,6% είχε ξεκινήσει να τη χρησιμοποιεί δοκιμαστικά και το 23,9% αρνούνταν να την υιοθετήσει (Grott, 1999). Από την άλλη οι ερευνητές Frey και Gordon (1999) διαπίστωσαν ένα υψηλότερο ποσοστό υιοθεσίας της ABC που ανέρχεται στο 24,4%. Τέλος σύμφωνα με τους Horngren et al. (2000) ύστερα από έρευνες υποστήριξαν πως το 15% μέχρι και το 20% χρησιμοποιούσαν την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, ABC και ένα ποσοστό της τάξεως του 20% ήταν πιθανό να την υιοθετήσει.

Όσον αφορά την Αυστραλία έγινε μία μελέτη σύμφωνα με την οποία αποδείχθηκε ότι από τις 213 επιχειρήσεις που πήραν μέρος το 12% χρησιμοποιούσε την ABC μέθοδο κοστολόγησης, το 29% μελετούσε την περίπτωση της υιοθεσίας της μεθόδου, ενώ οι υπόλοιποι την περίπτωση της υιοθεσίας της ABC θα την μελετούσαν μελλοντικά (Booth and Giacobbe, 1997). Ακόμη σύμφωνα με τους Nguyen και Brooks (1997) που πραγματοποίησαν μία έρευνα σε 120 οικονομικές μονάδες όπου το 12,5% χρησιμοποιούσε την ABC το 8,3% σκεπτόταν να την υιοθετήσει στο μέλλον, το 76,7% είχε αποφασίσει να την εφαρμόσει και μόνο το 2,5% δεν ήθελε να την χρησιμοποιήσει

στην επιχείρησή του. Αντίθετα στην Αυστραλία πάλι και πιο συγκεκριμένα στο κράτος της Βικτώριας σε μία μελέτη που πραγματοποιήθηκε και πήραν μέρος 120 οικονομικές μονάδες καταγράφηκε ότι μόλις το 12,5% εφάρμοζε την ABC μέθοδο κοστολόγησης και σχεδίαζαν να την χρησιμοποιήσουν περίπου το 8,3% (Nguyen and Brooks, 1997). Στην Νέα Ζηλανδία τώρα με μελέτη που έγινε σε 300 επιχειρήσεις παρατηρούμε πως το 20,3% χρησιμοποιούσε ήδη την ABC μέθοδο κοστολόγησης, το 10,8% δεν επρόκειτο να την υιοθετήσει, το 11,1% μελετούσε το σύστημα ABC και το 57,8% δεν επιθυμούσε να αλλάξει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούσε (Cotton et al., 2003).

Σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην Ινδία καταγράφηκε ότι από τις επιχειρήσεις που πήραν μέρος στη μελέτη, την ABC μέθοδο κοστολόγησης την χρησιμοποιούσε το 20% (Joshi, 2001). Στην Ιαπωνία την ABC μέθοδο, σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποιήθηκε, την χρησιμοποιούσε το 7% και το 34,5% μελετούσε την πιθανότητα της υιοθεσίας της μεθόδου (Bescos et al., 2001). Ακόμη στην Σιγκαπούρη σύμφωνα με μελέτη που έγινε σε 106 επιχειρήσεις, βρέθηκε πως το 13% είχε υιοθετήσει τη μέθοδο κοστολόγησης ABC (Sulaiman et al., 2004). Με έρευνα που έγινε στις Φιλιππίνες σε 500 οικονομικές μονάδες, αποδείχθηκε ότι το 17% είχε ήδη υιοθετήσει την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα ABC, το 28% μελετούσε την πιθανότητα υιοθέτησης της και το 55% δεν είχε σκοπό να τη χρησιμοποιήσει (Manolo, 2004). Στην Ιορδανία σύμφωνα με την πρώτη έρευνα που έγινε σχετικά με την υιοθέτηση της ABC μεθόδου κοστολόγησης, βρέθηκε ότι από τις σαράντα επιχειρήσεις που πήραν μέρος στη μελέτη, οι οποίες ήταν και εισηγμένες στο χρηματιστήριο, το 10% είχε υιοθετήσει τη μέθοδο (Khasharmeh, 2002). Επιπρόσθετα στην Ταϊλάνδη με έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε 101 εταιρείες καταγράφηκε πως το 11,9% χρησιμοποιούσε τη μέθοδο ABC, το 2% δεν είχε σκοπό να την υιοθετήσει, το 63,1% δεν είχε μελετήσει καθόλου την πιθανότητα υιοθεσίας της μεθόδου και το 23% επρόκειτο στο μέλλον να χρησιμοποιήσει την μέθοδο ABC (Chougruksut, 2002).

Επιπρόσθετα σύμφωνα Better Management Report 2005 (οπ. αναφ. οι Cardos et al., 2012) η υλοποίηση της ABC διαφέρει ανάλογα με το κλάδο. Το 2005, η Better Management την οποία αποτελούσαν μια ειδική ομάδα επαγγελματιών με επιχειρηματική εμπειρία σε τομείς όπως η διοίκηση επιχειρήσεων, η οικονομική διαχείριση και η πληροφορική διεξήγαγε μια μελέτη μεταξύ των μελών της για να καθορίσει τον βαθμό υιοθέτησης της ABC. Στην έρευνα συμμετείχαν 528 συμμετέχοντες από εταιρείες από όλο τον κόσμο, από διάφορες βιομηχανίες, με

διαφορετικά μεγέθη, γεωγραφικές περιοχές και επίπεδα εργασίας. Οι εταιρείες που προέρχονται από τον τομέα της επικοινωνίας ή των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών δήλωσαν ότι είναι ενεργοί χρήστες της ABC ή έχουν εφαρμόσει προγράμματα υλοποίησης. Από την άλλη πλευρά οι εταιρείες από τη μεταποιητική βιομηχανία ήταν πιο διστακτικές στην υιοθέτηση της ABC ενώ τέλος ο δημόσιος τομέας δεν υιοθετεί την μέθοδο κοστολόγησης ABC.

Τέλος γίνεται λόγος για τις μελέτες που έχουν διεξαχθεί στην Ελλάδα. Η πρώτη έρευνα πραγματοποιήθηκε από τους Ballas και Venieris (1996), η οποία μας υποδεικνύει πως οι επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούσαν την ABC μέθοδο κοστολόγησης. Αργότερα με έρευνα που διεξάχθηκε από τους Venieris et al. (2000) παρατηρήθηκε ποσοστό υιοθεσίας 12,7%. Στη συνέχεια με μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τους Cohen et al. (2005) σε 88 επιχειρήσεις διαπιστώθηκε πως το 40,9% των εταιρειών που πήραν μέρος στην έρευνα χρησιμοποιεί την ABC μέθοδο κοστολόγησης, το 13,6% μελετούσε την περίπτωση υιοθεσίας του μοντέλου, το 13,6% δεν ήθελε να κάνει αλλαγή στο σύστημα κοστολόγησης και το 31,9% δεν ήταν ικανοποιημένο από την ABC ύστερα από την πρώτη εκτίμηση της μεθόδου, επομένως δεν ήθελε να προβεί στην υιοθέτησή της. Σε μελέτη που έγινε αργότερα από τους Pavlato και Paggio (2009) στα 146 μεγαλύτερα ξενοδοχεία διαπιστώθηκε πως η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα χρησιμοποιείται από το 23%, ενώ παρατηρούμε ότι οι περισσότερες ξενοδοχειακές μονάδες χρησιμοποιούν παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Συμπερασματικά η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, ABC είναι μία σύγχρονη μέθοδος που από το ξεκίνημά της μέχρι και σήμερα χρησιμοποιείται σε ευρύ φάσμα τομέων της οικονομίας δηλαδή στη βιομηχανία, στις τηλεπικοινωνίες, στην αυτοκινητοβιομηχανία, στην ναυπηγική βιομηχανία, σε χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, σε τραπεζικές υπηρεσίες κ.α. (Rezaie et al., 2008; Pavlatos and Paggio, 2009).

Όπως παρατηρήθηκε στις έρευνες που έχουμε παραθέσει παραπάνω, τα αποτελέσματα όσον αφορά τη χρησιμοποίηση της μεθόδου κοστολόγησης ABC είναι ποικίλα. Οι περισσότερες επιχειρήσεις αναγνωρίζουν τα πλεονεκτήματα της ABC σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και ο βαθμός υιοθέτησης άρχισε σταδιακά να αυξάνει στα μέσα της δεκαετίας του 1990. Σε γενικές γραμμές όμως πολλές επιχειρήσεις εμφανίζονται διστακτικές ως προς την υιοθέτησή της σε σχέση με τα οφέλη που εμφανίζει και είναι προς διερεύνηση το ερώτημα των πιθανών αιτιών που

οδηγούν μια επιχείρηση στην απόρριψη της ABC.

Παρακάτω (πίν. 1) παρουσιάζονται συνοπτικά τα σημαντικότερα ευρήματα των εμπειρικών ερευνών που αναλύθηκαν στην παρούσα έρευνα. Στην επόμενη ενότητα αναλύθηκε η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην παρούσα εργασία για τις Ελληνικές επιχειρήσεις προκειμένου να διευρυνθεί ο βαθμός υιοθέτησης της ABC.

Πίνακας 1: Συγκριτική ανάλυση βαθμού υιοθέτησης της ABC

ΧΩΡΑ	ΕΡΕΥΝΑ	ΒΑΘΜΟΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ
ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	Innes & Mitchell (1991)	6% χρησιμοποιεί ABC
	Innes & Mitchell (1995)	20% χρησιμοποιεί ABC
	Yahkou & Dorweiler (1995)	48% χρησιμοποιεί ABC
ΒΕΛΓΙΟ	Clarke et al. (1999)	20% χρησιμοποιεί ABC
ΓΑΛΛΙΑ	Clarke et al. (1999)	20% χρησιμοποιεί ABC
ΣΟΥΗΔΙΑ	Ask & Ax (1992)	67% χρησιμοποιεί ABC
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	Clarke et al. (1999)	12% χρησιμοποιεί ABC
	Pierce & Brown (2004)	28% χρησιμοποιεί ABC
	Groot (1999)	10% χρησιμοποιεί ABC
ΝΟΡΒΗΓΙΑ	Bjornenak (1997)	40% χρησιμοποιεί ABC
ΚΑΝΑΔΑΣ	Armitage & Nicholson (1993)	14% χρησιμοποιεί ABC
	Hosseini et al. (1997)	20% αύξηση υιοθεσίας ABC
ΗΠΑ	Grott (1999)	17,7% χρησιμοποιεί ABC
ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ	Booth & Giacobbe (1997)	12% χρησιμοποιεί ABC
ΝΕΑ ΖΗΛΑΝΔΙΑ	Cotton et al. (2003)	20,3% χρησιμοποιεί ABC
ΙΝΔΙΑ	Ioshi (2001)	20% χρησιμοποιεί ABC
ΙΑΠΩΝΙΑ	Bescos et al. (2001)	7% χρησιμοποιεί ABC

ΣΙΓΚΑΠΟΥΡΗ	Sulaiman et al. (2004)	13%χρησιμοποιεί ABC
ΦΙΛΙΠΠΙΝΕΣ	Manolo (2004)	17%χρησιμοποιεί ABC
ΙΟΡΔΑΝΙΑ	Khesharmeh (2002)	10%χρησιμοποιεί ABC
ΤΑΙΛΑΝΔΗ	Chougruksut (2002)	11,9%χρησιμοποιεί ABC
ΕΛΛΑΔΑ	Ballas & Venieris (1996) Venieris et al. (2000) Cohen et al. (2005) Pavlatos & Paggio (2009)	Δεν χρησιμοποιείται ABC 12,7%χρησιμοποιείται ABC 40,9%χρησιμοποιείται ABC 23%χρησιμοποιείται ABC

2.7 Συμπεράσματα βιβλιογραφικής ανγασκόησης

Στην παρούσα ενότητα έγινε λόγος για τα συστήματα κοστολόγησης με έμφαση στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity Based Costing), η οποία είναι ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης που αναπτύχθηκε για να καλύψει τα κενά που δημιουργούσαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Τη δεκαετία του 1930 εμφανίστηκαν τα πρώτα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα οποία εφαρμόζονται μέχρι και σήμερα. Τα βασικότερα είναι τα εξής: 1) Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση, 2) Οριακή ή άμεση κοστολόγηση, 3) Πρότυπη κοστολόγηση. Τα παραπάνω αν και παρουσιάζουν αρκετά πλεονεκτήματα πάσχουν από κάποια βασικά μειονεκτήματα όπως η έλλειψη έγκυρων και ποιοτικών πληροφοριών, η διαστρέβλωση του πραγματικού κόστους καθώς και μειονεκτήματα που αφορούν κοστολογικές απαιτήσεις, δηλαδή: το γεγονός ότι κόστος δεν ελέγχεται κατά μεμονωμένη δραστηριότητα, το ότι δε γίνεται ο υπολογισμός του πλήρους κόστους των πωλούμενων αγαθών, το ότι δεν ελέγχεται ο ρυθμός παραγωγής και απόδοσης των δεδομένων και το ότι το κόστος που επιβαρύνει την επιχείρηση ο κάθε πελάτης είναι σχεδόν άγνωστο. Για όλους τους λόγους που αναφέρθηκαν παραπάνω το 1988 δημιουργείται από τους Cooper και Kaplan η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (ABC), η οποία παρουσιάζει πολλά και σπουδαία πλεονεκτήματα με ένα από τα βασικότερα των οποίων να είναι το γεγονός ότι όταν μία εταιρία εφαρμόζει την ABC, μπορεί να επικεντρώνεται στους πιο κερδοφόρους πελάτες και προϊόντα της. Επίσης ένα ακόμη

πλεονέκτημα της ABC μεθόδου κοστολόγησης είναι το γεγονός ότι προσφέρει αξιόπιστες και ακριβείς πληροφορίες για το κόστος και έτσι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει ορθές αποφάσεις. Επιπρόσθετα η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα προσφέρει πιο σωστή εικόνα και έλεγχο του κόστους, καλύτερη κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους και τελικό αποτέλεσμα τη δυνατότητα μείωσης του κόστους.

Βέβαια η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα παρουσιάζει και μειονεκτήματα όπως το ότι οι πόροι, οι φορείς κόστους και οι δραστηριότητες πολλές φορές είναι δύσκολο να ορισθούν. Επιπρόσθετα το κόστος είναι υψηλό για την υλοποίηση της ABC μεθόδου σε μία επιχείρηση, χρειάζεται πολύς χρόνος για να εφαρμοστεί πλήρως και τέλος ένα ακόμη μειονέκτημα είναι το ότι όταν μία επιχείρηση αποφασίζει να εφαρμόσει την παραπάνω μέθοδο πρέπει να αλλάξει σημαντικά τη νοοτροπία και το σκεπτικό των εργαζομένων.

Σύμφωνα με έρευνες που πραγματοποιήθηκαν σε ολόκληρο τον κόσμο μέχρι και σήμερα παρατηρείται ότι ο βαθμός υιοθέτησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δεν είναι τόσο μεγάλος όσο θα περίμενε κανείς παρόλο που η ABC είναι μία μέθοδος κοστολόγησης που έχει αποδείξει τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει και έχει τραβήξει την προσοχή των ακαδημαϊκών και των ερευνητών παγκοσμίως. Παρόλο αυτά συνεχίζουν μέχρι και σήμερα να χρησιμοποιούνται σε αρκετά μεγάλο βαθμό τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και αποτελεί αντικείμενο διερεύνησης που εξετάζεται στα επόμενα κεφάλαια ο βαθμός υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC στις Ελληνικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύθηκε η ερευνητική μεθοδολογία στην οποία βασίστηκε η έρευνα που πραγματοποιήθηκε, η οποία περιλαμβάνει: α) την μέθοδο δειγματοληψίας, β) την επιλογή ειδών δεδομένων, γ) τον προσδιορισμό του εργαλείου συλλογής δεδομένων, δ) την πραγματοποίηση συγκέντρωσης των δεδομένων και ε) τους στόχους συλλογής των δεδομένων.

Διεξάχθηκε ποσοτική έρευνα με την χρήση ερωτηματολογίου που περιγράφεται αναλυτικά παρακάτω και την χρήση περιγραφικής στατιστικής καθώς βασικό αντικείμενο έρευνας ήταν η μέτρηση του βαθμού υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC από τις ελληνικές επιχειρήσεις καθώς και ο βαθμός ικανοποίησης τους από την μέθοδο κοστολόγησης που χρησιμοποιούν.

3.2 Μέθοδος δειγματοληψίας

Στη παρούσα εργασία ο ερευνητικός πληθυσμός αποτελείται από τις 200 Ελληνικές επιχειρήσεις σε όλους τους τομείς οικονομικής δραστηριότητας όπως αυτές εμφανίζονται στον οδηγό της ICAP του 2016.

Το δείγμα το οποίο επιλέχθηκε αποτελείται από στελέχη των εταιρειών όλων των ιεραρχιών οι οποίοι εργάζονται στις διευθύνσεις λογιστηρίου είτε σε ανώτερες διοικητικές διευθύνσεις. Συγκεκριμένα χρησιμοποιήθηκε δειγματοληψία χωρίς πιθανότητα (βολική). Η επιλογή της μεθόδου αυτής για δειγματοληψία πραγματοποιήθηκε με συμμετέχοντες που ήταν διαθέσιμοι για την έρευνα προκειμένου να καταστεί ευκολότερη η συγκέντρωση δείγματος. Σύμφωνα με τον (Creswell, 2014) παρότι το δείγμα μπορεί να μην είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού δίνει χρήσιμες πληροφορίες για την απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων.

3.3 Επιλογή ειδών δεδομένων

Η επιλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με την χρήση ερωτηματολογίου και συλλέχθηκαν πρωτογενή δεδομένα που αφορούν δημογραφικά στοιχεία, επιλογή μεθόδου κοστολόγησης, βαθμό ικανοποίησης μεθόδου κοστολόγησης, λόγους υιοθέτησης (πλεονεκτήματα) ή απόρριψης μεθόδου κοστολόγησης (μειονεκτήματα). Με τον τρόπο αυτό πραγματοποιήθηκε συγκριτική και περιγραφική ανάλυση των αποτελεσμάτων με σκοπό να απαντηθούν τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα της παρούσης εργασίας.

3.4 Προσδιορισμός εργαλείου συλλογής δεδομένων

Από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση κρίθηκε σκόπιμο να χρησιμοποιηθεί το ερωτηματολόγιο των Cohen et al. (2005). Η επιλογή του συγκεκριμένου ερευνητικού εργαλείου έγινε για τους παρακάτω λόγους: 1) αποτελεί μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε στις Ελληνικές επιχειρήσεις κάτι που μπορεί να κάνει πιο εύκολη την σύγκριση των αποτελεσμάτων με την έρευνα μας και 2) πληροί τις προδιαγραφές ενός έγκυρου ερευνητικού εργαλείου καθώς είναι δημοσιευμένο ενώ όπως αναφέρει ο Creswell (2014) η επιλογή ερωτηματολογίου που βασίζεται σε δημοσιευμένη έρευνα έχει το πλεονέκτημα ότι έχει ελεγχθεί για την αξιοπιστία και εγκυρότητα του, έχει αποδεκτές κλίμακες μέτρησης και καταγράφει τα δεδομένα με τρόπο που δίνει απαντήσεις στα βασικά ερευνητικά ερωτήματα που έχουν τεθεί.

Η αξιοπιστία του ερευνητικού εργαλείου μετρήθηκε με τον συντελεστή Cronbach alpha να ανέρχεται πάνω από 0.70 για όλες τις βασικές κατηγορίες πλεονεκτημάτων ενώ στην παρούσα έρευνα σε δείγμα ατόμων $n=54$ ο Cronbach alpha ανέρχεται σε αποδεκτά επίπεδα άνω του 0.70 (αναλυτικά πίνακας 2, σ.3 και παράρτημα Γ).

Για τους σκοπούς της παρούσης έρευνας τα ερωτηματολόγια μεταφράστηκαν και τροποποιήθηκαν στην Ελληνική γλώσσα και βασίστηκαν στους βασικότερους δημοσιευμένους πίνακες της έρευνας των Cohen et al. (2005). Επισημαίνουμε ότι ζητήθηκε η άδεια χρησιμοποίησης των πινάκων της έρευνας προκειμένου να δημιουργηθεί το ερωτηματολόγιο της έρευνας μας (παράρτημα Β).

Εξετάστηκε η εγκυρότητα περιεχομένου (Validity content) με την αποστολή του ερωτηματολογίου σε δύο στελέχη μεγάλων εταιριών σε τμήματα κοστολόγησης προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες τροποποιήσεις και μεταφράσεις για να είναι κατανοητά τα ερωτήματα στους συμμετέχοντες στην έρευνα.

Συμπερασματικά, το ερωτηματολόγιο αποτελείται από 37 ερωτήσεις κλειστού τύπου και από πέντε βασικούς άξονες που καταγράφουν:

- 1) Δημογραφικά στοιχεία και ειδικότερα φύλο, ηλικία, αριθμό εργαζομένων, θέση στην επιχείρηση, μέσο κύκλο εργασιών της επιχείρησης τα τελευταία δύο έτη.
- 2) Επιλογή μεθόδου κοστολόγησης (ερωτήσεις 1-7).
- 3) Μέτρηση βαθμού ικανοποίησης (ερώτηση 8).
- 4) Λόγους απόρριψης της μεθόδου ABC (ερωτήσεις 9-17).
- 5) Πλεονεκτήματα -λόγοι υιοθέτησης μεθόδου (ερωτήσεις 18-37).

Επισημαίνουμε ότι σε σχέση με το ερευνητικό εργαλείο των Cohen et al. για τη μέτρηση των πλεονεκτημάτων της ABC αφαιρέθηκαν 5 ερωτήσεις (20 ερωτήσεις πλεονεκτημάτων αντί 25) στο στάδιο εγκυρότητας περιεχομένου προκειμένου το ερευνητικό εργαλείο να είναι απλούστερο και να είναι συντομότερη η διάρκεια συμπλήρωσης του. Σε σχέση με τους λόγους υιοθέτησης μεθόδου-πλεονεκτήματα οι ερωτήσεις ομαδοποιήθηκαν σε 6 κατηγορίες (λογιστική κόστους, διοίκηση κόστους, μέτρηση απόδοσης, λήψη αποφάσεων, γενική διοίκηση, διαχείρισης σχέσεων).

Στον πίνακα 2 δίνονται οι συντελεστές αξιοπιστίας Cronbach alpha για κάθε μία κλίμακα όπως μετρήθηκαν στην παρούσα έρευνα.

Πίνακας 2: Ανάλυση αξιοπιστίας (Cronbach Alpha)

Μεταβλητές	Cronbach's alpha	Αριθμός ερωτήσεων
Λόγοι απόρριψης ABC	0.711	9
<u>Πλεονεκτήματα ABC</u>	0.841	4
Λογιστική κόστους		
Διοίκηση κόστους	0.761	3
Μέτρηση απόδοσης	0.777	2
Λήψη αποφάσεων	0.855	5
Γενική διοίκηση	0.724	2

Διαχείριση σχέσεων	0.874	4
--------------------	-------	---

3.5 Πραγματοποίηση συγκέντρωσης δεδομένων

Τα ερωτηματολόγια διανεμήθηκαν μέσω email σε 200 Ελληνικές εταιρείες βάση οδηγού ICAP 2016. Το email που στάλθηκε απευθυνόταν στη βασική διεύθυνση επικοινωνίας της επιχείρησης με την επισήμανση να προωθηθεί στα αρμόδια διοικητικά τμήματα ή διευθύνσεις λογιστηρίου. Επιπρόσθετα όπου κρίθηκε απαραίτητο και προκειμένου να αυξηθεί το συλλεγόμενο δείγμα επικοινωνήσαμε τηλεφωνικά με τα τμήματα επικοινωνίας των εταιριών προκειμένου να διασφαλιστεί ότι παρελήφθη το email και το ερωτηματολόγιο από τα αρμόδια στελέχη. Η μέθοδος δειγματοληψίας και η κατασκευή του ερωτηματολογίου διασφάλιζε την πλήρη ανωνυμία των συμμετεχόντων προκειμένου να μην μπορούν να εντοπιστούν μεμονωμένοι εναγόμενοι. Λαμβάνοντας υπόψη τον περιορισμένο χρόνο των στελεχών στην συμπλήρωση παρόμοιων ερωτηματολογίων δόθηκε η δυνατότητα η συμπλήρωση του να γίνει και διαδικτυακά. Ειδικότερα κατασκευάστηκε μέσω της εφαρμογής google docs το ερωτηματολόγιο

<https://docs.google.com/forms/d/146EdLoe1MwqrW0d85L3JPKLwLU3-Zk4ovQ2rqjAf0ss/edit>

και αναρτήθηκε διαδικτυακά προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα σε μεγαλύτερο αριθμό συμμετεχόντων και στην πιο άμεση συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν από τις 22-02-2018 έως τις 03-05-2018 και η συνολική συμμετοχή ανήλθε σε 54 επιχειρήσεις εκ των οποίων το μεγαλύτερο ποσοστό (22%) απάντησε διαδικτυακά (πίνακας 3).

Πίνακας 3: Ποσοστό απαντήσεων έρευνας

Ερωτηματολόγια που διανεμήθηκαν	200	Ποσοστό συμμετοχής
Ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν με φυσικό τρόπο	10	5%
Ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν διαδικτυακά	44	22%

Συνολική συμμετοχή	54	27%
--------------------	----	-----

N=54

3.6 Στόχοι συλλογής δεδομένων

Στη παρούσα εργασία τα δεδομένα συλλέχθηκαν με σκοπό να επιτύχουν τους παρακάτω βασικούς στόχους: 1) να μετρήσουν τον βαθμό υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, 2) να μετρήσουν τον βαθμό ικανοποίησης από τη μέθοδο κοστολόγησης που χρησιμοποιούν, γ) να αξιολογήσουν τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της μεθόδου κοστολόγησης ABC, δ) να προσδιορίσουν τους βασικούς λόγους απόρριψης της μεθόδου ABC, και ε) τέλος να παρέχει όλα τα απαραίτητα δεδομένα προκειμένου να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας.

Η συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με τη χρήση του EXCEL και με το στατιστικό πρόγραμμα SPSS 24 και για την ανάλυση των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε κυρίως περιγραφική στατιστική (μέσοι όροι, τυπική απόκλιση).

3.7 Σύνοψη

Στο κεφάλαιο παρουσιάστηκε μια λεπτομερής ανάλυση της ερευνητικής μεθοδολογίας η οποία εμπεριέχει την μέθοδο δειγματοληψίας, την επιλογή ειδών δεδομένων, τον προσδιορισμό του εργαλείου συλλογής δεδομένων, την πραγματοποίηση συγκέντρωσης των δεδομένων και τους στόχους συλλογής των δεδομένων. Στην παρούσα ποσοτική συσχετιστική έρευνα διανεμήθηκαν συνολικά 200 ερωτηματολόγια με το ποσοστό συμμετοχής να ανέρχεται σε 27%. Το συνολικό εξεταζόμενο δείγμα ανέρχεται σε 54 άτομα.

Το ερευνητικό εργαλείο που χρησιμοποιήθηκε προέκυψε από το ερωτηματολόγιο των (Cohen et al., 2005). Πρόκειται για ερωτηματολόγια δημοσιευμένων ερευνών τα οποία μεταφράστηκαν και τροποποιήθηκαν ανάλογα με τις ανάγκες της παρούσης έρευνας ενώ εξετάστηκαν εκ νέου για την αξιοπιστία και εγκυρότητα τους.

Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάστηκαν αναλυτικά τα αποτελέσματα της έρευνας με την χρήση του στατιστικού προγράμματος SPSS και την χρήση περιγραφικής στατιστικής προκειμένου να απαντηθούν τα βασικά ερωτήματα της παρούσας εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

4.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο 4 εξετάστηκαν τα αποτελέσματα που συλλέχθηκαν από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε ύστερα από την στατιστική ανάλυση που διεξήχθη με τη βοήθεια του SPSS. Στην πρώτη ενότητα γίνεται λόγος για τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος. Στη δεύτερη ενότητα εξετάζεται αρχικά η επιλογή μεθόδου κοστολόγησης (ερωτήσεις 1-7) και στη συνέχεια με την χρήση της περιγραφικής στατιστικής (μέσοι όροι, τυπική απόκλιση) εξετάζεται η μέτρηση βαθμού ικανοποίησης (ερώτηση 8), οι λόγοι απόρριψης της μεθόδου ABC (ερωτήσεις 9-17) και οι λόγοι υιοθέτησης μεθόδου-πλεονεκτήματα (ερωτήσεις 18-37).

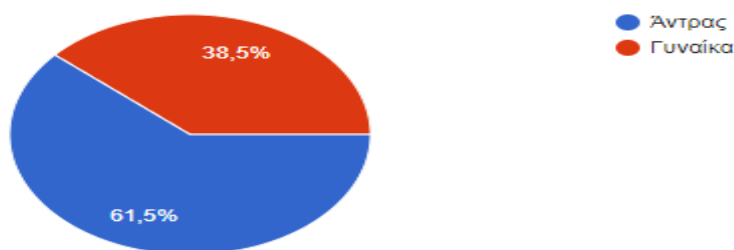
4.2 Δημογραφικά Χαρακτηριστικά

Παρακάτω αναλύθηκαν τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος με βάση το φύλλο, την ηλικία, τον αριθμό των εργαζομένων, την θέση στην επιχείρηση και τον μέσο κύκλο εργασιών (τζίρος) σε εκατομμύρια ευρώ για τα δύο τελευταία έτη.

Σύμφωνα λοιπόν με την έρευνα που διεξήχθη στο δείγμα μας η πλειοψηφία των συμμετεχόντων (61,5%) ήταν άντρες και το 38,5% γυναίκες.

Εικόνα 2: Φύλο

52 απαντήσεις

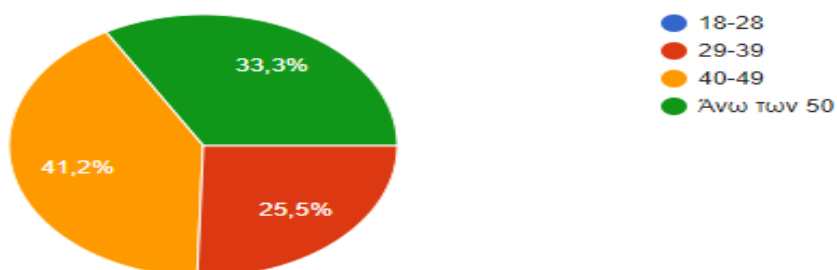


N=52

Στη συνέχεια εξετάστηκε η ηλικία των εργαζομένων που πήραν μέρος στην έρευνα.

Εικόνα 3: Ηλικία

51 απαντήσεις



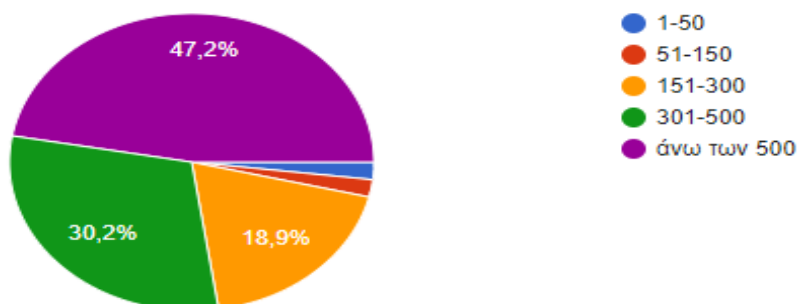
N=51

Έτσι παρατηρείται πως το μεγαλύτερο ποσοστό, δηλαδή το 41,2% αφορά την ηλικιακή ομάδα των 40 έως και 49 ετών. Στην συνέχεια ακολουθεί το ποσοστό 33,3% που αφορά τις ηλικίες άνω των 50 ετών και στο τέλος βρίσκεται το ποσοστό 25,5% που περιλαμβάνει την ηλικιακή ομάδα των 29 έως 39 ετών. Εδώ θα πρέπει να αναφέρουμε πως στην έρευνα που πραγματοποιήσαμε δεν συναντήσαμε καθόλου την ηλικιακή ομάδα των 18 έως 28 ετών.

Ακόμη μελετήσαμε τον αριθμό των εργαζομένων των επιχειρήσεων που πήραν μέρος στην έρευνα.

Εικόνα 4: Αριθμός εργαζομένων στην επιχείρηση

53 απαντήσεις



N=53

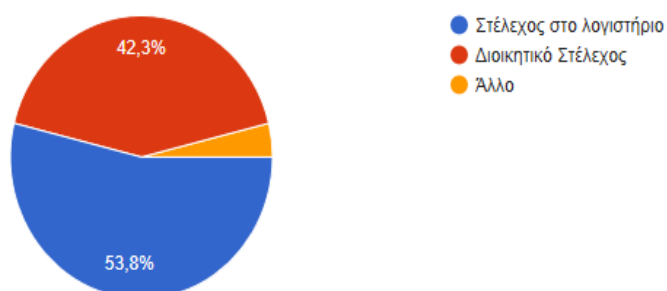
Σύμφωνα λοιπόν με τα αποτελέσματα βλέπουμε πως η πλειοψηφία, δηλαδή το 47,2% αφορά επιχειρήσεις που απασχολούν πάνω από 500 εργαζομένους. Ακολουθεί το 30,2% που περιλαμβάνει τις επιχειρήσεις που διατηρούν στο ενεργητικό τους από 301 μέχρι και 500 εργαζόμενους. Στη συνέχεια έχουμε το ποσοστό 18,9% που αναφέρεται σε

επιχειρήσεις που απασχολούν από 151 μέχρι και 300 εργαζόμενους. Τέλος ιδιαίτερα μικρά ποσοστά στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε έχουν οι επιχειρήσεις που διατηρούν στο ενεργητικό τους από 1 έως και 50 εργαζόμενους και από 51 έως και 150 εργαζόμενους.

Επιπρόσθετα ερευνήθηκε η θέση των εργαζομένων στην επιχείρηση.

Εικόνα 5: Θέση εργαζομένων στην επιχείρηση

52 απαντήσεις

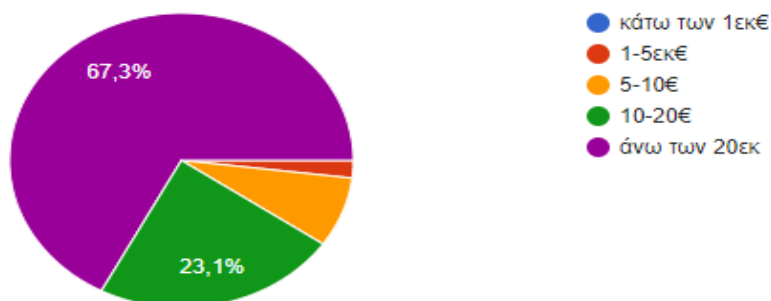


Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι από τους 54 εργαζομένους που πήραν μέρος στην έρευνα το μεγαλύτερο ποσοστό δηλαδή το 53,8% ήταν στελέχη στο λογιστήριο, το 42,3% ήταν διοικητικά στελέχη και μόλις το 3,9% είχε κάποια άλλη θέση στην επιχείρηση.

Τέλος εξετάσαμε τον μέσο κύκλο εργασιών (τζίρος) σε εκατομμύρια ευρώ για τα δύο τελευταία έτη.

Εικόνα 6: Μέσος κύκλος εργασιών τα τελευταία δύο έτη

52 απαντήσεις



N=52

Παρατηρήθηκε λοιπόν πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων που πήρε μέρος στην έρευνα, δηλαδή το 67,3% είχε τζίρο άνω των 20 εκατομμυρίων ευρώ. Ακολουθούν οι επιχειρήσεις με τζίρο 10 με 20 εκατομμύρια ευρώ με ποσοστό 23,10% και στο τέλος με

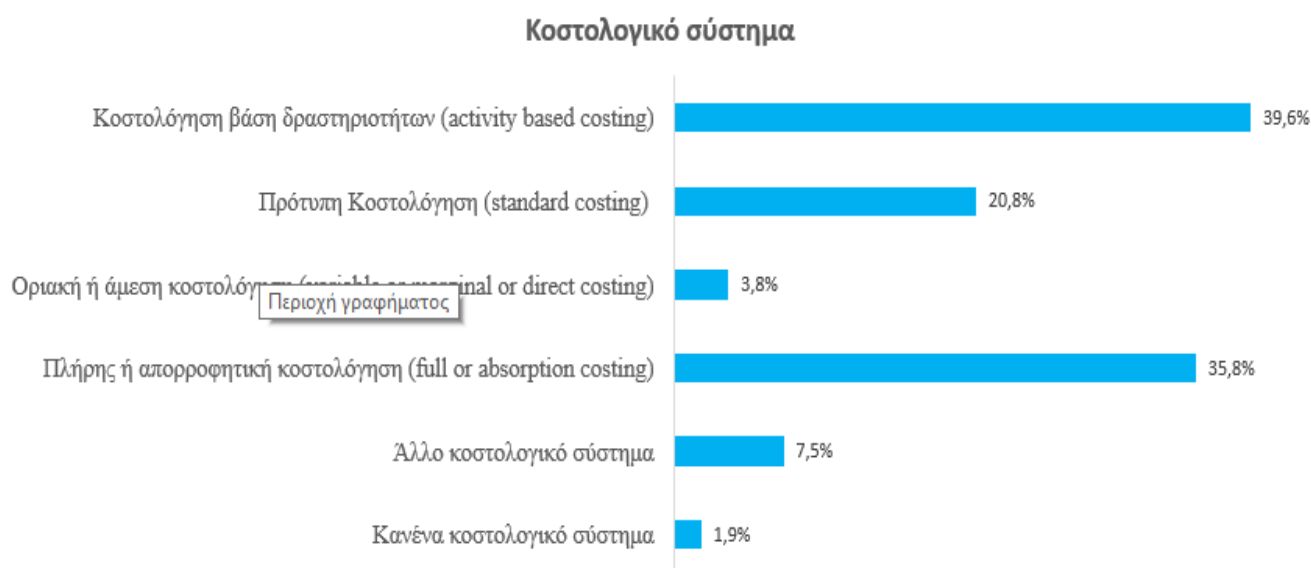
πολύ χαμηλό ποσοστό βρίσκουμε τις επιχειρήσεις που έχουν τζίρο τα δύο τελευταία έτη, από 5 μέχρι 10 εκατομμύρια ευρώ καθώς και 1 μέχρι 5 εκατομμύρια ευρώ. Στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε δεν συναντήσαμε επιχειρήσεις με τζίρο κάτω από 1 εκατομμύριο ευρώ.

4.3 Επιλογή μεθόδου κοστολόγησης

Στην παρούσα ενότητα μελετήθηκε η επιλογή της μεθόδου κοστολόγησης μέσα από επτά ερωτήματα που τέθηκαν στους εργαζομένους των επιχειρήσεων που πήραν μέρος στην έρευνα:

Αρχικά το πρώτο ερώτημα που τέθηκε είχε να κάνει με το ποιο κοστολογικό σύστημα χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση που πήρε μέρος στην έρευνα.

Εικόνα 7: Επιλογή κοστολογικού συστήματος



Έτσι λοιπόν σύμφωνα με τις απαντήσεις που πήραμε παρατηρήθηκε πως σε δείγμα 53 εταιρειών το 39,6% έχει υιοθετήσει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC), το 35,8% χρησιμοποιεί την πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση, ακολουθεί η πρότυπη κοστολόγηση με 20,8%, ενώ στο τέλος βρίσκονται η οριακή ή άμεση κοστολόγηση με 3,8%. Υπογραμμίζεται ότι πέντε εταιρείες επέλεξαν συνδυαστικά 2 μεθόδους κοστολόγησης. Τέλος τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι το 60% των εταιρειών που είχαν κύκλο εργασιών άνω των 20 εκατομμυρίων ευρώ επέλεξαν την μέθοδο κοστολόγησης ABC.

Στη συνέχεια το δεύτερο ερώτημα είχε να κάνει με το αν η επιχείρηση που πήρε μέρος στην έρευνα σκέφτεται να χρησιμοποιήσει τα επόμενα έτη κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα.

Εικόνα 8: Κοστολογικό σύστημα που η επιχείρηση σκέφτεται να χρησιμοποιήσει τα επόμενα έτη

52 απαντήσεις

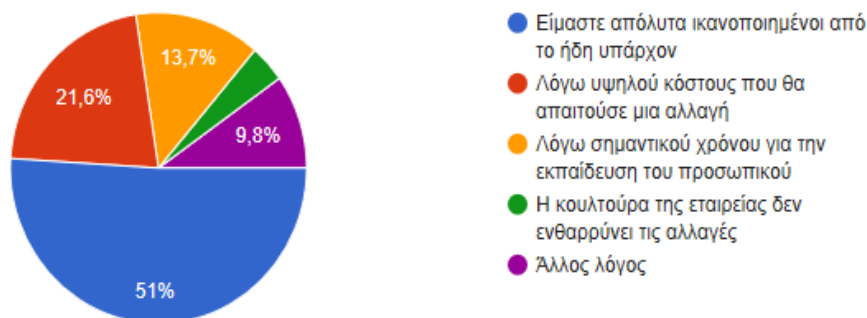


Σύμφωνα λοιπόν με τις απαντήσεις που πήραμε το συμπέρασμα που βγήκε ήταν ότι το 84,6% δεν πρόκειται να αλλάξει σύστημα κοστολόγησης ενώ το 15,4% υποστήριξε πως σκέφτεται να χρησιμοποιήσει την ABC μέθοδο κοστολόγησης.

Το τρίτο ερώτημα αναφέρεται στους λόγους για τους οποίους οι ερωτηθέντες (n=51) δεν επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα στο μέλλον εκτός από αυτό που έχουν ήδη υιοθετήσει.

Εικόνα 9: Λόγοι μη χρησιμοποίησης άλλου κοστολογικού συστήματος

51 απαντήσεις

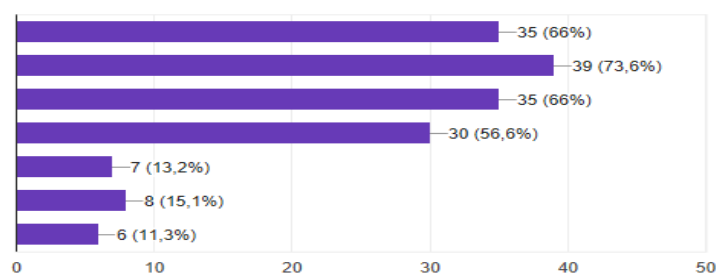


Παρατηρήθηκε λοιπόν πως το 51% υποστηρίζει πως είναι απόλυτα ικανοποιημένο από το σύστημα κοστολόγησης που έχει υιοθετήσει, το 21,6% ισχυρίζεται το υψηλό κόστος που θα απαιτούσε μία αλλαγή και τέλος το 13,7% το αποδίδει στο γεγονός ότι χρειάζεται σημαντικός χρόνος για την εκπαίδευση του προσωπικού.

Το τέταρτο ερώτημα έχει να κάνει με τους σκοπούς για τους οποίους χρησιμοποιείται η πληροφόρηση η οποία λαμβάνεται από το κοστολογικό σύστημα της κάθε επιχείρησης που παίρνει μέρος στην έρευνα που πραγματοποιήσαμε.

Εικόνα 10: Σκοποί χρησιμοποίησης της πληροφόρησης από την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος

53 απαντήσεις



Σύμφωνα λοιπόν με τα αποτελέσματα το συμπέρασμα που προέκυψε είναι πως το 73,6% το μεγαλύτερο ποσοστό δηλαδή περιλαμβάνει τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την πληροφόρηση για τον έλεγχο των διαφόρων κατηγοριών κόστους. Ακολουθεί με ποσοστό 66% η κατηγορία των επιχειρήσεων που χρησιμοποιεί την πληροφόρηση για την τιμολόγηση των προϊόντων καθώς και η κατηγορία των επιχειρήσεων που χρησιμοποιεί την πληροφόρηση που λαμβάνει για την μείωση των γενικών εξόδων. Στο τέλος βρέθηκε με 56,6% η κατηγορία των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν την πληροφόρηση για την ανάλυση της κερδοφορίας των προϊόντων.

Το πέμπτο ερώτημα αφορά την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος το οποίο χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση.

Εικόνα 11: Εφαρμογή κοστολογικού συστήματος

52 απαντήσεις



Έτσι το συμπέρασμα που βγήκε ήταν πως το μεγαλύτερο ποσοστό δηλαδή το 48,1% χρησιμοποιεί λογισμικό πακέτο που κυκλοφορεί στο εμπόριο. Ακολουθεί η εφαρμογή που έχει αναπτυχθεί από την επιχείρηση με 34,6% και στο τέλος βρίσκεται το excel με ποσοστό 17,3%.

Το έκτο ερώτημα έχει να κάνει με το στάδιο της υλοποίησης στο οποίο βρίσκεται η επιχείρηση, εάν έχει υιοθετήσει την ABC μέθοδο κοστολόγησης.

Εικόνα 12: Στάδιο υλοποίησης της ABC

27 απαντήσεις

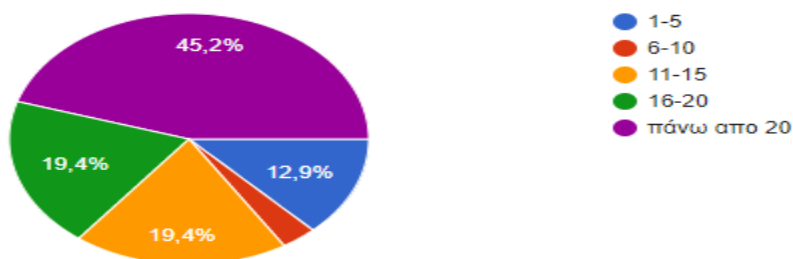


Παρατηρήθηκε λοιπόν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό δηλαδή το 63% εφαρμόζει την ABC πλήρως, ακολουθεί με 29,6% η κατηγορία των επιχειρήσεων που αναπτύσσουν την απαραίτητη υποδομή η οποία χρειάζεται για να υποστηρίξει την ABC μέθοδο και στο τέλος έχουμε με ποσοστό 7,4% την κατηγορία των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν την ABC μέθοδο κοστολόγησης σε πιλοτικό πρόγραμμα.

Το έβδομο ερώτημα έχει να κάνει με τον αριθμό των δραστηριοτήτων που παρακολουθεί η κάθε επιχείρηση που παίρνει μέρος στην έρευνα με το σύστημα κοστολόγησης ABC.

Εικόνα 13: Δραστηριότητες ABC

31 απαντήσεις



Έτσι το αποτέλεσμα που προέκυψε ήταν πως το μεγαλύτερο ποσοστό, δηλαδή το 45,20% παρακολουθούν πάνω από 20 δραστηριότητες. Ακολουθεί το 19,4% που περιλαμβάνει τις επιχειρήσεις που παρακολουθούν 16-20 και 11-15 δραστηριότητες και στο τέλος με ποσοστό 12,9% συναντάμε τις επιχειρήσεις που παρακολουθούν από 1-5 δραστηριότητες.

4.4 Ανάλυση αποτελεσμάτων ικανοποίησης από το σύστημα κοστολόγησης

Η μέτρηση της ικανοποίησης από το κοστολογικό σύστημα μετρήθηκε με μία ερώτηση και τα αποτελέσματα σε δείγμα 54 ατόμων έδειξαν μέση τιμή 3.91 (κλίμακα μέτρησης από 1-5, οι τιμές κοντά στο 5 δείχνουν μεγαλύτερο επίπεδο ικανοποίησης) με τυπική απόκλιση 0,875 φανερώνοντας υψηλή ικανοποίηση των συμμετεχόντων από το πληροφοριακό σύστημα που χρησιμοποιούν. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας η μέση τιμή της ικανοποίησης για τις εταιρείες που χρησιμοποιούν την ABC ανέρχεται σε ακόμη ψηλότερα επίπεδα (4,3).

Πίνακας 4: Μέση τιμή και τυπική απόκλιση ικανοποίησης από το σύστημα κοστολόγησης

	<u>N</u>	<u>M.O</u>	<u>T.A</u>
8. Είμαστε πολύ ικανοποιημένοι από τη χρήση του συστήματος κοστολόγησης που χρησιμοποιούμε	54	3,91	,875
N	54		

4.5 Ανάλυση αποτελεσμάτων λόγων απόρριψης ABC

Στην ενότητα αυτή παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα των λόγων απόρριψης της μεθόδου κοστολόγησης ABC από τις εταιρείες που προτιμούν να χρησιμοποιούν κάποια άλλη κοστολογική μέθοδο. Στον πίνακα 5 καταγράφονται ο μέσος όρος και η τυπική απόκλιση για κάθε μια ερώτηση του ερωτηματολογίου ξεχωριστά (8 ερωτήσεις). Με κλίμακα μέτρησης από το 1-5 τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι οι βασικότεροι λόγοι για την απόρριψη της ABC είναι η ικανοποίηση από την χρησιμοποίηση της υπάρχουσας μεθόδου κοστολόγησης (3,86) και το υψηλό κόστος (3,79). Από την άλλη πλευρά, παράγοντες όπως η οργανωσιακή κουλτούρα (2,53) και η έλλειψη γνώσεων και υποδομών (2,71) έχουν το χαμηλότερο σκορ.

Πίνακας 5: Μέση τιμή και τυπική απόκλιση λόγων απόρριψης ABC

	<u>N</u>	<u>M.O</u>	<u>T.A</u>
9. Το σύστημα κοστολόγησης δεν είναι προτεραιότητα μας	34	2,56	1,260
10. Είμαστε ικανοποιημένοι από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης	35	3,86	,845
11. Η διοίκηση δεν ενδιαφέρεται για την ABC	33	3,30	1,311
12. Η υλοποίηση της μεθόδου κοστολόγησης ABC είναι ακριβή.	33	3,79	1,219
13. Δεν είμαστε πεπεισμένοι για την αποτελεσματικότητα της μεθόδου ABC	33	3,61	1,248
14. Δεν έχουμε χρόνο να αξιολογήσουμε την καταλληλότητα της ABC για την εταιρεία μας	32	3,28	1,326
15. Δεν έχουμε τις κατάλληλες γνώσεις και υποδομές για την υλοποίηση της ABC	31	2,71	1,371
16. Οι υπάλληλοι δεν θα υποδεχτούν την ABC	31	2,77	,990

17. Η κουλτούρα της οργάνωσης δεν ενθαρρύνει τις αλλαγές	32	2,53	1,135
--	----	------	-------

4.6 Ανάλυση αποτελεσμάτων πλεονεκτημάτων ABC

Στην ενότητα αυτή παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με τα πλεονεκτήματα της ABC τα οποία οδήγησαν τις εταιρείες στο να υιοθετήσουν τη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης. Η κλίμακα μέτρησης (από 1 έως 5) αποτελείται από 20 ερωτήσεις που διερευνούν πιθανά πλεονεκτήματα της ABC. Τα πλεονεκτήματα χωρίζονται σε 6 βασικές κατηγορίες οι οποίες αναγράφονται παρακάτω: 1) Λογιστική κόστους (Cost accounting), 2) Διοίκηση κόστους (Cost management), 3) Μέτρηση απόδοσης (Performance measurement), 4) Λήψη αποφάσεων (Decision making), 5) Γενική διοίκηση (General management), 6) Διοίκηση σχέσεων (Relationship management).

Τα αποτελέσματα δείχνουν ως πιο σημαντικά πλεονεκτήματα αυτά του προσδιορισμού κόστους ανά δραστηριότητα (μέση τιμή 4,23), τη μείωση του κόστους (3,92) και τον υπολογισμό του πραγματικού συνολικού παραγόμενου κόστους (3,88) τα οποία εμφανίζουν τις υψηλότερες τιμές. Από την άλλη πλευρά πιθανά πλεονεκτήματα όπως η επίτευξη συνεργιών με τα συστήματα ολικής ποιότητας (2,62) και η αύξηση κινήτρου στο προσωπικό της επιχείρησης που ασχολείται με την κοστολόγηση (2,80) εμφανίζουν το μικρότερο σκορ.

Πίνακας 6: Μέση τιμή και τυπική απόκλιση πλεονεκτημάτων ABC

	<u>N</u>	<u>M.O</u>	<u>T.A</u>
Λογιστική κόστους		3,77	0,90
18. Υπολογισμός πραγματικού συνολικού παραγόμενου κόστους	26	3,88	,864
19. Προσδιορισμός κόστους ανά δραστηριότητα	26	4,23	,908

20. Δυνατότητα ανανέωσης του συστήματος κοστολόγησης με σκοπό να είναι πιο ακριβές	26	3,50	,949
21. Ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους στα προϊόντα	26	3,50	,906
Διοίκηση κόστους		3,73	0,88
22. Προσδιορισμός των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για την δημιουργία του κόστους	26	3,73	,919
23. Ρεαλιστικότερη προετοιμασία του προϋπολογισμού	26	3,54	,811
24. Μείωση του κόστους	25	3,92	,909
Μέτρηση απόδοσης		3,75	0,85
25. Ανάλυση και έλεγχος της κερδοφορίας του προϊόντος	25	3,72	,843
26. Βελτίωση της μέτρησης απόδοσης των τμημάτων	26	3,77	,863
Λήψη αποφάσεων		3,33	0,88
27. Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής	26	3,62	,898
28. Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων	26	3,38	,898
29. Δυνατότητα προσαρμογής της τιμολογιακής πολιτικής έτσι ώστε να εφαρμοστεί στους μεικτούς τύπους προϊόντων	26	3,46	1,029
30. Ευκολότερη κατάργηση των ζημιωγόνων προϊόντων	26	3,15	,881

31. Δυνατότητα αλλαγών στο μείγμα των παραγόμενων προϊόντων με σκοπό να ταιριάζουν περισσότερο στις ανάγκες των πελατών από οικονομική σκοπιά (σχέση ποιότητας-τιμής)	26	3,04	,720
Γενικής διοίκησης		2,87	0,91
32. Βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων	26	3,12	,816
33. Επίτευξη συνεργιών με τα συστήματα ολικής ποιότητας	26	2,62	1,023
Διοίκησης σχέσεων		2,97	0,87
34. Βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαχείρισης των πελατών	25	3,12	,833
35. Αύξηση κινήτρου στο προσωπικό της επιχείρησης που ασχολείται με την κοστολόγηση	25	2,80	,764
36. Προσδιορισμός των πελατών που δημιουργούν ζημίες	25	3,00	1,000
37. Προσδιορισμός των προμηθευτών που δημιουργούν ζημίες	26	2,96	,916

Όπως παρατηρείται στον παραπάνω πίνακα οι κατηγορίες λογιστική κόστους (μέση τιμή 3,77), μέτρησης απόδοσης (3,75) και διοίκησης κόστους (3,73) εμφανίζονται ως οι πιο σημαντικές κατηγορίες πλεονεκτημάτων για τις εταιρείες που έχουν υιοθετήσει την ABC.

Στην παρακάτω εικόνα εμφανίζονται τα 5 σημαντικότερα πλεονεκτήματα σε όλες τις κατηγορίες πλεονεκτημάτων της μεθόδου κοστολόγησης ABC σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας μας.

Εικόνα 14: Πλεονεκτήματα ABC με το μεγαλύτερο σκορ



4.6 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάστηκαν αναλυτικά τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας σε δείγμα 54 εταιρειών.

Ο κυριότερος σκοπός της έρευνας ήταν ή μέτρηση του βαθμού υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC από τις Ελληνικές εταιρείες. Επιπρόσθετα η ανάλυση των σημαντικότερων πλεονεκτημάτων της ABC καθώς και πιθανών λόγων απόρριψης της αλλά και η μέτρηση του βαθμού ικανοποίησης από το κοστολογικό σύστημα που οι εταιρείες χρησιμοποιούν.

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν πως οι Ελληνικές εταιρείες που συμμετείχαν στην έρευνα χρησιμοποιούν την μέθοδο κοστολόγησης ABC σε ποσοστό 39,6%. Επιπρόσθετα ο βαθμός ικανοποίησης από το κοστολογικό σύστημα ανήλθε σε 3,91 σε κλίμακα μέτρησης από το 1 έως το 5 φανερώνοντας υψηλά επίπεδα ικανοποίησης. Τέλος, οι κατηγορίες λογιστική κόστους, μέτρησης απόδοσης, διοίκησης κόστους εμφανίζονται ως οι πιο σημαντικές κατηγορίες πλεονεκτημάτων για τις εταιρείες που έχουν υιοθετήσει την ABC. Αντίθετα οι βασικότεροι λόγοι για την απόρριψη της ABC είναι η ικανοποίηση από την χρησιμοποίηση της υπάρχουσας μεθόδου κοστολόγησης και το υψηλό κόστος.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύθηκαν τα συμπεράσματα της έρευνας, οι περιορισμοί της καθώς και πιθανές μελλοντικές έρευνες που μπορούν να διεξαχθούν στο υφιστάμενο ερευνητικό πεδίο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 Περίληψη

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάστηκε ο βασικός σκοπός της παραπάνω εργασίας ο οποίος είναι η ανάλυση της ABC μεθόδου κοστολόγησης και το κατά πόσο αυτή έχει υιοθετηθεί από τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι η πιο δημοφιλής τα τελευταία χρόνια και αναπτύχθηκε γιατί όπως υποστηρίζουν πολλοί ερευνητές τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν κάλυπταν αποτελεσματικά τις ανάγκες των επιχειρήσεων. Παρόλο αυτά όμως ο βαθμός υιοθέτησης δεν είναι τόσο υψηλός όσο θα ήταν αναμενόμενο.

Στο δεύτερο κεφάλαιο έγινε λόγος για τα συστήματα κοστολόγησης και κυρίως για την ABC μέθοδο. Πιο αναλυτικά αναφέρθηκαν με σαφήνεια οι βασικότερες έννοιες της ABC μεθόδου κοστολόγησης, όπως οι πόροι (resources), οι φορείς κόστους (cost object), οι κατανομείς δραστηριοτήτων (resources activities), οι κατανομείς πόρων (resources drivers), οι οδηγοί κόστους (cost drivers), η αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (value chain), οι δείκτες απόδοσης η έννοια της δραστηριότητας (activity) και η έννοια της δεξαμενής κόστους (cost pool), καθώς και τα πλεονεκτήματα αλλά και τα μειονεκτήματα της μεθόδου. Στη συνέχεια έγινε λόγος για τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα βασικότερα των οποίων είναι η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (full or absorption costing), η οριακή ή άμεση κοστολόγηση (variable or marginal or direct costing) και η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing) τα οποία εφαρμόζονται μέχρι και σήμερα και παρουσιάστηκαν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά τους. Στο τέλος αναλύθηκαν διεξοδικά οι έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί σε ολόκληρο τον κόσμο καθώς και στην Ελλάδα και έγινε συγκριτική παράθεση των ερευνών αυτών. Έτσι παρατηρήθηκε πως ο βαθμός υιοθέτησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δεν είναι υψηλός παρόλο τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει.

Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάστηκε αναλυτικά η ερευνητική μεθοδολογία που ακολουθήθηκε η οποία αποτελείται από τη μέθοδο δειγματοληψίας, την επιλογή ειδών δεδομένων, τον προσδιορισμό του εργαλείου συλλογής δεδομένων, την πραγματοποίηση συγκέντρωσης των δεδομένων και τους στόχους συλλογής των

δεδομένων. Για την έρευνα διανεμήθηκαν 200 ερωτηματολόγια και το ποσοστό συμμετοχής ήταν 27%, δηλαδή 54 άτομα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα της έρευνας, ύστερα από στατιστική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε με τη βοήθεια του SPSS. Πιο συγκεκριμένα στην αρχή αναλύθηκαν τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος, στη συνέχεια διερευνήθηκε η επιλογή μεθόδου κοστολόγησης και στη συνέχεια ερευνήθηκε ο βαθμός ικανοποίησης, οι λόγοι απόρριψης της ABC μεθόδου αλλά και οι λόγοι υιοθέτησης της μεθόδου δηλαδή τα πλεονεκτήματα που αυτή παρουσιάζει.

5.2 Συμπεράσματα και συζήτηση

Η μέθοδος κοστολόγησης ABC είναι μία σύγχρονη μέθοδος κοστολόγησης, η οποία δημιουργήθηκε λόγω της ανάγκης για πιο ακριβείς και έγκυρες πληροφορίες και έχει προκαλέσει το ενδιαφέρον τόσο των ακαδημαϊκών και των ερευνητών όσο και των λογιστών στο χώρο των επιχειρήσεων. Το βασικό ερευνητικό ερώτημα λοιπόν που προκύπτει είναι το εάν ο κόσμος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα γνωρίζει τη σπουδαιότητα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και επομένως την έχει υιοθετήσει.

Στην παρούσα εργασία διερευνήθηκε σε βάθος στη βιβλιογραφική μας ανασκόπηση εάν είναι υψηλός ο βαθμός υιοθέτησης της μεθόδου κοστολόγησης ABC. Έτσι λοιπόν σύμφωνα με εμπειρικές έρευνες (Innes and Mitchell, 1991; Bruggeman et al., 1996; Pierce and Brown, 2004; Grott, 1999; Booth and Giacobbe 1997; Joshi, 2001; Sulaiman et al., 2004) που έχουν διεξαχθεί σε ολόκληρο τον κόσμο, παρατηρήθηκε πως τα ποσοστά υιοθεσίας κινούνται σε μέτρια επίπεδα.

Όσον αφορά την Ελλάδα, σύμφωνα με έρευνα που διεξήγαγαν οι Cohen et al. (2005) παρατηρείται πως η ABC μέθοδος κοστολόγησης χρησιμοποιείται από το 40,9%, ενώ σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποίησαν οι Pavlatos και Paggio (2009) παρατηρείται πως η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα έχει υιοθετηθεί από το 23%. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν να συμφωνούν με αυτά της έρευνας των Cohen et al. (2005) και σύμφωνα με αυτά ο βαθμός υιοθεσίας είναι υψηλός καθώς το 39,6% χρησιμοποιεί τη μέθοδο κοστολόγησης ABC. Το υψηλό ποσοστό υιοθέτησης που

βρέθηκε στην έρευνα εξηγείται πιθανώς από τη μέθοδο δειγματοληψίας καθώς οι περισσότερες εταιρείες που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν μεγάλου μεγέθους.

Το παραπάνω αναλύθηκε στο δεύτερο ερευνητικό ερώτημα της εργασίας αν δηλαδή το μέγεθος των εταιρειών οδηγεί αυτές στην επιλογή ενός συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος. Πράγματι το ποσοστό υιοθεσίας της ABC αυξάνει στις επιχειρήσεις με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών καθώς τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι το 60% των εταιρειών που είχαν κύκλο εργασιών άνω των 20 εκατομμυρίων ευρώ επέλεξαν την μέθοδο κοστολόγησης ABC. Η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης από τις μεγαλύτερες εταιρείες ίσως οφείλεται στο γεγονός ότι αυτές έχουν τους πόρους και την τεχνογνωσία για να εφαρμόσουν μια πιο σύγχρονη και απαιτητική μέθοδο κοστολόγησης.

Στην συνέχεια εξετάστηκε το τρίτο ερευνητικό ερώτημα που αφορά τους λόγους υιοθέτησης αλλά και απόρριψης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει η ABC μέθοδος κοστολόγησης όπως εξετάστηκαν στη βιβλιογραφική ανασκόπηση (Cooper and Kaplan, 1991; Innes and Mitchell, 1991; Κεχράς 2009) είναι πολλά και σημαντικά.

Με την ABC είναι δυνατή η επικέντρωση στα πιο παραγωγικά προϊόντα και πελάτες με αποτέλεσμα να εξασφαλίζονται έγκυρες, ακριβείς και σωστές πληροφορίες για το κόστος και έτσι οδηγείται στην ορθή λήψη αποφάσεων. Ακόμη με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα επιτυγχάνεται υψηλότερη κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους καθώς και ορθότερη εικόνα και έλεγχος αυτού λόγω της μεγαλύτερης ακρίβειας με την οποία γίνεται η διάθεση των έμμεσων εξόδων. Επιπρόσθετα όταν μία επιχείρηση χρησιμοποιεί την ABC μέθοδο κοστολόγησης μπορεί να καταγράφει την κερδοφορία του εμπορεύματος καθώς και την απόδοσή του. Επίσης εξασφαλίζεται η μείωση του κόστους με τη χρήση της παραπάνω μεθόδου ενώ ένα επιπρόσθετο πλεονέκτημα είναι το γεγονός ότι η ABC μπορεί να αποτελέσει βασική βάση δεδομένων για τις οικονομικές καταστάσεις αλλά και για την αποτίμηση των μετοχών. Επίσης όταν μια επιχείρηση έχει υιοθετήσει την μέθοδο κοστολόγησης ABC έχει ως αποτέλεσμα την ορθότερη τιμολόγηση προϊόντων ή υπηρεσιών. Τέλος με τη χρήση της ABC μεθόδου μία επιχείρηση έχει τη δυνατότητα της μέτρησης της απόδοσής της λόγω των πληροφοριών που λαμβάνει από την παραπάνω μέθοδο.

Τα αποτελέσματα της παραπάνω έρευνας σε δείγμα 54 εταιρειών με ερωτηματολόγια 20 ερωτήσεων και με κλίμακα μέτρησης από 1 έως 5 φανερώουν πως τα βασικότερα πλεονεκτήματα της ABC, τα οποία είναι αυτά που ώθησαν τις επιχειρήσεις να τη χρησιμοποιήσουν, είναι ο προσδιορισμός του κόστους ανά δραστηριότητα, η μείωση του κόστους και ο υπολογισμός του συνολικού παραγόμενου κόστους. Τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας δείχνουν να συμφωνούν με αυτά των Cohen et al. (2005) ως προς τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της ABC. Είναι φανερό ότι οι εταιρίες αναγνωρίζουν ένα ευρύ φάσμα πλεονεκτημάτων της ABC που αφορούν τόσο τη καθαρή λογιστική πλευρά ως κατάλληλης μεθόδου κοστολόγησης όσο όμως και την ευρύτερη διοικητική της ως εργαλείου διοικητικού ελέγχου και απόδοσης.

Από την άλλη πλευρά, όπως εξετάστηκε βιβλιογραφικά αλλά και από εμπειρικές έρευνες (Innes and Mitchell, 1991; Cohen et al., 2005), η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα παρουσιάζει και ορισμένα μειονεκτήματα όπως είναι το υψηλό κόστος και ο σημαντικός χρόνος που χρειάζεται για την ένταξή της στην επιχείρηση. Ακόμη το γεγονός ότι οι πόροι, οι φορείς κόστους και οι δραστηριότητες ορισμένες φορές ορίζονται με δυσκολία. Τέλος η περιπλοκότητα της ABC μεθόδου κοστολόγησης έχει περισσότερο να κάνει με την κοστολόγηση στην πράξη.

Τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας έδειξαν πως οι βασικότεροι λόγοι απόρριψης της μεθόδου κοστολόγησης ABC είναι η ικανοποίηση των επιχειρηματιών από τη χρήση του ήδη υπάρχοντος κοστολογικού συστήματος, το υψηλό κόστος της ABC μεθόδου και τέλος το γεγονός ότι ορισμένοι επιχειρηματίες δεν είναι πεπεισμένοι για την αποτελεσματικότητα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Διαφαίνεται πως οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν ένα κοστολογικό σύστημα εμφανίζονται διστακτικές στην απόρριψη του και υιοθέτηση ενός νέου παρά τα ενδεχόμενα πλεονεκτήματα που αυτό μπορεί να παρουσιάζει.

Το τελευταίο ερευνητικό ερώτημα που εξετάστηκε στην παρούσα έρευνα είναι ο βαθμός ικανοποίησης των Ελληνικών εταιρειών από το πρόγραμμα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν. Έτσι σύμφωνα με την παραπάνω έρευνα που πραγματοποιήθηκε, ο βαθμός ικανοποίησης από το κοστολογικό σύστημα που η κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί, είναι υψηλός με τη μέση τιμή να ανέρχεται πολύ ψηλότερα από το μέσο επίπεδο ικανοποίησης. Ιδιαίτερη σημασία όμως έχει το εύρημα πως ο βαθμός ικανοποίησης για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την ABC μέθοδο κοστολόγησης

δείχνει ακόμη υψηλότερος, με τη μέση τιμή να ανέρχεται σε ακόμη υψηλότερα επίπεδα.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να γίνει λόγος για τη χρησιμότητα των αποτελεσμάτων της παρούσας έρευνας που πραγματοποιήθηκε για τις διοικήσεις των εταιρειών. Έτσι συμπερασματικά θα πρέπει να αναφερθεί πως η ανάλυση των πλεονεκτημάτων αλλά και των μειονεκτημάτων της ABC μεθόδου κοστολόγησης μπορεί να οδηγήσει τις εταιρείες στην καλύτερη και ορθολογικότερη εφαρμογή της μεθόδου. Επιπρόσθετα η μελέτη της ικανοποίησης από το κοστολογικό σύστημα είναι ένας παράγοντας που οι διοικήσεις των επιχειρήσεων πρέπει να λαμβάνουν υπόψη καθώς όπως είναι γνωστό τα υψηλότερα επίπεδα ικανοποίησης των εργαζομένων αυξάνουν την παραγωγικότητά τους και συνεπώς και των οικονομικών αποτελεσμάτων της εταιρείας. Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων οφείλουν να διαμορφώνουν τις κατάλληλες προϋποθέσεις και την οργανωσιακή κουλτούρα της επιχείρησης, να διερευνούν τις λειτουργικές ανάγκες της και να οδηγούνται στην υιοθέτηση του κατάλληλου κοστολογικού συστήματος. Παράλληλα όμως θα πρέπει να είναι ικανές να προσαρμόζονται στις νέες εξελίξεις, να επιδεικνύουν ευελιξία και να μπορούν να αναγνωρίζουν τα πιθανά οφέλη που μια αλλαγή κοστολογικού συστήματος μπορεί να επιφέρει στις εταιρείες που διοικούν.

5.3 Περιορισμοί έρευνας

Ο πιο σημαντικός περιορισμός της παρούσας έρευνας είναι το μικρό δείγμα, $n=54$. Επιπρόσθετα τα αποτελέσματα που προέκυψαν με τη μέθοδο δειγματοληψίας χωρίς πιθανότητα ισχύουν μόνο για το συγκεκριμένο δείγμα και δε θα πρέπει να γίνονται γενικεύσεις στον ευρύτερο πληθυσμό. Τέλος για την μέτρηση του παράγοντα της ικανοποίησης από το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να ληφθούν διαφορετικοί χρονικοί περίοδοι προκειμένου να έχουν μεγαλύτερη εγκυρότητα τα αποτελέσματα.

5.4 Μελλοντικές έρευνες

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι μία σύγχρονη μέθοδος κοστολόγησης η οποία δημιουργήθηκε για να καλύψει τα κενά που αφήνουν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και έχει απασχολήσει τόσο τους ερευνητές και τους ακαδημαϊκούς, όσο και τον κόσμο των επιχειρήσεων. Παρόλο αυτά είναι λίγες οι έρευνες οι οποίες έχουν διενεργηθεί στην Ελλάδα. Γι' αυτό το λόγο λοιπόν θα πρέπει να πραγματοποιηθούν νέες

έρευνες για την ABC μέθοδο κοστολόγησης σε πολλούς διαφορετικούς κλάδους και σε διαφορετικές χρονικές περιόδους. Επιπρόσθετα στις επιχειρήσεις που ήδη έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο κοστολόγησης ABC θα μπορούσε να γίνει εμβάθυνση με ποιοτικές έρευνες με τη χρήση ερευνητικών εργαλείων όπως οι συνεντεύξεις, έτσι ώστε να διερευνηθεί σε βάθος ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μέσα στις επιχειρήσεις.

Τέλος θα πρέπει να εξεταστεί διεξοδικότερα το ερώτημα αν το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει την επιλογή της μεθόδου κοστολόγησης, διότι στα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας υφίσταται ένδειξη ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό τη μέθοδο κοστολόγησης ABC.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Βενιέρης, Γ. και Κοέν, Σ. (1999), “Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες”, *Λογιστική*, 528.

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

Ξενόγλωσση

Abdallah, A. and Li, W. (2008), “Why did ABC Fail at the Bank of China?” *Management Accounting Quarterly*, Vol.9, No.3, 7-16.

Agbejule, A. (2006), “Motivation for Activity-Based Costing Implementation: Administrative and Institutional Influences”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol.2, 42-73.

Armitage, H. and Nicholson, R. (1993), “Activity Based Costing: a Survey of Canadian Practice”, *Society of Management Accountants of Canada*.

Ask, U. and Ax, C. (1992), “Trends in the development of product costing practices and techniques”, 15th Annual Congress of the European Accounting Association, Madrid, Spain.

Ballas, A. and Venieris, G. (1996), *A Survey of Management Accounting Practices in Greek firms*, Oxford: Oxford University Press.

Beckett, J. A. “*Direct Costing in Perspective*”, New York: N. A. C. A. Bulletin.

Bescos, P., Cauvin, E., Gosselin, M. and Yoshikawa, T. (2001) “La Mise en Place de la Méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon. Étude Comparative”, *22nd Congress of the French Association of Accounting*.

Bjørnenak, T. (1997), “Diffusion and Accounting: the Case of ABC in Norway”, *Management accounting research*, Vol.8, No.1, 3-17.

Bjørnenak, T. and Mitchell, F. (2002), “The Development of Activity Based Costing Journal Literature, 1987-2000”, *The European Accounting Review*, Vol.11 No.3, 481-508.

Booth, P. and Giacobbe, F. (1997), “*Activity Based Costing in Australian Manufacturing Firms: Key Survey Findings*”, Management Accounting Issues Report Management Accounting Centre of Excellence of ASCPA, Vol.5, 1-6.

Cardos, I. R., Pete S, (2011), “Activity-based Costing (ABC) and Activity based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability”, *Romanian Journal of Economics*.

Cardos, I. R., Stefan, P. and Cardoso, V. D. (2012), “An overview on the adoption and implementation of activity-based costing in practice”, *Romanian Journal of Economics*, Vol.35, 44.

Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998), “The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, 243-264.

Clarke, P.J., Hill, N.T. and Stevens, K. (1999), “Activity based costing in Ireland: barriers to, and opportunities, for change”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 10, 443-68.

Cohen, S., Venieris, G. and Kaimenaki, E. (2005), “ABC: adopters, supporters, deniers and unawares” *Managerial auditing journal*, Vol.20, 981-1000.

Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1988), “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”, *Harvard business review*, Vol.66, 96-103.

Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1991), “Profit priorities from activity based costing”, *Harvard Business Review*, Vol.130.

Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1998), *Cost and Effect*, Boston: Harvard Business School Press.

Cotton, W. D., Jackman, S. M. and Brown, R. A. (2003), "Activity-based costing (ABC) is a well-known technique for costing products and providing management information", *Management Accounting Research*, Vol.14, 67-72.

Creswell, J. W. (2011), "Controversies in Mixed Methods Research", *The Sage handbook of qualitative research*, Vol.4, 269-284.

Creswell, J. W. (2014), *A concise introduction to mixed methods research*, Sage Publications.

Drury, C. (2000), *Management and Cost Accounting*, London: International Thomson Business Press.

Ferdows, K., Miller, J. G., Nakane, J. and Vollmann, T. E. (1986), "Evolving Global Manufacturing Strategies: Projections into the 1990s", *International Journal of Operations and Production Management*, Vol.6, 6-16.

Frey, K. and Gordon, L. A. (1999), "ABC, Strategy and Business Unit Performance", *International Journal of Applied Quality Management*, Vol.2, 1-23.

Groot, T. L. C. M. (1999), "Activity-Based Costing in US and Dutch Food Companies" *Advances in Management Accounting*, No.7, 47-63.

Harrison, G. C. (1918), "Cost Accounting to Aid Production", *Engineering Magazine Company*, Vol.1.

Hilton, M. and Selto, F. (2000), *Cost Management, Strategies for Business Decisions*.

Hosseini, A., Khan, Z. and Sharifi, M. (1997), *A survey of cost management practices among the United States and Canadian companies*, Bangkok: Proceedings of the Ninth Asian Pacific Conference on International Accounting Issues.

Innes, J. and Mitchell, F. (1991), "Activity Based Costing a Survey of CIMA Members",

Management Accounting, 28-30.

Innes, J. and Mitchell, F. (1993), *Activity-Based Cost Management – A Case Study of Development and Implementation*, London: The Chartered Institute of Management Accountants.

Innes, J. and Mitchell, F. (1995), “A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies”, *Management accounting research*, Vol.6, 137-153.

Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D. (2000), “Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results”, *Management accounting research*, Vol.11, 349-362.

Järvenpää, M. (2007), “Making Business Partners: a Case Study on How Management Accounting Culture was Changed”, *European Accounting Review*, Vol.16, 99-142.

Johnson, T. and Kaplan, R. (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard University Press.

Jones, T. C. and Dugdale, D. (2002), “The ABC bandwagon and the Juggernaut of Modernity”, *Accounting Organizations and Society*, Vol.27, 121-163.

Joshi, P. L. (2001), “The International Diffusion of New Management Accounting Practices: the Case of India”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.10, 85-109.

Kennedy, T. and Affleck-Graves, J. (2001), “The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.13, 19-45.

Khasharmeh, H. (2002), “Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies”, *Administrative Sciences*, Vol.29, 213-227.

Lere, J. (2000), “Activity-Based Costing: a Powerful Tool for Pricing”, *Journal of Business and Industrial Marketing*, Vol.15, 23-33.

- Lotfi, A. and Mansourabad, M. A. (2012). “The Investigation and Explaining of Activity Based Costing (ABC)”, *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, Vol.3, 2860-2864.
- Lucas, M. (2000), “The Reality of Product Costing”, *Management Accounting*, Vol.2, 28-31.
- Lukka, K. and Granlund, M. (1996), “Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development”, *European Accounting Review*, Vol.5, 1-28.
- Manalo, M. V. (2004), *Activity Based Costing vs. Traditional Cost Accounting Systems Among Top 500 Corporations in Philippines*, Manila.
- Narayanan, V. G. and Sarkar, R. G. (2002), “The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries—a Field Study”, *Journal of Economics and Management Strategy*, Vol.11, 257-288.
- Pavlatos, O. and Paggios, I. (2009), “Management Accounting Practices in the Greek Hospitality Industry”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.24, No.1, 81-98.
- Pierce, B. and Brown, R. 2004, “An empirical study of activity based systems in Ireland”, *The Irish Accounting Review*, Vol.11, 33.
- Porter, M. (1985), “Technology and Competitive Advantage”, *Journal of Business Strategy*, Vol.5, 60-78.
- Rezaie, K., Ostadi, B. and Torabi, S. A. (2008), “Activity-Based Costing in Flexible Manufacturing Systems with a Case Study in a Forging Industry”, *International Journal of Production Research*, Vol.46, 1047-1069.
- Schmenner, R. (1988), “Escaping the Black Holes of Cost Accounting”, *Business Horizons*, Vol.31, 66-72.
- Sulaiman, M., Ahmad, N. and Alwi, N. (2004), “Management Accounting Practices in Selected Asian Countries: a Review of the Literature”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.4, 493-508.

Turney, P. B. (1991), “How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost”, *Journal of Cost Management*, 29-35.

HYakhou, M. and Dorweiler, V.P. (1995), “Advanced Cost Management Systems: An Empirical Comparison of England, France and the United States”, *Advances in International Accounting*, Vol.8, 99-127.

Young, J. (2003), “Constructing, Persuading and Silencing: the Rhetoric of Accounting Standards”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, 621-638.

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

Venieris, G., Zorgios, Y. and Cohen, S. (2000), *Modeling the Interrelationships between Activity Based Costing and Flexible Manufacturing Systems*, Munich: 23rd Annual Congress of the European Accounting Association.

Volkan, I. (2007), “ABC & ABM – The Couple which Prevails Cost Calculation and Modern Administration for Performance” *Journal of the Accounting and Management Information Systems*, Vol.15, No.19, 284–292.

Vollmers, G. L. (1996), “Academic Cost Accounting from 1920-1950: Alive and Well”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.8, 183-199.

Zimmerman, J. (2002), *Accounting for Decision Making and Control*, New York: Hill Publishing Company.

Ηλεκτρονική

Better Management Report, “Activity Based Costing: How ABC is Used in the Organization”, September 2005.

Available at: <http://www.sas.com/offices/europe/switzerland/romandie/pdf/actualites> (April 21 2011).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Δημογραφικά στοιχεία

1. Φύλο:

- Άνδρας
 Γυναίκα

2. Ηλικία

- 18-28
 29-39
 40-49
 Άνω των 50

3. Αριθμός εργαζομένων στην επιχείρηση:

- 1-50 51-150 1-300 301-500 άνω των 500

4. Η θέση σας στην επιχείρηση είναι:

- Στέλεχος στο λογιστήριο Διοικητικό Στέλεχος Άλλο

5. Ο μέσος κύκλος εργασιών (τζίρος) σε εκ. ευρώ για τα 2 τελευταία έτη ανήλθε σε:

- κάτω των 1εκ.€ 1-5εκ.€ 5-10€ 10-20.€ άνω των 20εκ.

1. Ποιο από τα παρακάτω κοστολογικά συστήματα χρησιμοποιείτε; (Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις)

- Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (full or absorption costing)
- Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (activity based costing)
- Οριακή ή άμεση κοστολόγηση (variable or marginal or direct costing)
- Πρότυπη κοστολόγηση (Standard costing)
- Κανένα κοστολογικό σύστημα
- Άλλο κοστολογικό σύστημα

2. Υπάρχει κάποιο από τα παρακάτω κοστολογικά συστήματα που η επιχείρησή σας δεν χρησιμοποιεί σήμερα, αλλά σκέφτεται να χρησιμοποιήσει στα επόμενα έτη;

- Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (activity based costing)
- Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (full or absorption costing)
- Πρότυπη Κοστολόγηση (standard costing)
- Οριακή ή άμεση κοστολόγηση (variable or marginal or direct costing)
- Άλλο
- Δεν πρόκειται να χρησιμοποιήσουμε κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα

3. Σε περίπτωση που δεν επιθυμείτε να χρησιμοποιήσετε κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα στο μέλλον αναφέρετε τους λόγους:

- Είμαστε απόλυτα ικανοποιημένοι από το ήδη υπάρχον
- Λόγω υψηλού κόστους που θα απαιτούσε μια αλλαγή
- Λόγω σημαντικού χρόνου για την εκπαίδευση του προσωπικού
- Η κουλτούρα της εταιρείας δεν ενθαρρύνει τις αλλαγές
- Άλλος λόγος

4. Για ποιους σκοπούς χρησιμοποιείται η πληροφόρηση που λαμβάνεται από το κοστολογικό σας σύστημα, (συμπληρώστε τους τρεις σημαντικότερους κατά τη γνώμη σας)

- Την τιμολόγηση των προϊόντων
- Τον έλεγχο των διαφόρων κατηγοριών κόστους
(κόστος παραγωγής, διοίκησης, διάθεσης, εξόδων έρευνας και ανάπτυξης)
- Τη μείωση των γενικών εξόδων
- Την ανάλυση κερδοφορίας των προϊόντων
- Την κατάρτιση των προϋπολογισμών
- Την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων
- Άλλος σκοπός

5. Για την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος η επιχείρησή σας χρησιμοποιεί:

- Λογισμικό πακέτο που κυκλοφορεί στο εμπόριο
- Εφαρμογή που έχει αναπτυχθεί από την επιχείρησή σας
- Excel
- Δεν υφίσταται μηχανογραφικός τρόπος για τη κοστολόγηση

6. Εάν η επιχείρησή σας έχει υιοθετήσει την ABC σε ποιο στάδιο της υλοποίησης βρίσκεται:

- Αναπτύσσει την απαραίτητη υποδομή η οποία χρειάζεται για να υποστηρίξει την ABC
- Εφαρμόζει την ABC πλήρως και εκπαιδεύει σε αυτήν υπαλλήλους της επιχείρησής σας
- Εφαρμόζει την ABC σε πιλοτικό πρόγραμμα.

7. Πόσες δραστηριότητες παρακολουθεί η επιχείρησή σας με το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (activity-based costing);

1 – 5 6 – 10 11 – 15 16 – 20 πάνω από 20

Για τις παρακάτω ερωτήσεις παρακαλώ απαντήσετε κυκλώνοντας τον αριθμό σε κλίμακα από 1 που αντιπροσωπεύει « διαφωνώ πολύ», μέχρι 5 που αντιπροσωπεύει «συμφωνώ πολύ»

		1 Διαφωνώ πολύ		2 Συμφωνώ πολύ		
8	Είμαστε πολύ ικανοποιημένοι από τη χρήση του συστήματος κοστολόγησης που χρησιμοποιούμε	1	2	3	4	5

Σε περίπτωση που έχετε απορρίψει την μέθοδο ABC απαντήστε στις παρακάτω ερωτήσεις

Λόγοι απόρριψης ABC		1 Διαφωνώ πολύ		2 Συμφωνώ πολύ		
9	Το σύστημα κοστολόγησης δεν είναι προτεραιότητα μας	1	2	3	4	5
10	Είμαστε ικανοποιημένοι από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης	1	2	3	4	5
11	Η διοίκηση δεν ενδιαφέρεται για την ABC	1	2	3	4	5
12	Η υλοποίηση της μεθόδου κοστολόγησης ABC είναι ακριβή.	1	2	3	4	5
13	Δεν είμαστε πεπεισμένοι για την αποτελεσματικότητα της μεθόδου ABC	1	2	3	4	5
14	Δεν έχουμε χρόνο να αξιολογήσουμε την καταλληλότητα της ABC για την εταιρεία μας	1	2	3	4	5
15	Δεν έχουμε τις κατάλληλες γνώσεις και υποδομές για την υλοποίηση της ABC	1	2	3	4	5
16	Οι υπάλληλοι δεν θα υποδεχτούν την ABC	1	2	3	4	5
17	Η κουλτούρα της οργάνωσης δεν ενθαρρύνει τις αλλαγές	1	2	3	4	5

Σε περίπτωση που έχετε υιοθετήσει την μέθοδο ABC απαντήστε στις παρακάτω ερωτήσεις σχετικά με τα πλεονεκτήματα της μεθόδου

Πλεονεκτήματα ABC		1 Διαφωνώ πολύ			2 Συμφωνώ πολύ	
		1	2	3	4	5
18	Υπολογισμός πραγματικού συνολικού παραγόμενου κόστους	1	2	3	4	5
19	Προσδιορισμός κόστους ανά δραστηριότητα	1	2	3	4	5
20	Δυνατότητα ανανέωσης του συστήματος κοστολόγησης με σκοπό να είναι πιο ακριβές	1	2	3	4	5
21	Ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους στα προϊόντα	1	2	3	4	5
22	Προσδιορισμός των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για την δημιουργία του κόστους	1	2	3	4	5
23	Ρεαλιστικότερη προετοιμασία του προϋπολογισμού	1	2	3	4	5
24	Μείωση του κόστους	1	2	3	4	5
25	Ανάλυση και έλεγχος της κερδοφορίας του προϊόντος	1	2	3	4	5
26	Βελτίωση της μέτρησης απόδοσης των τμημάτων	1	2	3	4	5
27	Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής	1	2	3	4	5
28	Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων	1	2	3	4	5
29	Δυνατότητα προσαρμογής της τιμολογιακής πολιτικής έτσι ώστε να εφαρμοστεί στους μεικτούς τύπους προϊόντων	1	2	3	4	5

Πλεονεκτήματα ABC		1		2		
		Διαφωνώ πολύ		Συμφωνώ πολύ		
30	Ευκολότερη κατάργηση των ζημιολόγων προϊόντων	1	2	3	4	5
31	Δυνατότητα αλλαγών στο μείγμα των παραγόμενων προϊόντων με σκοπό να ταιριάζουν περισσότερο στις ανάγκες των πελατών από οικονομική σκοπιά (σχέση ποιότητας-τιμής)	1	2	3	4	5
32	Βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων	1	2	3	4	5
33	Επίτευξη συνεργιών με τα συστήματα ολικής ποιότητας	1	2	3	4	5
34	Βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαχείρισης των πελατών	1	2	3	4	5
35	Αύξηση κινήτρου στο προσωπικό της επιχείρησης που ασχολείται με την κοστολόγηση	1	2	3	4	5
36	Προσδιορισμός των πελατών που δημιουργούν ζημίες	1	2	3	4	5
37	Προσδιορισμός των προμηθευτών που δημιουργούν ζημίες	1	2	3	4	5

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΆΔΕΙΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ**

From: ΔΕΣΠΟΙΝΑ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ [mailto:dpapadopoulou23@yahoo.gr]

Sent: Monday, August 28, 2017 7:23 PM

To: scohen@aueb.gr

Subject: ΕΡΩΤΗΣΗ ΠΕΡΙ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ-ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ
ΔΕΣΠΟΙΝΑ

Καλησπέρα σας κ. Κοέν,

Είμαι φοιτήτρια του μεταπτυχιακού προγράμματος MBA του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και ενδιαφέρομαι να κάνω μια διπλωματική εργασία σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης της ABC μεθόδου στις Ελληνικές εταιρείες. Έχω διαβάσει σχετικό άρθρο σας "ABC: adopters, supporters, deniers and unawares", και θα ήθελα να ζητήσω την άδεια σας να χρησιμοποιήσω στην εργασία μου το ερωτηματολόγιο της έρευνάς σας. Επιπρόσθετα θα ήθελα να ρωτήσω αν μπορώ να το βρω κάπου διαθέσιμο ή αν έχετε την ευγενική καλοσύνη να μου το αποστείλετε.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων

Με εκτίμηση,

Παπαδοπούλου Δέσποινα

----- Προωθημένο μήνυμα -----

Από: Sandra Cohen <scohen@aueb.gr>

Προς: 'ΔΕΣΠΟΙΝΑ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ' <dpapadopoulou23@yahoo.gr>

Κοιν.: 'Sandra Cohen' <scohen@aueb.gr>

Στάλθηκε: Δευτέρα, 28 Αυγούστου 2017 10:16:32 μ.μ. EEST

Θέμα: RE: ΕΡΩΤΗΣΗ ΠΕΡΙ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ-ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ
ΔΕΣΠΟΙΝΑ

Αγαπητή κα Παπαδοπούλου,

Ευχαρίστως να χρησιμοποιήσετε το ερωτηματολόγιο για την έρευνά σας.

Δεν το έχω διαθέσιμο αλλά εκτιμώ ότι οι πίνακες με τα περιγραφικά στοιχεία στο paper (επισυνάπτεται) αποκαλύπτουν επαρκώς τις ερωτήσεις.

Σας εύχομαι καλή επιτυχία με την έρευνά σας.

Με φιλικούς χαιρετισμούς

Σάνδρα Κοέν

Sandra Cohen, PhD. | Associate Professor of Accounting

Department of Business Administration

Athens University of Economics and Business

76 Patisson Street | Athens 10434, Greece

T: +302108203168 | F: +302108203164

scohen@aueb.gr | <http://ssrn.com/author=376488>

For Public Sector Accounting Research check the PSAAR repository <http://www.psaar.net>

Latest co-edited book: Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The challenge of Harmonization <http://www.palgrave.com/us/book/9781137461339#>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ : ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ SPSS

Μέση τιμή και διακύμανση ικανοποίησης από το σύστημα κοστολόγησης

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
8. Είμαστε πολύ ικανοποιημένοι από τη χρήση του συστήματος κοστολόγησης που χρησιμοποιούμε	54	2	5	3,91	,875
Valid N (listwise)	54				

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας «λόγοι απόρριψης ABC»

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,711	9

Scale Statistics			
Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
28,97	32,447	5,696	9

Μέση τιμή και τυπική απόκλιση λόγων απόρριψης ABC

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Το σύστημα κοστολόγησης δεν είναι προτεραιότητα μας	34	1	5	2,56	1,260

Είμαστε ικανοποιημένοι από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης	35	2	5	3,86	,845
Η διοίκηση δεν ενδιαφέρεται για την ABC	33	1	5	3,30	1,311
Η υλοποίηση της μεθόδου κοστολόγησης ABC είναι ακριβή.	33	1	5	3,79	1,219
Δεν είμαστε πεπεισμένοι για την αποτελεσματικότητα της μεθόδου ABC	33	1	5	3,61	1,248
Δεν έχουμε χρόνο να αξιολογήσουμε την καταλληλότητα της ABC για την εταιρεία μας	32	1	5	3,28	1,326
Δεν έχουμε τις κατάλληλες γνώσεις και υποδομές για την υλοποίηση της ABC	31	1	5	2,71	1,371
Οι υπάλληλοι δεν θα υποδεχτούν την ABC	31	1	5	2,77	,990
Η κουλτούρα της οργάνωσης δεν ενθαρρύνει τις αλλαγές	32	1	5	2,53	1,135
Valid N (listwise)	30				

Μέση τιμή και τυπική απόκλιση πλεονεκτημάτων ABC

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Υπολογισμός πραγματικού συνολικού παραγόμενου κόστους	26	1	5	3,88	,864
Προσδιορισμός κόστους ανά δραστηριότητα	26	1	5	4,23	,908
Δυνατότητα ανανέωσης του συστήματος κοστολόγησης με σκοπό να είναι πιο ακριβές	26	1	5	3,50	,949
Ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους στα προϊόντα	26	1	5	3,50	,906

Προσδιορισμός των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για την δημιουργία του κόστους	26	1	5	3,73	,919
Ρεαλιστικότερη προετοιμασία του προϋπολογισμού	26	1	5	3,54	,811
Μείωση του κόστους	25	1	5	3,92	,909
Ανάλυση και έλεγχος της κερδοφορίας του προϊόντος	25	1	5	3,72	,843
Βελτίωση της μέτρησης απόδοσης των τμημάτων	26	1	5	3,77	,863
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής	26	1	5	3,62	,898
Βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε σχέση με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων	26	1	5	3,38	,898
Δυνατότητα προσαρμογής της τιμολογιακής πολιτικής έτσι ώστε να εφαρμοστεί στους μεικτούς τύπους προϊόντων	26	1	5	3,46	1,029
Ευκολότερη κατάργηση των ζημιογόνων προϊόντων	26	1	5	3,15	,881
Δυνατότητα αλλαγών στο μείγμα των παραγόμενων προϊόντων με σκοπό να ταιριάζουν περισσότερο στις ανάγκες των πελατών από οικονομική σκοπιά (σχέση ποιότητας-τιμής)	26	1	4	3,04	,720
Βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων	26	1	4	3,12	,816
Επίτευξη συνεργιών με τα συστήματα ολικής ποιότητας	26	1	5	2,62	1,023
Βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαχείρισης των πελατών	25	1	4	3,12	,833
Αύξηση κινήτρου στο προσωπικό της επιχείρησης που ασχολείται με την κοστολόγηση	25	1	4	2,80	,764

Προσδιορισμός των πελατών που δημιουργούν ζημίες	25	1	5	3,00	1,000
Προσδιορισμός των προμηθευτών που δημιουργούν ζημίες	26	1	5	2,96	,916
Valid N (listwise)	21				

Ανάλυση αξιοπιστίας κλίμακας πλεονεκτημάτων

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	21	38,9
	Excluded ^a	33	61,1
	Total	54	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,950	20

Ανάλυση αξιοπιστίας στις υποκατηγορίες πλεονεκτημάτων

Scale: COST ACCOUNTING RELIABILITY

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	26	48,1
	Excluded ^a	28	51,9
	Total	54	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,841	4

Scale: COST MANAGEMENT

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	25	46,3
	Excluded ^a	29	53,7
	Total	54	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,761	3

Scale: PERFORMANCE MEASUREMENT

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	25	46,3
	Excluded ^a	29	53,7
	Total	54	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,777	2

Scale: DECISION MAKING

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	26	48,1
	Excluded ^a	28	51,9
	Total	54	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,855	5

Scale: GENERAL MANAGEMENT

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	26	48,1
	Excluded ^a	28	51,9
	Total	54	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,724	2

Scale: RELATIONSHIPS MANAGEMENT

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	23	42,6
	Excluded ^a	31	57,4
	Total	54	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,874	4