



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη  
Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση  
Στρατηγικών Αποφάσεων



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Φορολογική και  
Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων**

**Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων**

**Διπλωματική Εργασία**

**Η Εφαρμογή της ABC στις Ελληνικές Επιχειρήσεις**

του

**Δημήτριου Ευαγγελολιάννη του ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού  
Διπλώματος στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση  
Στρατηγικών Αποφάσεων

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2022

## Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας, αισθάνομαι την ανάγκη να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου σε όλους εκείνους που συνέβαλαν- με τον δικό τους ξεχωριστό τρόπο- στην περάτωσή της.

Κατ' αρχάς, θέλω να ευχαριστήσω θερμά τον εποπτεύοντα καθηγητή μου Δρ. Δρογαλά Γεώργιο, Επίκουρο Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για την επιστημονική και ηθική υποστήριξή του καθ' όλη τη διάρκεια συγγραφής της διπλωματικής μου εργασίας. Του είμαι ευγνώμων για τη καθοδήγηση, τις πολύτιμες συμβουλές και υποδείξεις του αλλά και το συνεχές ενδιαφέρον που επέδειξε, κατά την εκπόνηση της εν λόγω εργασίας.

Επιπλέον, θα ήταν μεγάλη μου παράλειψη να μην ευχαριστήσω τους λοιπούς καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών για τις γνώσεις και την καθοδήγηση που μου προσέφεραν ώστε να είμαι στην ευχάριστη θέση της ολοκλήρωσης του μεταπτυχιακού μου.

Παράλληλα, το πέρας της εργασίας δεν θα ήταν εφικτό χωρίς όλους εκείνους που με ιδιαίτερη προθυμία συμμετείχαν στην έρευνα, και γι' αυτό οφείλω να τους εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες.

## Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η εξέταση των απόψεων των λογιστών και οικονομολόγων που εργάζονται σε μικρομεσαίες ελληνικές επιχειρήσεις σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου λογιστικής και κοστολόγησης ABC. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην κοστολόγηση των δραστηριοτήτων και διαφέρει από τις παραδοσιακές μεθόδους λογιστικής. Προσφέρει πολλά πλεονεκτήματα και δυνατότητες στις επιχειρήσεις για αυτό η μελέτη της εφαρμογής της είναι σημαντική για την επίδοση των ελληνικών επιχειρήσεων.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε περιλαμβάνει βιβλιογραφική επισκόπηση κυρίως με ξενόγλωσσες θεωρητικές και εμπειρικές σύγχρονες έρευνες και την διεξαγωγή ποσοτικής έρευνας με τη χρήση πρωτογενών στοιχείων μέσω ερωτηματολογίου. Στο δείγμα συμμετείχαν 102 λογιστές ελληνικών μικρομεσαίων επιχειρήσεων οι οποίοι έχουν εφαρμόσει τη μέθοδο στο παρελθόν.

Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτει πως ιδιαίτερο ρόλο διαδραματίζει η αποδοχή και υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης στην εφαρμογή της μεθόδου ABC καθώς επίσης και η συμμετοχή του συνόλου του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης. Ασφαλώς σημαντικό ρόλο μετά το σχεδιασμό του συστήματος της ABC διαδραματίζει και η κατάλληλη εκπαίδευση κυρίως του ανθρώπινου δυναμικού που δεν έχει επωμιστεί με το έργο σχεδιασμού και εκτέλεσης της μεθόδου προκειμένου να μπορέσει η επιχείρηση να λάβει τα θετικά οφέλη εφαρμογής της. Ακόμη, οι ελλείψεις που παρατηρούνται στην εκπαιδευτική διαδικασία ή στην ελλιπή αποτελεσματική επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης επηρεάζονται σε σημαντικό βαθμό από την έλλειψη πόρων που αφορούν κυρίως το ανθρώπινο δυναμικό.

**Λέξεις – κλειδιά:** ABC, λογιστική μέθοδος, μικρομεσαίες επιχειρήσεις , κοστολόγηση , διοικητική λογιστική

## Abstract

The purpose of this thesis is to examine the views of accountants and economists working in small and medium-sized Greek companies on the application of the accounting and costing method ABC. This method is based on the costing of activities and differs from traditional accounting methods. It offers many advantages and possibilities to companies, so the study of its implementation is important for the performance of Greek companies.

The methodology followed includes a literature review mainly with foreign language theoretical and empirical research and the conduct of quantitative research using primary data through a survey with a questionnaire. The sample included 102 accountants of Greek small and medium enterprises who have applied the method in the past.

The results of the research show that the acceptance and support of top management in the application of the ABC method as well as the participation of all the human resources of the company play a special role. Of course, an important role after the design of the ABC system is played by the appropriate training, especially of the human resources that has not been shouldered by the design and execution of the method for the company to receive the positive benefits of its implementation. Furthermore, the shortcomings observed in the training process or in the lack of effective communication between the departments of the company are significantly affected by the lack of resources that mainly concern the human resources.

**Keywords:** ABC, accounting methods, small and medium enterprise , costing ,  
Managerial accounting

## Λίστα Πινάκων

Πίνακας 4 1 Έτη λειτουργίας επιχείρησης.....	30
Πίνακας 4 2 Αριθμός απασχολούμενων επιχείρησης.....	31
Πίνακας 4 3 Βαθμός εφαρμογής μεθόδου ABC.....	31
Πίνακας 4 4 Αξιολόγηση επιτυχίας εφαρμογής της μεθόδου ABC .....	32
Πίνακας 5 1 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 1 .....	34
Πίνακας 5 2 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 2 .....	34
Πίνακας 5 3 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 3 .....	35
Πίνακας 5 4 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 4 .....	36
Πίνακας 5 5 Μη λογιστική διαδικασία: Ερώτηση 1 .....	37
Πίνακας 5 6 Μη λογιστική διαδικασία: Ερώτηση 2.....	37
Πίνακας 5 7 Μη λογιστική διαδικασία: Ερώτηση 3.....	38
Πίνακας 5 8 Επαρκείς πόροι: Ερώτηση 1 .....	39
Πίνακας 5 9 Επαρκείς πόροι: Ερώτηση 2 .....	40
Πίνακας 5 10 Επαρκείς πόροι: Ερώτηση 3 .....	40
Πίνακας 5 11 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 1 .....	41
Πίνακας 5 12 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 2 .....	42
Πίνακας 5 13 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 3 .....	43
Πίνακας 5 14 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 4 .....	43
Πίνακας 5 15 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 1 .....	44
Πίνακας 5 16 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 2.....	44
Πίνακας 5 17 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 3.....	45
Πίνακας 5 18 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 4.....	46
Πίνακας 5 19 Σύνδεση με την ποιότητα: Ερώτηση 1 .....	47
Πίνακας 5 20 Σύνδεση με την ποιότητα: Ερώτηση 2.....	47

## Περιεχόμενα

<b>Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή</b> .....	1
<b>1.1.Σκοπός</b> .....	1
<b>1.2.Συνεισφορά</b> .....	1
<b>1.3.Χρήσιμες Έννοιες</b> .....	2
<b>1.4.Δομή</b> .....	3
<b>Κεφάλαιο 2 Θεωρητικό Πλαίσιο</b> .....	4
<b>2.1. Ιστορική Αναδρομή</b> .....	4
<b>2.2. Χαρακτηριστικά και Στάδια Μεθόδου</b> .....	7
<b>2.3. Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα, Οφέλη - Εμπόδια</b> .....	14
<b>2.4. Διαφορές από Παραδοσιακές Μεθόδους Λογιστικής</b> .....	18
<b>Κεφάλαιο 3 Βιβλιογραφική Επισκόπηση</b> .....	22
<b>Κεφάλαιο 4 Μεθοδολογία</b> .....	28
<b>4.1. Ερευνητικά ερωτήματα</b> .....	28
<b>4.2. Επιλογή Μεθοδολογίας</b> .....	29
<b>4.3. Δείγμα Έρευνας</b> .....	30
<b>Κεφάλαιο 5 Αποτελέσματα Έρευνας</b> .....	33
<b>Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις</b> .....	49
<b>Βιβλιογραφία</b> .....	51
<b>Παράρτημα Α Ερωτηματολόγιο</b> .....	58
<b>Παράρτημα Β Γραφήματα Πληροφοριών Δείγματος</b> .....	65
<b>Παράρτημα Γ - Αποτελέσματα Συσχετίσεων</b> .....	67

# Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

## 1.1.Σκοπός

Η ABC αναγνωρίζεται στη βιβλιογραφία ως μέθοδος για την απόκτηση υψηλών επιδόσεων (Sorin & Sorinel, 2010). Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί το κόστος παραγωγής, το σταθερό κόστος, το μεταβλητό κόστος, το συνολικό, το άμεσο και το έμμεσο κόστος. Ο σωστός καθορισμός του κόστους παραγωγής απαιτεί κατάλληλη παρακολούθηση της κατανάλωσης των εισροών που λαμβάνουν χώρα στην επιχείρηση. Η διοικητική λογιστική μπορεί να υπογραμμίσει τέτοιου είδους ζητήματα και να τα καταγράψει με τρόπο αξιοποιήσιμο και έγκαιρο παρέχοντας την κατάλληλη πληροφόρηση για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνδράμοντας την διοίκηση στη λήψη των κατάλληλων αποφάσεων.

Σύμφωνα με τους Cohen et al. (2005) οι ελληνικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν δυσκολία εφαρμογής της ABC σε ορισμένους τομείς όπως η επιλογή του κατάλληλου λογισμικού, η συλλογή δεδομένων, η επάρκεια πόρων και η αντίσταση των εργαζομένων στην εφαρμογή της μεθόδου. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη εφαρμογής της λογιστικής μεθόδου κοστολόγησης ABC στις ελληνικές επιχειρήσεις. Η μέθοδος ABC βασίζεται στην κοστολόγηση των δραστηριοτήτων και διαφέρει από τις παραδοσιακές μεθόδους λογιστικής. Προσφέρει πολλά πλεονεκτήματα και δυνατότητες στις επιχειρήσεις για αυτό η μελέτη της εφαρμογής της είναι σημαντική για την επίδοση των ελληνικών επιχειρήσεων.

## 1.2.Συνεισφορά

Μια επιχείρηση η οποία επιθυμεί να επιβιώσει στο σύγχρονο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον καλείται να παρακολουθεί τη σχέση μεταξύ της ζήτησης για τα προϊόντα ή και τις υπηρεσίες της και της προσφοράς τους. Το πιο σημαντικό είναι ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να κατανοήσουν τη δομή, τα επίπεδα και τις τάσεις στο κόστος και τις δαπάνες που υλοποιούν. Επομένως, η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου λογιστικής κόστους είναι σημαντική και οι πληροφορίες που εκλαμβάνονται μέσω αυτής πρέπει να χαρακτηρίζονται από πληρότητα και αξιοπιστία ώστε να διευκολύνεται η λήψη αποφάσεων (Lahutta & Wronski, 2015).

Η πληροφόρηση αποτελεί προϋπόθεση στον επιχειρηματικό κόσμο καθώς χωρίς αυτή μια επιχείρηση είναι ανίκανη να πράξει οτιδήποτε. Οι πρακτικές διοίκησης συνεχώς εξελίσσονται και οι οργανισμοί μετατρέπονται σε δυναμικές οντότητες. Ο έντονος ανταγωνισμός οδηγεί τις επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα, να ανταποκριθούν στις ανάγκες των πελατών τους και να προσπαθήσουν να διαφοροποιηθούν με βάση αυτές. Για αυτό απαιτείται καλύτερη διαχείριση του κόστους και των πόρων στο πλαίσιο λειτουργίας της επιχείρησης.

### 1.3.Χρήσιμες Έννοιες

Η μέθοδος ABC αποτελεί μια μέθοδο ακριβείας η οποία λαμβάνει χώρα σε επίπεδο παραγωγής και δίνει έμφαση σε χρηματοοικονομικά μέτρα όταν πρόκειται για λειτουργικούς ελέγχους και θέματα βελτίωσης της επιχείρησης (Monroy et al., 2012).

Η ABC βασίζεται σε μια απλή ιδέα ότι δηλαδή η επιχείρηση επωμίζεται ορισμένα γενικά έξοδα από μια σειρά δραστηριότητες οι οποίες διεκπεραιώνονται για την παραγωγική και επιχειρηματική της δράση. Καθώς αυτές οι δραστηριότητες απαιτούν την χρήση πόρων για να διεκπεραιωθούν, συνεπάγεται ότι όταν μιλάμε για κόστος προϊόντων αναφερόμαστε έμμεσα και στο κόστος χρήσης των πόρων αυτών (Cooper, 1995).

Η βασική αρχή της μεθόδου ABC είναι ότι οι δραστηριότητες αντιστοιχίζονται σε προϊόντα και υπηρεσίες τα οποία καταναλώνουν πόρους. Οι διαδικασίες δηλαδή που ακολουθούνται απαιτούν την κατανάλωση πόρων τόσο για την εκτέλεση όσο και για την ολοκλήρωση των διαδικασιών οι οποίες αποτελούνται από δραστηριότητες. Αν μπορεί να μετρηθεί κάθε στάδιο της σχέσης αυτής, τότε το κόστος καθορίζεται πλήρως. Ωστόσο, αυτή η διαδικασία απαιτεί τη συλλογή όλων των σχετικών πληροφοριών που αφορούν την κατανάλωση πόρων και τις δραστηριότητες στο πλαίσιο ενός συστήματος (Cărușneanu et al., 2011). Η μέθοδος ABC συνίσταται στην παροχή των πιο σχετικών πληροφοριών κόστους που λαμβάνονται με μεγάλη ακρίβεια.



## 1.4.Δομή

Η παρούσα εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαιο. Το πρώτο κεφάλαιο είναι εισαγωγικό και σε αυτό παρουσιάζεται ο σκοπός και η συνεισφορά της εργασίας, χρήσιμες έννοιες για την επιλεγμένη μέθοδο κοστολόγησης και η δομή της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η βιβλιογραφική επισκόπηση. Συγκεκριμένα, γίνεται μια σύντομη ιστορική αναδρομή στην εφαρμογή της μεθόδου ABC, παρουσιάζονται τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά της και τα στάδια εφαρμογής της, καταγράφονται τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, όπως επίσης το οφέλη και τα εμπόδια που παρουσιάζονται, οι διαφορές της ABC από τις παραδοσιακές μεθόδους λογιστικής και ορισμένα χρήσιμα αποτελέσματα σύγχρονων ερευνών.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε στην εμπειρική έρευνα. Το δείγμα απαρτίζεται από λογιστές ελληνικών επιχειρήσεων ή ανώτερα στελέχη της διοίκησης με λογιστικές γνώσεις και εργασίες στο πλαίσιο λειτουργίας της επιχείρησης. Εξηγούνται οι λόγοι επιλογής της ποσοτικής πρωτογενούς έρευνας με τη χρήση ερωτηματολογίου και ο τρόπος ανάλυσης των στοιχείων που συγκεντρώνονται από τη δημοσκόπηση.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο καταγράφονται τα βασικά συμπεράσματα της έρευνας, γίνεται αναφορά σε βασικούς περιορισμούς και προτείνονται ιδέες για μελλοντικές έρευνες.

## Κεφάλαιο 2 Θεωρητικό Πλαίσιο

### 2.1. Ιστορική Αναδρομή

Στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα οι επιχειρήσεις άρχισαν να χρησιμοποιούν μεθόδους προσδιορισμού το κόστος για να εφαρμοστεί έλεγχος στην αξία της παραγωγής. Εταιρίες όπως η Ford στις Η.Π.Α. και η Volkswagen στη Γερμανία επέλεξαν νέες προσεγγίσεις, ωστόσο μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο ξεκίνησε η εφαρμογή των μεθόδων κοστολόγησης με βάση την παραγωγή (Rosler, 1996). Εκείνη την περίοδο στις Η.Π.Α. δημιουργήθηκε η μέθοδος μεγιστοποίησης των χαρακτηριστικών των προϊόντων με τη χρήση του ελάχιστου κόστους παραγωγής (Leahy, 1998). Η μέθοδος αυτή ονομάστηκε «μηχανική της αξίας» και αργότερα χρησιμοποιήθηκε από τους Ιάπωνες οι οποίοι επιθυμούσαν με την εφαρμογή της να αντεπεξέλθουν στον ανταγωνισμό εντός της χώρας τους.

Τη δεκαετία του '60 η «μηχανική της αξίας» συνδέθηκε με τη μείωση του κόστους παραγωγής κυρίως μέσω του κατάλληλου σχεδιασμού και την ανάπτυξη των προϊόντων (Buggert & Wielputz, 1995). Η Toyota εφάρμοσε πρώτη τη μέθοδο αυτή η οποία ονομάστηκε στη συνέχεια κοστολόγηση με βάση το κόστος (Tani et al., 1996). Οι γενικές δαπάνες άρχισαν να κατανέμονται και να έχουν μέτρο στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα με στόχο την εξακρίβωση του μοναδιαίου κόστους των προϊόντων (Kaplan, 1984).

Οι πρώτες βάσεις κατανομής κόστους αφορούσαν στην άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες (Church, 1916). Αργότερα, ο τρόπος λειτουργίας των επιχειρήσεων μεταβλήθηκε, οι επιχειρήσεις έγιναν πιο περίπλοκες και υπήρξαν πολλές επιλογές προϊόντων για τους καταναλωτές σε συνδυασμό με έναν εντεινόμενο ανταγωνισμό και την εφαρμογή της παραγωγής με άμεσο τρόπο (just in time – JIT) με αποτέλεσμα να συμπεριληφθούν τα γενικά έξοδα στο κόστος παραγωγής (Johnson & Kaplan, 1987).

Οι Johnson & Kaplan (1987) θεώρησαν τότε πως τα πρώτα συστήματα κοστολόγησης δεν μπορούσαν να ανταποκριθούν στις συνεχόμενες αλλαγές του επιχειρηματικού κλίματος. Έτσι προτάθηκε η χρήση της μεθόδου ABC η οποία λειτούργησε ως εναλλακτική στη λογιστική διαχείριση που ακολουθούνταν μέχρι τότε. Η μέθοδος αυτή παρέχει μεγαλύτερη ακρίβεια στην έμμεση κατανομή κόστους,

καθώς χρησιμοποιεί πολλές κατηγοριοποιήσεις του κόστους και των παραγόντων που το προκαλούν (Cooper & Kaplan, 1988).

Τη δεκαετία του '80 έγιναν αρκετές αναφορές σε χαρακτηριστικά της μεθόδου ABC σε ορισμένα λογιστικά συστήματα, αλλά χωρίς να έχει προσδιοριστεί ολοκληρωμένα η μέθοδος (Cărușneanu et al., 2011). Επιπλέον, τη δεκαετία του '80 τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα θεωρούνταν ανακριβή και το κενό αυτό ήρθε να καλύψει η μέθοδος ABC η οποία χαρακτηρίζεται από ακρίβεια και σαφήνεια. Τα συστήματα αυτά θεωρήθηκαν παραδοσιακά, αλλά πιο εξελιγμένα και χρησιμοποιήθηκαν κυρίως για οικονομικούς και όχι στρατηγικούς σκοπούς κυρίως στην Ευρώπη. Την περίοδο 1980-1985 προσδιορίστηκε η προσέγγιση ABC και αναγνωρίστηκαν οι διαφορές σε σύγκριση με τις παραδοσιακές μεθόδους λογιστικής κόστους (Cărușneanu et al., 2011). Τη δεκαετία του '90 η μέθοδος αυτή διαδόθηκε και αποτέλεσε αντικείμενο πολλών ερευνών. Οι επιχειρήσεις έκτοτε χρησιμοποιούν πολλά και διαφορετικά συστήματα κοστολόγησης.

Η μέθοδος ABC συστήθηκε έκτοτε ως μια μέθοδος κατανομής των γενικών εξόδων των επιχειρήσεων. Στη βιβλιογραφία η μέθοδος ABC αποτελεί ένα αξιόπιστο σύστημα εντοπισμού και αντιστοίχισης του κόστους γενικών δραστηριοτήτων στα προϊόντα της επιχείρησης (Dury, 2005; Namazi, 2009). Η μεθοδολογία που ακολουθεί προσελκύει το ενδιαφέρον των ερευνητών, καθώς διαθέτει πολλές προσεγγίσεις του συστήματος λειτουργίας των επιχειρήσεων (Fito et al., 2008).

Η μέθοδος χρησιμοποιήθηκε αρχικά στην μεταποίηση, καθώς ο κλάδος δεν ικανοποιούνταν πια από τα χαρακτηριστικά των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης που βασίζονται στον όγκο παραγωγής (Wegman, 2009). Η ABC κατασκευάστηκε για να εφαρμοστεί αρχικά σε κατασκευαστικές εταιρίες που αντιμετώπιζαν θέματα όπως η διεύρυνση της γραμμής παραγωγής, η αύξηση του έμμεσου κόστους και η λήψη εσφαλμένων αποφάσεων λόγω ελλιπούς πληροφόρησης.

Με τη μέθοδο αυτή το κόστος λαμβάνεται υπόψη σε επίπεδο δραστηριοτήτων, ενώ έπειτα αποδίδεται σε προϊόντα με βάση τις δραστηριότητες που υλοποιούνται κατά την παραγωγική διαδικασία (Spedding & Syn, 1999). Δέκα χρόνια αργότερα οι Cooper & Kaplan (1988) υποστήριξαν πως η μέθοδος είναι κατάλληλη για επιχειρήσεις στον κλάδο των υπηρεσιών, καθώς το μεγαλύτερο κόστος στην οργάνωση των υπηρεσιών είναι το έμμεσο κόστος.

Οι Cooper & Kaplan (1988) παρουσίασαν την μέθοδο της ABC και συγκεκριμένα, τη διαδικασία επιλογής, τους οδηγούς κόστους και τις πηγές κόστους που χρησιμοποιούνται σε αυτή τη μέθοδο. Βασική αρχή της μεθόδου είναι το γεγονός πως τα προϊόντα αντιστοιχίζονται σε δραστηριότητες και οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους της επιχείρησης για να υλοποιηθούν. Με αυτόν τον τρόπο, το κόστος παραγωγής αποτελεί άθροισμα των διαφόρων δαπανών δραστηριότητας, αλλά το κόστος της δραστηριότητας είναι το προϊόν της ποσότητας των πόρων που καταναλώνονται κατά την υλοποίηση της δραστηριότητας και η τιμή των αντίστοιχων πόρων (Li & Lu, 2015).

Η μέθοδος ABC θεωρήθηκε εναλλακτική στα συμβατικά συστήματα κόστους, ενώ στόχο είχε την χρήση των πληροφοριών για χρηματοοικονομικούς σκοπούς και όχι τόσο για στρατηγικό προσανατολισμό. Σύμφωνα με τους Kuchta & Troska (2007) η ABC είναι κατάλληλη μέθοδος για τη διαμόρφωση της κερδοφορίας των πελατών. Ωστόσο είναι απαιτητική και χρονοβόρα.

Με την εμφάνιση της μεθόδου δημιουργήθηκαν προβληματισμοί σχετικά με το αν η μέθοδος συμβαδίζει με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP) που εφαρμόζονται στην Αμερική. Στη συνέχεια, προσδιορίστηκαν συγκεκριμένοι στόχοι και προσεγγίσεις για την ανάπτυξη του συστήματος της ABC. Ακόμη, αναγνωρίστηκε το γεγονός ότι η μέθοδος αυτή παρέχει στρατηγικές γνώσεις και χρησιμεύει ως εργαλείο λήψης αποφάσεων. Η μέθοδος δεν θεωρείται πλέον αντικατάσταση των παραδοσιακών συστημάτων λογιστικής, αλλά χρησιμοποιείται πιο πρακτικά.

Μόλις το 2004 οι Kaplan & Anderson (2007) παρουσίασαν τη μέθοδο ABC βάσει χρόνου (TD ABC). Παρουσιάστηκε ως μια επαναστατική μέθοδος στον τομέα του υπολογισμού κόστους και δημιουργήθηκε προκειμένου να ξεπεράσει τα εμπόδια και τις δυσκολίες της απλής μεθόδου ABC. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί εξισώσεις χρόνου και βασίζεται στη μετατροπή των οδηγών κόστους σε εξισώσεις χρόνου που εκφράζει τον απαραίτητο χρόνο για την εκτέλεση της δραστηριότητας.

Η ABC με βάση τον χρόνο αποτελεί παραλλαγή της απλής ABC (Kaplan & Anderson, 2007). Η εφαρμογή της θεωρείται βελτίωση της λειτουργίας της επιχείρησης. Η επιχειρηματική πρακτική υποδηλώνει πως η διατήρηση του κόστους ειδικά στις ΜμΕ συνήθως δεν ανταποκρίνεται στους στόχους της διοίκησης. Τα έξοδα πωλήσεων, διανομής και μάρκετινγκ έχουν σημαντικό αντίκτυπο στην κάλυψη όχι μόνο της ζήτησης των πελατών αλλά και των καναλιών διανομής. Ωστόσο, τα

παραδοσιακά συστήματα λογιστικής δεν εκχωρούν τα κόστη σε συγκεκριμένους πελάτες. Μια μεγάλη ομάδα πελατών απαιτεί διαφορετικά logistics και λύσεις προϊόντων. Για αυτό είναι σημαντικό να αναλυθεί η επίδραση στο κόστος και στην κερδοφορία συγκεκριμένων προϊόντων ή υπηρεσιών πελατών.

Η παραλλαγή αυτή της μεθόδου ABC καταγράφει τα διαφορετικά χαρακτηριστικά μιας δραστηριότητας με εξισώσεις χρόνου στις οποίες ο χρόνος που καταναλώνεται από μια δραστηριότητα είναι συνάρτηση διαφορετικών χαρακτηριστικών. Η εξίσωση αυτή μπορεί να εκχωρεί το χρόνο και το κόστος της δραστηριότητας στο αντικείμενο κόστους με βάση τα χαρακτηριστικά κάθε αντικειμένου. Το μοναδιαίο κόστος των χρησιμοποιημένων πόρων και ο χρόνος που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας είναι δύο παράμετροι πολύ σημαντικοί για αυτή τη μέθοδο (Monroy et al., 2012).

## **2.2. Χαρακτηριστικά και Στάδια Μεθόδου**

Η μέθοδος ABC αποτελεί ένα διαχειριστικό λογιστικό σύστημα καθορισμού του κόστους των δραστηριοτήτων παραγωγής προϊόντων με συνεχή και ακριβή πληροφόρηση προς τη διοίκηση (Tobi et al., 2015). Αντιπροσωπεύει μια τεχνική εξέτασης του λειτουργικού κόστους και υπόδειξης δραστηριοτήτων που προκαλούν το κόστος. Επιλύει προβλήματα των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης και συμβάλει σημαντικά στη λήψη αποφάσεων από τη διοίκηση (Kumar & Mahto, 2013).

Το σύστημα ABC χρησιμοποιεί μια απλή προσέγγιση δύο σταδίων που εφαρμόζονται και στην περίπτωση των παραδοσιακών συστημάτων λογιστικής κόστους. Το σύστημα αυτό αντί να χρησιμοποιεί κέντρα κόστους για συσσώρευση κόστους χρησιμοποιεί δραστηριότητες. Αυτό σημαίνει ότι δεν εστιάζει στην κατανομή των εξόδων ανά τμήμα, αλλά στις δραστηριότητες που εκτελούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας (Pavlatos, 2011). Οι δαπάνες πόρων κατανέμονται σε δραστηριότητες με βάση το πόσες από αυτές απαιτούνται ή χρησιμοποιούνται κατά την εκτέλεση δραστηριοτήτων (Garrison et al., 2000).

Η ABC αποτελεί μια μέθοδο προσδιορισμού του πραγματικού κόστους η οποία αποτελεί μια σημαντική πτυχή για επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα ή προσφέρουν υπηρεσίες, καθώς μετράει το κόστος και την απόδοση των δραστηριοτήτων, των πόρων και των κέντρων κόστους. Θεωρείται μια κατάλληλη εναλλακτική για τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής και ένα εργαλείο για την

ανώτατη διοίκηση. Η μέθοδος αποκαλύπτει τις σχέσεις μεταξύ της εκτέλεσης συγκεκριμένων δραστηριοτήτων και των απαιτήσεων που έχουν αυτές από τους πόρους της επιχείρησης. Έτσι, δίνει μια σαφή εικόνα στη διοίκηση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο τα υλικά, οι πελάτες, τα προϊόντα, οι εγκαταστάσεις και τα κανάλια διανομής της επιχείρησης παράγουν έσοδα και καταναλώνουν πόρους (Kumar & Mahto, 2013).

Στην ABC χρησιμοποιούνται πολύ η έννοια της δραστηριότητας και του οδηγού κόστους. Μια δραστηριότητα είναι μια συγκεκριμένη εργασία ή δράση της εργασίας που εκτελείται. Μπορεί να αποτελεί μια μεμονωμένη ενέργεια ή τη συγκέντρωση πολλών ενεργειών. Ο οδηγός δραστηριότητας είναι ένα ενιαίο ποσοτικό μέτρο της συχνότητας και της έντασης της ζήτησης που τίθεται σε μια δραστηριότητα ανά αντικείμενο κόστους. Χρησιμοποιείται για την εκχώρηση ή αντιστοίχιση κόστους δραστηριότητας σε αντικείμενα κόστους ή σε άλλες δραστηριότητες. Η εκτέλεση μιας διαδικασίας υλοποιείται από το ανθρώπινο δυναμικό, τον εξοπλισμό της επιχείρησης, την τεχνολογία ή τις εγκαταστάσεις. Οι δραστηριότητες μπορεί να εμφανίζονται σε μια συνδεδεμένη ακολουθία (Kumar & Mahto, 2013).

Ένας οδηγός κόστους αποτελεί έναν παράγοντα που προκαλεί ή σχετίζεται με μια αλλαγή στο κόστος της δραστηριότητας. Επειδή οι οδηγοί κόστους προκαλούν ή σχετίζονται με αλλαγές στο κόστος, τα ποσά των οδηγών κόστους αποτελούν μια καλή βάση για την εκχώρηση κόστους των πόρων σε δραστηριότητες και για τον καθορισμό του κόστους δραστηριοτήτων σε αντικείμενα κόστους. Ένας οδηγός κόστους αποτελεί είτε κατανάλωση πόρου είτε κατανάλωση δραστηριότητας.

Η κατανάλωση πόρων αποτελεί μέτρο του ποσού των πόρων που καταναλώνονται από μια δραστηριότητα. Αποτελεί το κίνητρο για την εκχώρηση πόρων που καταναλώνεται ή σχετίζεται με μια δραστηριότητα σε μια ομάδα κόστους. Παράδειγμα αποτελεί ο αριθμός των ειδών σε μια παραγγελία αγοράς ή πώλησης, το μέγεθος των εγκαταστάσεων και οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων της επιχείρησης (Kumar & Mahto, 2013). Από την άλλη, η κατανάλωση δραστηριότητας μετρά το ποσό μιας δραστηριότητας που εκτελείται για ένα αντικείμενο κόστους. Χρησιμοποιείται για την αντιστοίχιση κόστους δραστηριότητας σε αντικείμενα κόστους. Παράδειγμα αποτελεί ο αριθμός των ωρών μηχανής για την κατασκευή ενός προϊόντος ή ο αριθμός των παρτίδων μιας πρώτης ύλης που χρησιμοποιείται για την κατασκευή ενός προϊόντος (Kumar & Mahto, 2013).

Η ABC αποτελεί μια καινοτόμα λογιστική μέθοδο για την κατανομή γενικών εξόδων και του συνολικού κόστους με υψηλό βαθμό ακρίβειας η οποία αντιστοιχίζει κόστη σε προϊόντα και υπηρεσίες σύμφωνα με δραστηριότητες και τους πόρους που καταναλώνονται (Smit et al., 2008). Η μέθοδος χρησιμοποιεί οδηγούς κόστους για να καταναείμει το κόστος προϊόντων και υπηρεσιών (Banker et al., 2008) και βοηθά τη διοίκηση της επιχείρησης να κατανοήσει καλύτερα τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται και αξιοποιούνται οι πόροι της μέσω της οικονομικής απόδοσης όπως για παράδειγμα την απόδοση της επένδυσης και τις τελικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Cagwin & Bouwman, 2002).

Όπως ήδη αναφέρθηκε η μέθοδος ABC πρωτοεμφανίστηκε στην Αμερική και η ολοκληρωμένη εφαρμογή της έλαβε χώρα αρκετά χρόνια μετά από τους Cooper & Kaplan (1988). Η κύρια αρχή της μεθόδου είναι να λαμβάνει την κοστολόγηση δραστηριότητας ως μέσο μεταξύ των πόρων και των προϊόντων προκειμένου να επιτευχθεί μια πιο επιστημονική και ορθολογική κατανομή του έμμεσου κόστους. Ο αρχικός στόχος της μεθόδου αφορά τον ακριβή υπολογισμό του κόστους μιας κατασκευαστικής επιχείρησης ώστε να επικεντρώσει το ενδιαφέρον της διοίκησης από το στατιστικό αποτέλεσμα των προϊόντων στους λόγους που οδηγούν στο σχηματισμό του κόστους (Wen & Gao, 2018).

Στην ABC ο σχεδιασμός, η παραγωγή και η διανομή προϊόντων απαιτεί την εκτέλεση πολλών δραστηριοτήτων. Η εκτέλεση αυτών απαιτεί πόρους οι οποίοι είτε αγοράζονται είτε χρησιμοποιούνται. Η αγορά και η χρήση αυτή προκαλούν κόστος στην επιχείρηση. Η μέθοδος αυτή λειτουργεί αντίθετα υποστηρίζοντας πως οι πόροι δημιουργούν κόστος, οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες. Έτσι, οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης προσδιορίζονται και στη συνέχεια το κόστος εντοπίζεται σε αυτές τις δραστηριότητες με βάση τους πόρους που απαιτούν. Στη συνέχεια, το κόστος εκχωρείται ή αντιστοιχίζεται σε καθεμία από αυτές τις ομάδες κόστους δραστηριότητας στα προϊόντα σε αναλογία με τις απαιτήσεις που θέτει κάθε προϊόν σε κάθε δραστηριότητα. Στην ABC ένα μέτρο του σχετικού όγκου δραστηριότητας χρησιμοποιείται για τον εντοπισμό κάθε τύπου κόστους αντί να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά μετρήσεις που σχετίζονται με τον όγκο των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών.

Τα συστήματα ABC βασίζονται σε μεγάλο αριθμό κέντρων κόστους και οδηγών κόστους στη βάση αιτίου – αποτελέσματος. Ακόμη, προσφέρουν επαρκή

πληροφόρηση και ακρίβεια για τη λήψη αποφάσεων γιατί αναγνωρίζουν ότι πολλά σταθερά γενικά κόστη ποικίλλουν ανάλογα με αλλαγές που δεν αφορούν τον όγκο παραγωγής. Αναγνωρίζοντας τους οδηγούς κόστους που προκαλούν αλλαγές στην ανάθεση κόστους σε προϊόντα με βάση τη χρήση του οδηγού κόστους, το κόστος μπορεί να εντοπιστεί με μεγαλύτερη ακρίβεια στα προϊόντα.

Ο καθορισμός του κόστους παραγωγής βασίζεται αφενός στην κατανομή της παραγωγής και αφετέρου στην κατάταξη των δραστηριοτήτων με βάση τη μέθοδο ABC. Το κόστος παραγωγής αποτελείται από το άθροισμα των δαπανών ως αξία της κατανάλωσης πόρων κατά την παραγωγή ενός προϊόντος, της εκτέλεσης των διαδικασιών και εργασιών που απαιτούνται για την παραγωγή του ή την παροχή μιας υπηρεσίας. Το κόστος παραγωγής αποτελεί το άθροισμα των ενσωματωμένων δαπανών. Για τον καθορισμό αυτού του κόστους χρειάζονται χρηματοοικονομικές πληροφορίες αλλά και πληροφορίες για τους πελάτες και τα προϊόντα (Sorin & Sorinel, 2010).

Η μέθοδος ABC συνδέεται με την εξαγωγή γενικών πληροφοριών και άλλων δεδομένων και χρησιμοποιείται ως μεγεθυντικός φακός που αποδεικνύει τη σαφήνεια και ακρίβεια των πληροφοριών (Shields & McEwen, 1996). Η μέθοδος αυτή αποτελεί άμεσο αποτέλεσμα της μεθόδου πλήρους κοστολόγησης η οποία λαμβάνει υπόψη όλα τα άμεσα κόστη και τα γενικά έξοδα (δραστηριότητες) τα οποία κατανέμονται με βάση ορισμένα κέντρα κόστους.

Μόλις εφαρμοστεί και τεθεί σε επιτυχή λειτουργία η μέθοδος ABC διευκολύνει πολύ τη συλλογή και επεξεργασία πληροφοριών με τρόπο που να εξυπηρετεί τη λήψη αποφάσεων. Για τη σωστή υποστήριξη της μεθόδου όμως είναι σήμερα απαραίτητη η χρήση πληροφοριακών συστημάτων που διευκολύνουν και επιτρέπουν σε οικονομικούς όρους την εφαρμογή της στις επιχειρήσεις. Οι εργασίες που απαιτεί η μέθοδος είναι πολύπλοκες και σήμερα με τον έντονο ανταγωνισμό και την ταχύτητα εμφάνισης των αλλαγών στο επιχειρηματικό και οικονομικό περιβάλλον, απαιτούν και την χρήση των κατάλληλων και γρήγορων πληροφοριακών συστημάτων (Cărușneanu et al., 2011).

Για την υλοποίηση της μεθόδου σε μια επιχείρηση η οποία χρησιμοποιεί παραδοσιακά λογιστικά συστήματα πρέπει πρώτα να διερευνηθεί ο τρόπος μετάβασης, ο τρόπος εκκίνησης της εφαρμογής της μεθόδου. Για να εφαρμοστεί πρώτη φορά η μέθοδος πρέπει η επιχείρηση να θέσει στόχους, να γίνουν αντιληπτοί οι λόγοι εφαρμογής της ABC, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα για την



συγκεκριμένη επιχείρηση και κλάδο και ποιες αλλαγές απαιτούνται στην επιχείρηση προκειμένου να εφαρμοστεί η μέθοδος.

Στην θεωρία της ABC οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και προκαλούν κόστος, ενώ οι εκροές καταναλώνουν δραστηριότητες και έτσι οι δραστηριότητες αποτελούν τον πυρήνα της μεθόδου ABC (Cokins, 2001). Η μέθοδος εστιάζει στον προσδιορισμό του κόστους των δραστηριοτήτων και στην κατανομή των δαπανών σε αντικείμενα με βάση τη χρήση των δραστηριοτήτων τους (Gunasekaran & Singh, 1999).

Με την ABC αποσαφηνίζονται και αξιολογούνται οι διαδικασίες που ακολουθεί κατά τη λειτουργική παραγωγή της η επιχείρηση και καθορίζεται ο προσδιορισμός του κόστους (Ellis – Newman, 2003). Οι δαπάνες και τα κόστη προκύπτουν ως αποτέλεσμα διαδικασιών και δραστηριοτήτων κατά την παραγωγή προϊόντων. Συγκεκριμένα, το σύστημα ABC αναζητά την αιτία του κόστους ή των οδηγών κόστους των δραστηριοτήτων λειτουργίας της επιχείρησης και εντοπίζει αυτές τις δραστηριότητες διαδοχικά στα προϊόντα (Harr, 1991). Έτσι, με την ABC εκχωρείται απευθείας το κόστος στα προϊόντα και μπορεί η διοίκηση να έχει μια σαφή και ασφαλή εικόνα για το κόστος της διαδικασίας (Back et al., 2000).

Μια από τις παραδοχές της μεθόδου είναι ότι όλα τα κόστη είναι μεταβλητά (Zhang & Li, 2021). Η μέθοδος βοηθά στον εντοπισμό των επιχειρησιακών ικανοτήτων που ισχύουν σε κάθε τμήμα και διαδικασία και στη συνέχεια κατανέμει αυτά τα κόστη σε αντίστοιχα αντικείμενα με βάση τον φόρτο ή τον τύπο εργασίας. Μέσω δραστηριοτήτων όπως η προώθηση, η βελτιστοποίηση, η γραμμή παραγωγής, η παραγγελία και οι πελάτες, οι επιχειρήσεις μπορούν να μειώσουν τον φόρτο εργασίας των τμημάτων αυτών στις διαδικασίες που ακολουθούν. Ο λόγος για τον οποίο το κόστος αυτό μπορεί να αντιμετωπιστεί ως μεταβλητό είναι ότι στη μέθοδο ABC οι πληροφορίες αναλύονται και διεξάγεται η δραστηριότητα λειτουργίας (Zhang & Li, 2021).

Η διαδικασία υπολογισμού του κόστους με την ABC είναι σε συνεχή σύνδεση και αλληλουχία με τη διαδικασία της πραγματικής κατανάλωσης. Υπάρχει αυξημένη ακρίβεια υπολογισμού του κόστους μιας επιχείρησης, αλλά η μέθοδος συμβάλει στην ανάδειξη του μέρους της προστιθέμενης αξίας του υπολογισμού του κόστους και στη μείωση των περιττών δαπανών ώστε να μπορεί να διατηρηθεί ένας αποτελεσματικός έλεγχος του κόστους (Zhang & Li, 2021).

Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ABC γίνεται μια αξιολόγηση των περιττών πόρων και η διοίκηση μπορεί να λάβει αποφάσεις για την ανακατανομή των πόρων ή να αποφασίσει να παραμερίσει τους αχρησιμοποίητους πόρους (Su & Feng, 2008). Ακόμη, η ABC συνδέεται στενά με την αλυσίδα αξίας συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού και της λήψης αποφάσεων για τα προϊόντα και το πεδίο εφαρμογής μπορεί σταδιακά να επεκταθεί και σε κλάδους όπως το εμπόριο, η χρηματοδότηση και η εφοδιαστική αλυσίδα.

Η μέθοδος ABC επεκτείνει τη διαχείριση του κόστους της επιχείρησης από τη σύλληψη της ιδέας για ένα προϊόν μέχρι την τελική του πώληση (Wen & Gao, 2018). Ένα αποτελεσματικό μέσο αύξησης της αποδοτικότητας μιας επιχείρησης είναι η μεγάλη επένδυση που κάνει στην έρευνα και ανάπτυξη. Η εφαρμογή της μεθόδου συμβάλει στην εξάλειψη των περιττών δραστηριοτήτων, στη βελτίωση της αλυσίδας αξίας και στην αντικειμενική αποτύπωση της αναλογίας επενδύσεων – παραγωγής η οποία συμβάλει στη λήψη αποφάσεων από τη διοίκηση και στην ανακατανομή των πόρων (Liu & Dong, 2020).

Στην μέθοδο ABC οι δραστηριότητες διακρίνονται σε δραστηριότητες προστιθέμενης και δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας. Οι δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας προσθέτουν αξία σε μια δραστηριότητα από την οπτική γωνία του πελάτη ενώ οι δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας δεν αναγνωρίζονται ότι προσθέτουν αξία για τον πελάτη. Οι δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας ανταποκρίνονται στις ανάγκες και επιθυμίες των πελατών σε αντίθεση με τις δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας οι οποίες δεν απαιτούν την παραγωγή κάποιου τέτοιου αποτελέσματος.

Οι δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας χαρακτηρίζονται ως τέτοιες όταν ο πελάτης ενδιαφέρεται σε περίπτωση που αλλάξει κάτι σε αυτές και για τις οποίες ο πελάτης είναι πρόθυμος να πληρώσει ακόμη και κάτι παραπάνω για να λαμβάνουν χώρα. Σε κάθε περίπτωση οι δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας είναι αυτές οι οποίες ενδιαφέρουν περισσότερο τους πελάτες και όχι απαραίτητα τους μετόχους της επιχείρησης.

Γίνεται επομένως κατανοητό πως η ABC αποτελεί ένα οικονομικό μοντέλο το οποίο αναγνωρίζει τα κέντρα κόστους ή τα κέντρα δραστηριότητας στο πλαίσιο μιας επιχείρησης και αναθέτει κόστη σε κέντρα κόστους με βάση τον αριθμό των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα. Καθώς τα κέντρα κόστους σχετίζονται με τις δραστηριότητες υπάρχουν κάποια στάδια:

1. αναγνώριση των δραστηριοτήτων
2. καθορισμός κόστους δραστηριοτήτων
3. καθορισμός κέντρων κόστους όπως οι ώρες εργασίας των μηχανημάτων, οι ώρες εργασίας του ανθρώπινου δυναμικού
4. συγκέντρωση στοιχείων για τις δραστηριότητες
5. υπολογισμός κόστους παραγωγής

Σύμφωνα με τους Al - Nahoud & Bani – Khalid (2019) τα στάδια του συστήματος ABC στην απόφαση τιμολόγησης των επιχειρήσεων έγκεινται στον καθορισμό της αρχικής τιμής, τον καθορισμό των εκπτώσεων, τον καθορισμό της τελικής τιμής και την απόφαση ανταγωνιστικής ανάλυσης τιμών.

Σύμφωνα με τους Kumar & Mahto (2013) τα στάδια εφαρμογής της μεθόδου ABC είναι πέντε. Αρχικά, προσδιορίζονται οι δραστηριότητες που ακολουθούνται σε μια επιχείρηση, έπειτα προσδιορίζεται το κόστος αυτών, στη συνέχεια προσδιορίζονται οι οδηγοί του κόστους δηλαδή οι παράγοντες που οδηγούν στο κόστος όπως για παράδειγμα οι ώρες εργασίας, στη συνέχεια συλλέγονται τα δεδομένα των δραστηριοτήτων και στο τέλος υπολογίζεται το κόστος των προϊόντων.

Οι Hilton et al. (2000) προσδιορίζουν τα βήματα εφαρμογής της μεθόδου ABC ως εξής:

- προσδιορισμός και μέτρηση των διαφορετικών επιπέδων κόστους των πόρων
- μέτρηση κόστους επιμέρους δραστηριοτήτων
- προσδιορισμός της βάσης των οδηγών κόστους και μέτρηση των δεικτών κόστους δραστηριότητας
- χρήση των οδηγών κόστους για αντιστοίχιση σε κόστη δραστηριότητας για προϊόντα, εργασίες και έργα.
- ανάλυση κερδοφορίας των προϊόντων σε επίπεδο μονάδας ABC και πλήρους κοστολόγησης.

Σύμφωνα με τον Ellis – Newman (2003) τα στάδια εφαρμογής της μεθόδου ABC συνίστανται στην αναγνώριση των κύριων δραστηριοτήτων και των κέντρων κόστους, στην κατανομή του χρόνου που αφιερώνουν οι εργαζόμενοι ανά δραστηριότητα, στην απόδοση μισθών και λοιπών δαπανών σε συγκεκριμένες πηγές κόστους δραστηριοτήτων και στον προσδιορισμό κόστους ανά παράγοντα κόστους.

Συνολικά μπορεί να υποστηριχθεί πως η μέθοδος ABC περιλαμβάνει τρία κύρια στάδια: 1) την αναγνώριση των πόρων, 2) την κατανομή πόρων σε δραστηριότητες και 3) την αναγνώριση των δραστηριοτήτων που καταναλώνονται. Για την εφαρμογή της ABC μπορούν να χρησιμοποιηθούν εργαλεία όπως η ισορροπημένη κάρτα βαθμολογίας (balanced scorecard), η αυτοαξιολόγηση, η χρήση πινάκων, η διαγνωστική ανάλυση, η ανάλυση κόστους – οφέλους και άλλα (Sorin & Sorinel, 2010).

### **2.3. Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα, Οφέλη - Εμπόδια**

Η μέθοδος χαρακτηρίζεται από πολλά πλεονεκτήματα. Σύμφωνα με τις Yakymivna & Petrivna (2016) τα πλεονεκτήματα της μεθόδου είναι:

- η ευκολία στη χρήση, η βασική εκπαίδευση χωρίς ανάγκη εξειδικευμένων γνώσεων για τη μελέτη των φαινομένων και των διαδικασιών
- η σαφήνεια, η ικανότητα εντοπισμού των διαδικασιών που επιβαρύνουν το κόστος της επιχείρησης και η παροχή ευκαιρίας διόρθωσης αυτής της κατάστασης
- η καθολικότητα δηλαδή η ανάλυση δεικτών με τους οποίους μπορεί να εντοπιστεί η διαφορετική συμβολή των δραστηριοτήτων στο τελικό αποτέλεσμα
- η δυνατότητα απόκτησης αντικειμενικής πληροφόρησης για την κατανομή των γενικών εξόδων και τον προσδιορισμό πιο αποδοτικών δραστηριοτήτων σε όρους κόστους
- ο προσδιορισμός και η ανάλυση των διαφόρων ειδών κόστους που οδηγούν στην προτυποποίηση των επιχειρηματικών διαδικασιών
- ο εξορθολογισμός της τιμολόγησης και του προϋπολογισμού
- η ανάλυση της αλυσίδας προστιθέμενης αξίας και η βελτιστοποίηση των πόρων
- η βελτιστοποίηση της διοίκησης με βάση την αντικειμενική και λελογισμένη διαμόρφωση στρατηγικής προϊόντων μέσα από τον ανασχεδιασμό των επιχειρηματικών διαδικασιών όπου αυτό απαιτείται.

Σύμφωνα με τους Royo et al. (2015) με την ABC η επιχείρηση λαμβάνει με ακρίβεια πληροφορίες σε δεδομένα κοστολόγησης κατά τον καθορισμό κόστους κάθε προϊόντος, μπορεί να ασκήσει πιο αποτελεσματικό έλεγχο κόστους γιατί αναγνωρίζονται και συνδέονται οι αιτίες με τα αποτελέσματα, εξυπηρετείται καλύτερα στη λήψη αποφάσεων, διευκολύνεται στον καθορισμό κόστους και της τιμής πώλησης των προϊόντων, επικεντρώνεται στη διαχείριση των δραστηριοτήτων και όχι του κόστους, αυξάνει την αποτελεσματικότητά της, αξιολογεί καλύτερα την σχετική αποτελεσματικότητα των παγίων.

Με τη μέθοδο αυτή οι διοικήσεις των επιχειρήσεων μπορούν να λάβουν χρήσιμες και σχετικές πληροφορίες σε θέματα χρηματοοικονομικά, τεχνικά, συμπεριφορικά, πληροφοριακά, διαχειριστικά και ιδιοκτησιακά (Cărușneanu et al., 2011). Μέσα στα πλεονεκτήματα της ABC συγκαταλέγεται επίσης η προώθηση του βασικού προϋπολογισμού των δραστηριοτήτων και η βελτίωση της διαχείρισης των δραστηριοτήτων, της διαδικασίας και της αλυσίδας δραστηριοτήτων ή αξίας (Zhang & Li, 2021). Η μέθοδος αυτή λειτουργεί ως σημαντικό εργαλείο στη διαχείριση του κόστους για τους λογιστές, επεκτείνει τη διαχείριση του κόστους σε όλη την αλυσίδα αξίας της επιχείρησης και αλλάζει αποτελεσματικά τον περιορισμό εφαρμογής σε κατασκευαστικές επιχειρήσεις όπως ίσχυε κατά την εμφάνιση αυτής της θεωρίας. Άλλα πλεονεκτήματα της μεθόδου ABC που αναφέρονται στην βιβλιογραφία είναι τα εξής:

- ✓ η ακριβής κατανομή των γενικών εξόδων και η αναγνώριση των κέντρων κόστους (Dubihlelea & Rundora, 2014)
- ✓ η ακριβής κοστολόγηση και η μέτρηση οικονομικών και μη οικονομικών μεγεθών που εξυπηρετούν στη διαχείριση του κόστους και στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας (Berts & Kock, 1995; Dubihlelea & Rundora, 2014; Innes & Mitchell, 1990; Stratton et al., 2009)
- ✓ η απομάκρυνση περιττών τύπων κόστους αναγνωρίζοντας τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και συνδέοντας την επιχειρησιακή στρατηγική με τη λειτουργική λήψη αποφάσεων (Berliner & Brimson, 1989)
- ✓ η καλύτερη μέτρηση κερδοφορίας και καλύτερη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων σε θέματα τιμολόγησης, παραγωγής και τμηματοποίησης αγοράς (Blocher et al., 2013; Dubihlelea & Rundora, 2014; Stratton et al., 2009)

- ✓ η δυνατότητα της διοίκησης να μειώσει τα κέντρα κόστους, να διαχειριστεί και να ελέγξει καλύτερα τον προϋπολογισμό και να μετρήσει την αποδοτικότητα (Stratton et al., 2009; Dubihlelea & Rundora, 2014)
- ✓ ο θετικός αντίκτυπος στην επίδοση της επιχείρησης (Wilson & Eilertsen, 2010; Hicks, 2002)
- ✓ η διευκόλυνση στη λήψη αποφάσεων, αύξηση παραγωγικότητας και αναγνώριση δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία (Stefano & Casarotto, 2013)
- ✓ η βελτίωση της ακρίβειας κοστολόγησης και κατανόησης χρήσης των πόρων σε όλη την διαδικασία παραγωγής (Cagwin & Bouwman, 2002)
- ✓ η σχέση αιτίας – αποτελέσματος για την κατανομή εξόδων και δυνατότητα ενημέρωσης των συστημάτων (Stefano & Casarotto, 2013; Stratton et al., 2009).

Από την άλλη, τα μειονεκτήματα της μεθόδου είναι (Yakymivna & Petrivna, 2016):

- απαιτεί ενδεδειγμένη οικονομική ανάλυση και δεν έχει αποτέλεσμα μόνο με την εφαρμογή μεθοδολογίας.
- είναι μια μονοδιάστατη μέθοδος με αποτέλεσμα να αποδίδει για ανάλυση με έναν δείκτη αλλά συνίσταται να χρησιμοποιείται η πολυδιάστατη ανάλυση ABC η οποία ομαδοποιεί δείκτες για να εμβαθύνει την ανάλυση ενός πολυδιάστατου αντικειμένου.
- ο διαχωρισμός των στοιχείων σε κέντρα κόστους πραγματοποιείται ανεξάρτητα από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά. Αυτό σημαίνει πως για τη βελτιστοποίηση της ανάλυσης και την απόκτηση αποτελεσμάτων που ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα απαιτείται η ομαδοποίηση προϊόντων.
- η ποιότητα, η αξιοπιστία και η επικαιρότητα των δεδομένων είναι μεταβλητά στοιχεία και ενδέχεται να αλλάξουν την περίοδο επεξεργασίας και συστηματοποίησης των δεδομένων.
- τα δεδομένα, οι δείκτες και τα κριτήρια πρέπει να αντικατοπτρίζουν τη διαδικασία που εξετάζεται.
- η διαδικασία προετοιμασίας είναι περίπλοκη και απαιτεί χρόνο και πόρους για την ανάπτυξη μιας αποδοτικής μεθοδολογικής βάσης και συστηματοποίησης των δεδομένων.

- απαιτεί στρατηγική και εποικοδομητική διοίκηση.

Ένα ακόμη σημαντικό μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι παρά το γεγονός πως παρέχει το ακριβές λειτουργικό κόστος προϊόντος, δεν υποδεικνύει τα προϊόντα που δημιουργούν προστιθέμενη οικονομική αξία και ως εκ τούτου θα έπρεπε να προκριθούν από τη διοίκηση (Shil & Das, 2012). Αυτός ο περιορισμός σε συνδυασμό με άλλες αδυναμίες της μεθόδου οδήγησαν στην ανάπτυξη εναλλακτικών θεωρητικών μοντέλων με βάση την ABC.

Για παράδειγμα, οι Kaplan & Anderson (2004) ανέπτυξαν μια βάση κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα με το όνομα TDABC που επιδιορθώνει τους περιορισμούς της μεθόδου ABC διατηρώντας τα πλεονεκτήματά της. Η μέθοδος αυτή χρειάζεται τον αριθμό μονάδων χρόνου που καταναλώνονται από τις δραστηριότητες και σχετίζονται με τα κέντρα κόστους και το κόστος ανά μονάδα χρόνου προκειμένου να εφαρμοστεί. Σύμφωνα με τους Pernot et al. (2007) η εναλλακτική αυτή μέθοδος χαρακτηρίζεται από μεγαλύτερη ταχύτητα και λιγότερο κόστος εφαρμογής για την επιχείρηση.

Οι τρεις κύριοι παράγοντες αποτυχίας της εφαρμογής της μεθόδου ABC είναι ο τεράστιος όγκος εργασίας για τη συλλογή πληροφοριών που απαιτείται, ο βαθμός ακρίβειας των παρεχόμενων πληροφοριών και η σύγχυση στην επεξεργασία διαφορετικού τρόπου παρακολούθησης των οικονομικών βιβλίων (Cărușneanu et al., 2011).

Μέσα στα εμπόδια που συναντώνται στη βιβλιογραφία για την εφαρμογή της μεθόδου ABC είναι:

- τεχνικά ζητήματα που αφορούν στην αναγνώριση των δραστηριοτήτων και των κέντρων κόστους (Cohen et al., 2005; Innes & Mitchell, 1990; Innes et al., 2000),
- η έλλειψη στήριξης από την ανώτατη διοίκηση (Cohen et al., 2005; Innes & Mitchell, 1991),
- το ανεπαρκές πληροφοριακό σύστημα (Cohen et al., 2005; Cobb et al., 1992; Innes & Mitchell, 1991),
- η αντίσταση των εργαζομένων στην αλλαγή που επέφερε η νέα μέθοδος (Innes et al., 2000),

- η ανεπάρκεια των διαθέσιμων πόρων (Clarke & Mullins, 2001; Innes et al., 2000),
- ο χρόνος που απαιτείται για την ορθή εκτέλεση της μεθόδου (Innes & Mitchell, 1991; Saxena & Vashist, 2010),
- η δομή του κόστους δηλαδή το υψηλό επίπεδο γενικών εξόδων (Cooper, 1987) και η ικανοποίηση της επιχείρησης από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης (Cohen et al., 2005; Innes & Mitchell, 1991).

Παρά το γεγονός ότι τα πλεονεκτήματα της ABC υπερτερούν έναντι των παραδοσιακών λογιστικών συστημάτων λογιστικής και των μειονεκτημάτων που την χαρακτηρίζουν, το ποσοστό υιοθέτησης της ABC από τις επιχειρήσεις παραμένει χαμηλό. Αυτό συμβαίνει γιατί η εφαρμογή της είναι δύσκολη και περίπλοκη, ενώ προκύπτουν σημαντικά προβλήματα στην πορεία εφαρμογής της μεθόδου όπως η έλλειψη υποστήριξης από τη διοίκηση, η απροθυμία εφαρμογής της μεθόδου από τους εργαζόμενους και άλλα (Chongruksut, 2002; Cohen et al., 2005; Innes et al., 2000; Cooper & Kaplan, 1998).

## 2.4. Διαφορές από Παραδοσιακές Μεθόδους Λογιστικής

Σε αρκετές περιπτώσεις οι επιχειρήσεις επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης όπως η πλήρης κοστολόγηση η οποία αποτυπώνει τα οικονομικά στοιχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015). Η μέθοδος αυτή θεωρεί πως το συνολικό κόστος παραγωγής προκύπτει κυρίως από το κόστος παραγωγής προϊόντος. Για τον υπολογισμό του συνολικού κόστους παραγωγής προστίθενται όλα τα στοιχεία του κόστους που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Τέτοια κόστη είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Μια άλλη παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης είναι η μεταβλητή ή άμεση κοστολόγηση η οποία χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις για να λειτουργήσει ως εργαλείο λήψης σημαντικών αποφάσεων από τη διοίκηση (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015). Η μέθοδος αυτή λαμβάνει υπόψη της μόνο το άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγή κόστος και διαφέρει από την πλήρη μέθοδο κοστολόγησης στο ότι το σταθερό κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνει τα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση.



Για αυτό το λόγο απαιτείται η αφαίρεση από τα μικτά λειτουργικά κέρδη της περιόδου όταν προσδιορίζεται το αποτέλεσμα και όταν προετοιμάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Συνολικά, οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης δεν προσφέρουν στη διοίκηση επαρκή πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων, καθώς αγνοούν την ανάγκη των πολύπλοκων προϊόντων να απαιτούν πιο πολλούς πόρους από τα απλά προϊόντα (Tobi et al., 2015). Σήμερα όλο και λιγότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη μέθοδο, καθώς έχουν αναπτυχθεί συστήματα διαχείρισης κόστους και στόχων. Ο κύριος λόγος για την συνεχώς μειούμενη χρήση των παραδοσιακών μεθόδων έγκειται στην ανακρίβεια, αλλά και την έλλειψη σύνδεσης του συνολικού κόστους παραγωγής με τους παράγοντες που το προκαλούν (Nitin & Dalgobind, 2013).

Μια άλλη παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση με βάση το στόχο. Πρόκειται για μια προσέγγιση που χρησιμοποιείται κατά το σχεδιασμό προϊόντων και στοχεύει στη μείωση του κόστους με έμφαση στο ρόλο της επιχείρησης και τις ενέργειες που αναλαμβάνει για τη διαχείριση της τιμής του κόστους (Sarokolaee et al., 2012). Σε αυτή τη μέθοδο η τιμή πώλησης των προϊόντων είναι γνωστή και η επιχείρηση σχεδιάζει και παράγει το προϊόν με βάση ένα προκαθορισμένο κόστος καθώς απώτερος στόχος είναι η επίτευξη καθορισμένου κέρδους. Για να υπάρχει σωστή απόδοση της συγκεκριμένης μεθόδου απαιτείται πολύ καλή γνώση του ανταγωνισμού και σταθερή ζήτηση ποιότητας των προϊόντων από την αγορά.

Η κοστολόγηση με βάση το στόχο χρησιμοποιεί πληροφορίες από την αγορά προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος των προϊόντων (Zengin & Ada, 2010). Παράλληλα, αποτελεί εργαλείο στα χέρια της διοίκησης ώστε η επιχείρηση να καταστεί ανταγωνιστική στην αγορά δραστηριοποίησής της. Συχνά στη βιβλιογραφία γίνεται αναφορά στο σύστημα διαχείρισης κόστους προϊόντων (TCM) στο οποίο υπάρχουν πίνακες κόστους, μηχανική της αξίας, διαχείριση συνολικής ποιότητας και κόστους στα τμήματα της επιχείρησης (Cooper, 1995) το οποίο κοστολογεί αντίστροφα καθώς η τιμή πώλησης και το περιθώριο κέρδους χρησιμοποιούνται εκ των προτέρων για ένα προϊόν (Dekker & Schmidt, 2003).

Δημοφιλής παραδοσιακή μέθοδος είναι και η εκχώρηση η οποία χρησιμοποιείται για τον καθορισμό μιας βάσης κόστους για ένα προϊόν, αλλά δίνει έμφαση στην

δημιουργία πληροφοριών για την αποδοτικότητα και τις αντισταθμίσεις κόστους – οφέλους για την επιχείρηση (Miller & Mungai, 2015).

Το κόστος με βάση την κατανομή αποτελεί μια άλλη μέθοδο που εξυπηρετεί στην κατανομή του κόστους σε συγκεκριμένα προϊόντα. Η επιχείρηση μπορεί να δημιουργήσει ένα ημερολόγιο στο οποίο να καταχωρείται ο απαιτούμενος χρόνος για τη δημιουργία ή λειτουργική εξυπηρέτηση κάποιων προϊόντων. Σύμφωνα με τους Miller & Mungai (2015) η μέθοδος αυτή χρησιμεύει στην διατήρηση ίδιων κατανομών δαπανών με αυτές που υπάρχουν στα εισοδήματα με αποτέλεσμα να είναι εύκολη στη χρήση. Ωστόσο, δεν εξυπηρετεί σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με πολλά προϊόντα.

Από την άλλη, η μέθοδος ABC παρέχει πολλές και λεπτομερείς πληροφορίες που αφορούν το κόστος, αλλά η πολυπλοκότητά της την καθιστά δαπανηρή. Στην ABC το κόστος κατανέμεται σε προϊόντα, αλλά νωρίτερα ανατίθεται προσωρινά σε συγκεκριμένες δραστηριότητες. Αρχικός στόχος της μεθόδου ήταν η κάλυψη των ελλείψεων των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης στην κατανομή κόστους των προϊόντων. Η ABC προσφέρει επαρκή και ακριβή πληροφόρηση κόστους και καλύτερη υποστήριξη της διοίκησης σε αποφάσεις τιμολόγησης. Καθώς η μέθοδος βασίζεται στις δραστηριότητες που διεκπεραιώνονται για την παραγωγή προϊόντων, καθίσταται πιο εύκολη η παρακολούθηση και ο έλεγχος.

Σύμφωνα με τους Miller & Mungai (2015) η ABC χρησιμεύει στη διαχείριση του χρόνου και των δαπανών. Τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής σε γενικές γραμμές τείνουν να είναι πιο απλοϊκά, επειδή είναι φθηνά στην εφαρμογή τους, κάνουν εκτεταμένη χρήση αυθαίρετων κατανομών κόστους, δεν χαρακτηρίζονται από μεγάλη ακρίβεια και έχουν υψηλό κόστος (Pavlatos, 2011). Από την άλλη, η μέθοδος ABC είναι πιο εξελιγμένη, χαρακτηρίζεται από ακρίβεια και σαφήνεια και κάνει εκτεταμένη χρήση της κατανομής κόστους με βάση την αιτία και το αποτέλεσμα, ενώ παράλληλα έχει μικρά ποσοστά σφαλμάτων (Drury, 2005).

Οι Kitsantas et al. (2020) επιχείρησαν μια συγκριτική ανάλυση της ABC και της παραδοσιακής λογιστικής μεθόδου εξετάζοντας τα κύρια ζητήματα που προκύπτουν από τη βιβλιογραφία για τις προκλήσεις, τα οφέλη και τα εμπόδια της ABC αναλύοντας τον αντίκτυπο της ενσωμάτωσης μεταξύ συστημάτων ERP και ABC και την επίδραση που έχει στην απόδοση της διοίκησης. Μελετώντας 322 έρευνες κατέληξαν σε 38 οι οποίες κρίθηκαν σχετικές με το θέμα. Βρήκαν πως μια επιτυχής συνένωση μεταξύ ERP και ABC ελαχιστοποιεί το κόστος λειτουργίας της

επιχείρησης, ενισχύει την ανταγωνιστικότητα, βελτιώνει τη διαχείριση και διοίκηση της επιχείρησης εξαιτίας των δυνατοτήτων που τη διακρίνουν και συνίστανται κυρίως στην παροχή σαφών, ολοκληρωμένων και ακριβών πληροφοριών.

Η ABC απαιτεί τεράστιο όγκο πόρων, μεγάλη δέσμευση από το σύνολο του ανθρωπίνου δυναμικού και εμπλοκή της ανώτατης διοίκησης. Η ABC σχεδιάστηκε για να υπερνικήσει τα εμπόδια και τα προβλήματα των παραδοσιακών μεθόδων λογιστικής και συγκεκριμένα τα ακόλουθα (Kitsantas et al., 2020):

- έλλειψη ακριβών μέτρων για την εκτίμηση του κόστους των προϊόντων (Cooper, 1987),
- αδυναμία χειρισμού των γενικών εξόδων παραγωγής (Cooper & Kaplan, 1988),
- αδυναμία κατανομής λοιπών τύπων κόστους που σχετίζονται με την παραγωγή όπως για παράδειγμα τα διοικητικά έξοδα (Marx, 2009),
- αδυναμία συνεισφοράς στη λήψη αποφάσεων και παροχή εξακριβωμένης πληροφόρησης κόστους (Johnson & Kaplan, 1987) και
- αδυναμία τροποποίησης προτύπων συμπεριφοράς κόστους και παροχή σχετικών μακροπρόθεσμου μεταβλητού κόστους για λήψη στρατηγικών αποφάσεων (Johnson & Kaplan, 1987).

Τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής αποτυγχάνουν να καταναείμουν το κόστος μη παραγωγής που σχετίζεται με την παραγωγή όπως για παράδειγμα τα διοικητικά έξοδα (Marx, 2009). Ακόμη, δεν εξυπηρετούν στη λήψη ορθών αποφάσεων γιατί διαστρεβλώνουν το κόστος με αποτέλεσμα να μη προκύπτει ακριβές αποτέλεσμα για την κερδοφορία ή την ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης (Atkinson et al., 2012).

Η ABC αποτρέπει τη στρέβλωση κόστους που υπάρχει με άλλες μεθόδους. Αυτό συμβαίνει γιατί υιοθετούνται πολλαπλές ομάδες κόστους και οδηγών κόστους με βάση τις δραστηριότητες. Ακόμη, βελτιώνει τις ελλείψεις των συστημάτων παραδοσιακής λογιστικής και κοστολόγησης κατανέμοντας το έμμεσο κόστος όχι στα προϊόντα, αλλά σε προϊόντα ή πελάτες με βάση τους πόρους που καταναλώνονται για την παραγωγή τους (Ishter & Hossain, 2015).

## Κεφάλαιο 3 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Η ABC θεωρείται ένα σύγχρονο εξελιγμένο σύστημα κοστολόγησης που εκτελεί ακριβείς εκτιμήσεις κόστους ειδικά σε επιχειρήσεις με πολλά γενικά έξοδα και πολύπλοκες διαδικασίες παραγωγής όπως για παράδειγμα σε κατασκευαστικές επιχειρήσεις. Η ABC θεωρείται μοντέρνα και ακριβής μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, επειδή κατανέμει επιτυχώς τα γενικά έξοδα. Η μέθοδος αυτή είναι ιδανική για εργαλείο διοίκησης. Ο διαχωρισμός της παραγωγικής διαδικασίας σε δραστηριότητες με την αντίστοιχη κατανομή του κόστους σε προϊόντα και υπηρεσίες παρέχει πλήρη εικόνα και στοιχεία στη διοίκηση (Goumas, 2019).

Η μέθοδος ABC συνδέει το γενικό κόστος και το άμεσο κόστος με συγκεκριμένα προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες ανά δραστηριότητα και υπογραμμίζει τις δραστηριότητες της επιχείρησης και την χρήση οδηγών κόστους ως σημαντικό μέσο για την κατανομή του κόστους. Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη μέθοδο με επιτυχία είναι πιο πιθανό να έχουν πιο ακριβές κόστος προϊόντων και υπηρεσιών, να βελτιώνουν συνεχώς τον έλεγχο του κόστους και να εξαλείφουν διαδικασίες που τους προκαλούν επιπλέον και περιττές δαπάνες ή να εξαλείφουν εντελώς μη κερδοφόρες δραστηριότητες (Intakhan, 2014).

Υπό αυτή την έννοια, η πληροφόρηση που προκύπτει από την ABC μπορεί να υποστηρίξει τη διοίκηση της επιχείρησης κατά τη δημιουργία προγραμμάτων μείωσης κόστους και να βοηθήσει τις επιχειρήσεις να διαχειριστούν δραστηριότητες που επικεντρώνονται στη μείωση του κόστους και στην αύξηση της ποιότητας (Intakhan, 2014). Το κόστος μπορεί να μειωθεί με τη μείωση των περιττών δαπανών και τη μείωση του χρόνου που απαιτείται για την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών. Έτσι και η ποιότητα μπορεί να αυξηθεί για την επιχείρηση καθώς μπορεί να προβλεφθεί καλύτερος και πιο αποτελεσματικός σχεδιασμός των δραστηριοτήτων παραγωγής και χειρισμού των υλικών, καλύτερη και πιο άμεση παράδοση των προϊόντων και μείωση των δαπανών. Με άλλα λόγια, η μέθοδος ABC εξυπηρετεί και στην βελτίωση της ποιότητας.

Η σύγχρονη βιβλιογραφία για τη μέθοδο ABC εξετάζει την επιτυχία της (Anderson & Young, 1999), τον τρόπο εφαρμογής της σε οργανισμούς (Majid & Sulaiman, 2008), τα πλεονεκτήματα και τα θετικά χαρακτηριστικά της (Maiga & Jacobs, 2008) και στους παράγοντες που την επηρεάζουν (Intakhan, 2014). Φαίνεται πως δύο είναι

οι παράγοντες που καθορίζουν την επιτυχία της μεθόδου: οι τεχνικοί και οι οργανωσιακοί (Intakhan, 2014). Σύμφωνα με τον Shields (1995) υπάρχουν πέντε σημαντικά στοιχεία της μεθόδου: η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση, η εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού στο σύστημα της ABC, η σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης, η σύνδεση με πρωτοβουλίες ποιότητας και η επάρκεια πόρων.

Η επιτυχία εφαρμογής της ABC εξαρτάται από το βαθμό στον οποίο η διοίκηση αξιοποιεί τις πληροφορίες που προκύπτουν προκειμένου να λάβει σημαντικές αποφάσεις και να προσπαθήσει να βελτιώσει περαιτέρω την απόδοση (Foster & Swenson, 1997). Αν μια επιχείρηση υιοθετήσει τη μέθοδο ABC και πραγματοποιεί ακριβή ανάλυση κόστους, μπορεί να περιορίσει το περιττό κόστος και να αναδιαμορφώσει τη δομή των σχέσεων της με πελάτες και προμηθευτές (Intakhan, 2014). Μάλιστα, σύμφωνα με τον Sayle (2005), η μέθοδος ABC αποτελεί μια τεχνική που ενισχύει τις διαδικασίες λειτουργίας και εργασιών στο πλαίσιο της επιχείρησης και συμβαδίζει με όσα ορίζει το ISO 9000.

Οι Bromwich & Hong (1999) εξέτασαν τα αίτια επιτυχίας της μεθόδου ABC και βρήκαν ότι η μη εφαρμογή της μεθόδου σε επιχειρήσεις μπορεί να παρέχει στη διοίκηση αναληθή δεδομένα ειδικά σε θέματα τιμολόγησης. Επιπλέον, βρήκαν πως η αποτυχία ικανοποίησης των απαιτήσεων του συστήματος ABC μπορεί να διαστρεβλώσει το κόστος παραγωγής και να συνδράμει στην εξασθένιση της δύναμης και της θέσης που κατέχει η επιχείρηση στον κλάδο της.

Οι Tobin et al. (2015) εξέτασαν την επίδραση της μεθόδου κοστολόγησης ABC σε αποφάσεις τιμολόγησης επιχειρήσεων για την χρονική περίοδο 1980-2000 και βρήκαν πως η μέθοδος είναι σημαντική για την κατανομή κόστους των προϊόντων και προσφέρει ακρίβεια που διευκολύνει την ορθή λήψη αποφάσεων σε σχέση με τις τιμές των προϊόντων.

Η μέθοδος ABC χρησιμοποιείται πολύ από τα ξενοδοχεία σε έναν κλάδο που χαρακτηρίζεται από ιδιαιτερότητες και έναν από τους πιο σημαντικούς για την χώρα μας. Για παράδειγμα, οι Diavastis et al. (2016) εξέτασαν την επίδραση της ικανοποίησης των χρηστών λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων και της χρήσης της μεθόδου ABC στην απόδοση ενός ξενοδοχείου και βρήκαν ότι όταν η ABC συμβάλει στην ικανοποίηση των χρηστών και η οικονομική απόδοση του ξενοδοχείου αυξάνεται. Κλάδοι όπως ο τουρισμός απαιτούν εκτεταμένη χρήση λογιστικών πληροφοριών με τη χρήση μεθόδων όπως η ABC (Mia & Pattiar, 2001).

Σημαντικός παράγοντας επιτυχίας της μεθόδου είναι η υποστήριξη που υπάρχει σε επίπεδο παρεμφερών επιτροπών. Σύμφωνα με τους Majid & Sulaiman (2008) η δημιουργία μιας επιτροπής που να επιβλέπει τον τρόπο εφαρμογής της μεθόδου στην επιχείρηση μπορεί να διασφαλίσει την ορθή εφαρμογή της. Επιπλέον, με αυτόν τον τρόπο η επιχείρηση φαίνεται ότι επενδύει και κατευθύνει τον τρόπο δράσης της με έμφαση στην εφαρμογή της μεθόδου.

Σημαντική παράμετρος για την επιτυχία της μεθόδου είναι και το ζήτημα της επιμόρφωσης του προσωπικού. Η εκπαίδευση δεν θα συνδράμει μόνο στην μάθηση της μεθόδου και στην απόκτηση γνώσεων για τη χρήση της αλλά θα πρέπει να παράσχει και τεχνικές γνώσεις με την ενσωμάτωση χρήσης πληροφοριακών συστημάτων που εφαρμόζουν την ABC. Η εκπαίδευση μπορεί να βοηθήσει στην ανάπτυξη δεξιοτήτων των εργαζομένων και στην διάκριση των σημαντικών πληροφοριών από τις περιττές για εξοικονόμηση χρόνου κατά την εφαρμογή της μεθόδου.

Έρευνες που έχουν συνδέσει τη σημασία της εκπαίδευσης με την επιτυχία της μεθόδου ABC είναι των Krumwiede (1998) και Shields (1995). Η επιτυχής εφαρμογή της μεθόδου είναι εφικτή εφόσον το σύνολο του ανθρώπινου δυναμικού αφομοιώσει τη μέθοδο, την ενσωματώσει στις καθημερινές του λειτουργίες και διαδικασίες και συμμετέχει ενεργά στην εφαρμογή της.

Εκτός από την επιτυχία της μεθόδου στη βιβλιογραφία εδώ και δεκαετίες θεωρητικοί και εμπειρικοί ερευνητές εξετάζουν τους παράγοντες που επηρεάζουν τις επιχειρήσεις και οδηγούνται στην εφαρμογή της μεθόδου ABC (Gosselin, 2007), ενώ άλλα δημοφιλή ζητήματα γύρω από τη μεθοδολογία αφορούν τη σχέση της με την περιβαλλοντική αβεβαιότητα (Anderson, 1995), με τον ανταγωνισμό στον κλάδο (Krumwiede, 1998), με την ποικιλία προσφερόμενων προϊόντων (Malmi, 1999) και το μέγεθος της επιχείρησης (Innes et al., 2000).

Σύμφωνα με τους Anderson & Young (1999) η στήριξη της ανώτατης διοίκησης κατά την εφαρμογή της ABC αποτελεί κριτήριο επιτυχίας της μεθόδου. Η στήριξη είναι σημαντική, καθώς κατά την χρήση πληροφοριών από το σύστημα της ABC απαιτείται επικοινωνία του λογιστικού ή οικονομικού τμήματος με ανθρώπινο δυναμικό από τα άλλα τμήματα της επιχείρησης και χρειάζεται κίνητρο υποστήριξης της μεθόδου (Shields, 1995). Αν υπάρχει η κάλυψη και στήριξη της μεθόδου από τη διοίκηση είναι πιο εύκολη η ορθή εφαρμογή της από το σύνολο του ανθρώπινου δυναμικού.

Η σημασία που δίνει μια επιχείρηση στην κατανομή του κόστους και στο βαθμό που οι πληροφορίες για αυτή την κατανομή χρησιμοποιούνται κατά τη λήψη αποφάσεων από τη διοίκηση αποτελεί παράγοντα που επηρεάζει την υιοθέτηση και την ορθή εφαρμογή της μεθόδου (Cagwin & Bouwman, 2002). Οι Al – Omiri & Drury (2007) εντοπίζουν πως η σημασία της πληροφορίας για το κόστος αποτελεί παράγοντα επιρροής της μεθόδου διοικητικής λογιστικής που ακολουθείται και εφαρμόζεται σε μια επιχείρηση.

Η εφαρμογή της μεθόδου ABC απαιτεί πολλούς πόρους συμπεριλαμβανομένου του ανθρώπινου δυναμικού, των πληροφοριακών συστημάτων, του χρόνου και μιας μικρής ομάδας που εκτελεί, διορθώνει και επιμορφώνει σε θέματα εφαρμογής της μεθόδου (Majid & Sulaiman, 2008).

Η μέθοδος ABC χρησιμοποιείται συχνά και για την τιμολόγηση προϊόντων σε κάποιους κλάδους παραγωγής προϊόντων, αλλά και παροχής υπηρεσιών. Για παράδειγμα, οι Al – Bawab & Al – Rawashdeh (2016) εξέτασαν την επίδραση που είχε η ABC στην τιμολόγηση των τραπεζικών προϊόντων σε εμπορικές τράπεζες στην Ιορδανία και βρήκαν ότι έχει πολλαπλά οφέλη και προτείνουν στις τράπεζες να ενημερώσουν τα πληροφοριακά τους συστήματα προκειμένου να ανταποκρίνεται στις διαδικασίες της ABC επισημαίνοντας την ανάγκη επιμόρφωσης των εργαζομένων για την καλύτερη εφαρμογή της.

Σύμφωνα με τους Pike et al. (2011) οι κύριοι χρήστες των πληροφοριών της ABC πρέπει να είναι εργαζόμενοι εκτός των λογιστών εποπτευόμενοι από κάποιο μέλος της ανώτατης διοίκησης και παρακολουθώντας ένα επιμορφωτικό πρόγραμμα που δίνει έμφαση στην λογική, το σχεδιασμό, την εφαρμογή και χρήση της ABC. Η ικανότητα αυτής της μεθόδου να συγκεντρώνει και να αναδεικνύει πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση σε επίπεδο λήψης αποφάσεων από τη διοίκηση, συνδέει την επιτυχία της ABC με την επιτυχία της επιχείρησης.

Ο Goumas (2019) εντόπισε έλλειψη γνώσης της μεθόδου ABC από το ανθρώπινο δυναμικό των επιχειρήσεων και την αναγνώρισε ως αιτία μη εφαρμογής της σε αυτές. Ακόμη, από τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την ABC ελάχιστες αξιοποιούν στο έπακρο τις δυνατότητές της. Αυτό σημαίνει ότι λίγες είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες λαμβάνουν πληροφόρηση που εξυπηρετούν στη λήψη αποφάσεων από τη διοίκηση.

Η μέθοδος ABC έχει χρησιμοποιηθεί και ως εργαλείο βελτιστοποίησης του συστήματος διαχείρισης δραστηριοτήτων εξωτερικού εμπορίου, καθώς ανήκει στους

μηχανισμούς διαχείρισης των προϊόντων της επιχείρησης και δεν αποτελεί μια αμιγώς λογιστική διαδικασία (Yakymivna & Petrivna, 2016) .

Σαν τέτοιο εργαλείο η μέθοδος ABC εντοπίζει τις ομάδες προϊόντων που βελτιώνουν την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των εξαγωγών, δηλαδή τις ομάδες προϊόντων που παρέχουν τα μεγαλύτερα έσοδα ή και κέρδη και συμβάλλουν στην εύρεση της κατάλληλης ισορροπίας της ποικιλίας των παρεχόμενων προϊόντων της επιχείρησης. Δηλαδή συμβάλλει στον εντοπισμό των αδύναμων προϊόντων με απώτερο στόχο είτε τη βελτίωσή τους είτε την απομάκρυνσή τους (Yakymivna & Petrivna, 2016) .

Οι επιχειρήσεις υπηρεσιών καλούνται να παρέχουν τους περισσότερους πόρους τους εκ των προτέρων. Επειδή όμως σε αυτές τις επιχειρήσεις συνήθως το κόστος απορροφάται από την μεγαλύτερη τιμολόγηση των υπηρεσιών δεν έχει δοθεί μεγάλη έμφαση στην ανάπτυξη συστημάτων κόστους που μετρούν με ακρίβεια το κόστος και την κερδοφορία κάθε ξεχωριστής υπηρεσίας. Όμως, σήμερα σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και ανταγωνιστικό περιβάλλον κάτι τέτοιο είναι αναγκαίο.

Με τη συνδρομή της ABC όλες οι υπηρεσίες της διοίκησης μιας επιχείρησης μπορούν να οργανώσουν, να δομήσουν, να αναπαράγουν και να παρέχουν πιο αποτελεσματικές και ακριβείς πληροφορίες για τις ομάδες προϊόντων και αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μια πιο αντικειμενική αξιολόγηση των επιχειρηματικών διαδικασιών που υλοποιούνται στην επιχείρηση και στον εντοπισμό των αποθεμάτων που ελαχιστοποιούν το κόστος των πόρων. Με άλλα λόγια, η μέθοδος ABC προσδιορίζει τις ομάδες προτεραιότητας και βασικών προϊόντων όπου πρέπει να εστιάσει η επιχείρηση και να αναπτύξει μια στρατηγική για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της σε επίπεδο εξαγωγών.

Οι περισσότεροι πάροχοι λογισμικού κοστολόγησης ABC έχουν προσθέσει δυνατότητες για σχεδιασμό και προϋπολογισμό με βάση τις δραστηριότητες στην ίδια λογική και νοοτροπία με τη μέθοδο. Ξεκινώντας με μια σταθερή πρόβλεψη πωλήσεων και δαπανών πωλήσεων και μάρκετινγκ, σχεδόν όλα τα λειτουργικά δεδομένα που χρειάζονται για τον σχεδιασμό και προϋπολογισμό είναι άμεσα διαθέσιμα στα περισσότερα μοντέλα της ABC που είναι γνωστά και εφαρμόζονται. Αυτό που λείπει είναι η δυνατότητα βελτιστοποίησης ενός σχεδίου με βάση ένα επίπεδο δαπανών για πωλήσεις και μάρκετινγκ που θα παρέχει τόσο το μέγιστο κέρδος όσο και τη μέγιστη απόδοση της επένδυσης (Dybvig et al., 2015). Πλέον όλοι αναζητούν τη βελτιστοποιημένη πρόβλεψη με βάση τα πραγματικά



χαρακτηριστικά και την καλύτερη διαχείριση της αλυσίδας εφοδιασμού που μπορεί να οδηγήσει σε μεγιστοποίηση της κερδοφορίας και της απόδοσης της επένδυσης.

## Κεφάλαιο 4 Μεθοδολογία

### 4.1. Ερευνητικά ερωτήματα

Μέσα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση που προηγήθηκε προκύπτουν τα ακόλουθα ερευνητικά ερωτήματα:

- Είναι δυνατό να εφαρμοστεί η μέθοδος ABC σε ΜμΕ ελληνικές επιχειρήσεις;
- Ποια είναι τα προβλήματα που δημιουργούνται στις επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή της μεθόδου ABC;
- Διαδραματίζει κάποιο ρόλο η υποστήριξη της διοίκησης στην επιτυχία εφαρμογής της μεθόδου;
- Διαδραματίζει κάποιο ρόλο η μη λογιστική ιδιοκτησία στην επιτυχία εφαρμογής της μεθόδου;
- Διαδραματίζει κάποιο ρόλο η επάρκεια πόρων στην επιτυχία εφαρμογής της μεθόδου;

Η μέθοδος ABC αποτελεί μια μέθοδο λογιστικής και κοστολόγησης η οποία φαίνεται να ταιριάζει καλά με τις ανάγκες και λειτουργίες μιας ΜμΕ. Ωστόσο, στην Ελλάδα δεν έχει εξεταστεί εκτεταμένα η χρήση της με αποτέλεσμα να υπάρχει βιβλιογραφικό κενό. Επιπλέον, τα συνήθη ζητήματα τα οποία προκύπτουν σε περίπτωση εφαρμογής της εντοπίζονται στην ανεπάρκεια πόρων, την έλλειψη στήριξης από την ανώτατη διοίκηση, στην εφαρμογή της μόνο σε λογιστικό επίπεδο αντί για την ενσωμάτωσή της στο σύνολο των διαδικασιών της επιχείρησης και σε έλλειψη γνώσεων και εμπειρίας του ανθρώπινου δυναμικού που απασχολείται με την εφαρμογή της.

Επιπλέον, για πολλές επιχειρήσεις σημαντική είναι η σύνδεση της λογιστικής μεθόδου που ακολουθείται με την απόδοση που έχει για την επιχείρηση. Σήμερα οι επιχειρήσεις αναζητούν ολοένα και περισσότερους τρόπους προκειμένου να επιτύχουν αύξηση της απόδοσης των λειτουργιών τους και εύρεση τρόπων προσθήκης αξίας. Η εφαρμογή μιας λογιστικής μεθόδου όπως η ABC αποτελεί έναν τέτοιο τρόπο. Σημαντική είναι επίσης η σχέση της μεθόδου ABC με ποιοτικά χαρακτηριστικά όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα της βιβλιογραφικής επισκόπησης η παρούσα έρευνα εστιάζει στα ερευνητικά ερωτήματα που καταγράφηκαν παραπάνω και επιδιώκει να καταγράψει μια πρώτη αποτύπωση της εφαρμογής της μεθόδου ABC στις ελληνικές ΜμΕ προκειμένου να καταδειχθούν οι ελλείψεις και τυχόν προβλήματα.

## 4.2. Επιλογή Μεθοδολογίας

Για την διερεύνηση των ερευνητικών ερωτημάτων αποφασίστηκε η υλοποίηση ποσοτικής πρωτογενούς έρευνας με τη χρήση ερωτηματολογίου. Το δείγμα αποτελείται από λογιστές ελληνικών επιχειρήσεων ή ανώτερα στελέχη της διοίκησης με λογιστικές γνώσεις και εργασίες στο πλαίσιο λειτουργίας της επιχείρησης. Μέσα στους στόχους της έρευνας ήταν η χρήση ενός δομημένου και αξιόπιστου ερευνητικού εργαλείου με το οποίο θα εξεταστούν τα προβλήματα και τα ζητήματα εφαρμογής της μεθόδου ABC στις ελληνικές ΜμΕ.

Για αυτό αρχικά γίνεται μια αποτύπωση της υπάρχουσας βιβλιογραφικής έρευνας μέσα από την εξέταση σύγχρονων θεωρητικών και εμπειρικών ερευνών από τα οποία προκύπτουν τα ερευνητικά ερωτήματα. Με βάση τα ερευνητικά ερωτήματα αναζητήθηκε το κατάλληλο εργαλείο – ερωτηματολόγιο το οποίο βασίζεται σε δημοσιευμένη, αξιόπιστη και έγκυρη έρευνα με κλίμακες που εξετάζουν τις μεταβλητές που προκύπτουν από τα ερευνητικά ερωτήματα.

Το ερωτηματολόγιο χρησιμοποιείται ως μέσο δημοσκόπησης για να συγκεντρωθεί η απαραίτητη πληροφόρηση και να αποτυπωθεί η άποψη και γνώμη των Ελλήνων λογιστών που απασχολούνται σε ΜμΕ στην Κεντρική Μακεδονία. Οι λογιστές εκφράζουν την άποψή τους για την εφαρμογή της μεθόδου ABC ως προς την υποστήριξη που λαμβάνουν από την ανώτατη διοίκηση, τη μη λογιστική ιδιοκτησία της μεθόδου ABC, δηλαδή το βαθμό ενσωμάτωσής της στις διαδικασίες όλων των τμημάτων της επιχείρησης και όχι μόνο του οικονομικού τμήματος, την επάρκεια των πόρων, τη σύνδεση της ABC με την αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης, το βαθμό επιμόρφωσης των ίδιων στο σύστημα ABC και τη σύνδεση της μεθόδου ABC με την ποιότητα.

Το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε βασίζεται στην έρευνα του Intakhan (2014) που εξέτασε το βαθμό επιτυχίας εφαρμογής της μεθόδου ABC σε επιχειρήσεις στην Ταϊλάνδη που διαθέτουν το ISO 9000. Χρησιμοποιήθηκαν παρόμοια ερωτήματα

βασισμένα στην συγκεκριμένη έρευνα ώστε να ανταποκρίνονται στις τρέχουσες συνθήκες λειτουργίας των ΜμΕ στην Ελλάδα. Συνολικά, το ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει 24 στοιχεία (ερωτήσεις) συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για το δείγμα που παρουσιάζονται στη συνέχεια.

### 4.3. Δείγμα Έρευνας

Το δείγμα της έρευνας επιλέχθηκε να περιλαμβάνει λογιστές και οικονομολόγους οι οποίοι εργάζονται στα αντίστοιχα λογιστικά ή οικονομικά τμήματα μικρομεσαίων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Κεντρική Μακεδονία. Στο δείγμα επίσης χρησιμοποιήθηκαν λογιστές και οικονομολόγοι οι οποίοι είναι εξοικειωμένοι σε επιχειρησιακό και οργανωσιακό επίπεδο με την εφαρμογή της μεθόδου ABC ακόμη και αν αυτό συνέβη πριν την απασχόλησή τους στην επιχείρηση που εργάζονται σήμερα. Σε δείγμα 250 επιχειρήσεων ανταποκρίθηκαν οι 102 εξ αυτών (40,8% απόκριση) ένα δείγμα που θεωρείται επαρκές για την εξαγωγή συμπερασμάτων στο επιλεγμένο θέμα (όχι σε στατιστικά σημαντικό βαθμό).

Στον Πίνακα 4.1 παρουσιάζονται οι απαντήσεις του δείγματος για τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης όπου απασχολούνται σήμερα. Προκύπτει πως 11 άτομα εργάζονται σε επιχείρηση που λειτουργεί έως 5 έτη (10,8%), 19 άτομα εργάζονται σε επιχείρηση που λειτουργεί 6-10 έτη (18,6%), 28 άτομα εργάζονται σε επιχείρηση που λειτουργεί 11-15 έτη (27,5%) και τα υπόλοιπα 44 άτομα (43,1%) εργάζονται σε επιχείρηση που λειτουργεί περισσότερα από 15 έτη (43,1%).

Πίνακας 4 1 Έτη λειτουργίας επιχείρησης

Έτη λειτουργίας επιχείρησης:				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
0-5 έτη	11	10,8	10,8	10,8
6 - 10 έτη	19	18,6	18,6	29,4
11 - 15 έτη	28	27,5	27,5	56,9
>15 έτη	44	43,1	43,1	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στον Πίνακα 4.2 παρουσιάζεται ο αριθμός των απασχολούμενων των επιχειρήσεων που εργάζονται οι συμμετέχοντες στην έρευνα. Προκύπτει πως 6 άτομα εργάζονται σε επιχείρηση με απασχολούμενους έως 10 άτομα (5,9%), 16 άτομα εργάζονται σε επιχείρηση που απασχολεί 11-50 άτομα (15,7%), 33 άτομα εργάζονται σε επιχείρηση που απασχολεί 51-100 άτομα (32,4%) και τα υπόλοιπα 47 άτομα εργάζονται σε επιχείρηση που απασχολεί περισσότερα από 100 άτομα (46,1%).

Πίνακας 4 2 Αριθμός απασχολούμενων επιχείρησης

<b>Αριθμός απασχολούμενων:</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
1 - 10 άτομα	6	5,9	5,9	5,9
11 - 50 άτομα	16	15,7	15,7	21,6
51 - 100 άτομα	33	32,4	32,4	53,9
>100 άτομα	47	46,1	46,1	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στον Πίνακα 4.3 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου ABC από τους συμμετέχοντες στο δείγμα. Προκύπτει πως στην παρούσα φάση 15 επιχειρήσεις δεν εφαρμόζουν την μέθοδο ABC (14,7%), 36 επιχειρήσεις αναμένεται να την εφαρμόσουν στο προσεχές χρονικό διάστημα (35,3%) και 51 επιχειρήσεις την εφαρμόζουν ήδη (50%).

Πίνακας 4 3 Βαθμός εφαρμογής μεθόδου ABC

<b>Εφαρμογή της μεθόδου ABC:</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Δεν εφαρμόζεται	15	14,7	14,7	14,7
Αναμένεται να εφαρμοστεί το προσεχές διάστημα	36	35,3	35,3	50,0
Εφαρμόζεται ήδη	51	50,0	50,0	100,0

Σύνολο	102	100,0	100,0	
--------	-----	-------	-------	--

Στον Πίνακα 4.4 παρουσιάζεται η αξιολόγηση των συμμετεχόντων στο δείγμα σχετικά με την επιτυχία εφαρμογής της μεθόδου ABC δηλαδή εκφράζουν την προσωπική τους άποψη για το βαθμό επιτυχίας της λογιστικής αυτής μεθόδου. Προκύπτει πως 3 άτομα θεωρούν πως η εφαρμογή της μεθόδου ABC έχει λίγη επιτυχία (2,9%), 23 άτομα πιστεύουν πως δεν έχει ούτε λίγη ούτε πολλή επιτυχία (22,5%), 44 άτομα πιστεύουν πως έχει αρκετή επιτυχία (43,1%) και τα υπόλοιπα 32 άτομα πιστεύουν πως έχει πολλή επιτυχία (31,4%).

Πίνακας 4 4 Αξιολόγηση επιτυχίας εφαρμογής της μεθόδου ABC

<b>Αξιολόγηση επιτυχίας εφαρμογής της μεθόδου ABC</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Λίγο	3	2,9	2,9	2,9
Ούτε λίγο ούτε πολύ	23	22,5	22,5	25,5
Αρκετά	44	43,1	43,1	68,6
Πολύ	32	31,4	31,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στο Παράρτημα Β παρουσιάζονται και διαγραμματικά (με γραφήματα) τα αποτελέσματα που αφορούν στο δείγμα και τις πληροφορίες για την χρήση και την έκφραση γνώμης του δείγματος για τη μέθοδο ABC.

## Κεφάλαιο 5 Αποτελέσματα Έρευνας

Για την ανάλυση των στοιχείων που συγκεντρώθηκαν με τη χρήση του ερωτηματολογίου επιλέχθηκε η περιγραφική ανάλυση καθώς στην παρούσα φάση δεν εξετάζονται τόσο οι σχέσεις μεταξύ των επιλεγμένων μεταβλητών όσο αναζητείται η αποτύπωση της πραγματικής κατάστασης και του βαθμού εφαρμογής και επιτυχίας της μεθόδου ABC στις ελληνικές ΜμΕ. Οι εξεταζόμενες μεταβλητές για την εφαρμογή της μεθόδου ABC είναι οι εξής:

- υποστήριξη ανώτατης διοίκησης
- μη λογιστική ιδιοκτησία
- επαρκείς πόροι
- σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης
- εκπαίδευση στο σύστημα ABC
- σύνδεση με την ποιότητα

Άλλωστε, με βάση στατιστικούς ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν για τον έλεγχο των σχέσεων μεταξύ των εξεταζόμενων μεταβλητών δεν προκύπτει στατιστικά σημαντικό αποτέλεσμα. Συγκεκριμένα, υλοποιήθηκε έλεγχος συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών και έλεγχος παλινδρόμησης με εξαρτημένη μεταβλητή την εφαρμογή της μεθόδου ABC και ανεξάρτητες της έξι εξεταζόμενες μεταβλητές από όπου δεν προκύπτει κανένα στατιστικά σημαντικό αποτέλεσμα. Τα αποτελέσματα των ελέγχων είναι διαθέσιμα στο Παράρτημα Γ.

Αρχικά, στο ερωτηματολόγιο εξετάζεται η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ανώτατη διοίκηση αφιερώνει χρόνο και δεσμεύεται στην εφαρμογή της μεθόδου ABC (Πίνακας 5.1). Προκύπτει πως μόλις δύο άτομα διαφωνούν (2%), 20 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (19,6%), 40 άτομα συμφωνούν (39,2%) και άλλα 40 συμφωνούν απόλυτα (39,2%). Στην πλειοψηφία των επιχειρήσεων (78,4%) η ανώτατη διοίκηση υποστηρίζει έμπρακτα και ουσιαστικά την εφαρμογή της μεθόδου ABC (M.O. = 4,16, T.A. = 0,805). Όπως υποστηρίζουν οι Stratton et al. (2009) και οι Dubihlelea & Rundora (2014) η διοίκηση μπορεί εφόσον κατανοήσει τα θετικά της μεθόδου ABC να χρησιμοποιήσει την πληροφορία που προκύπτει από αυτή τη μέθοδο για να μειώσει τα κέντρα κόστους,

να διαχειριστεί και να ελέγξει καλύτερα τον προϋπολογισμό και να είναι σε θέση να μετρήσει την αποδοτικότητα.

Πίνακας 5.1 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 1

<b>Η ανώτατη διοίκηση αφιερώνει χρόνο και δεσμεύεται στην εφαρμογή της μεθόδου ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ	2	2,0	2,0	2,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	20	19,6	19,6	21,6
Συμφωνώ	40	39,2	39,2	60,8
Συμφωνώ απόλυτα	40	39,2	39,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 4,16 T.A. = 0,805

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ανώτατη διοίκηση προσφέρει ενεργή υποστήριξη κατά την εφαρμογή και εξάσκηση της ABC (Πίνακας 5.2). Προκύπτει πως μόλις τρία άτομα διαφωνούν (2,9%), 20 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (19,6%), 38 άτομα συμφωνούν (37,3%) και τα υπόλοιπα 41 συμφωνούν απόλυτα (40,2%). Παρά το γεγονός ότι η ανώτατη διοίκηση αφιερώνει χρόνο στην υποστήριξη της εφαρμογής της μεθόδου, ωστόσο, ο χρόνος αυτός φαίνεται πως δεν αφιερώνεται στην εφαρμογή και εξάσκηση αυτής (M.O.=2,54, T.A. = 0,852). Το αποτέλεσμα αυτό πιθανώς οφείλεται μεγάλο ποσοστό του δείγματος που δεν εφαρμόζει στην παρούσα φάση την μέθοδο ABC ή αναμένεται να την εφαρμόσει στο άμεσο μέλλον επομένως η προσέγγιση της διοίκησης προς το παρόν απέναντι στην εφαρμογή της μεθόδου είναι πιο θεωρητική.

Πίνακας 5.2 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 2

<b>Η ανώτατη διοίκηση της επιχείρησης προσφέρει ενεργή υποστήριξη κατά την εφαρμογή και εξάσκηση της ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό



Διαφωνώ	3	2,9	2,9	2,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	20	19,6	19,6	22,5
Συμφωνώ	38	37,3	37,3	59,8
Συμφωνώ απόλυτα	41	40,2	40,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 2,54 T.A. = 0,852

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ανώτατη διοίκηση επικοινωνεί αποτελεσματικά τη στήριξή της στο σύστημα της ABC (Πίνακας 5.3). Προκύπτει πως 19 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (18,6%), 48 άτομα συμφωνούν (47,1%) και τα υπόλοιπα 35 συμφωνούν απόλυτα (34,3%). Από τις απαντήσεις του δείγματος προκύπτει πως η ανώτατη διοίκηση επικοινωνεί αποτελεσματικά στους εργαζόμενους την ανάγκη χρήσης και εφαρμογής της μεθόδου ABC γεγονός που δείχνει ότι αναγνωρίζει τα θετικά χαρακτηριστικά της και προσπαθεί να πείσει το ανθρώπινο δυναμικό για την υποστήριξη της μεθόδου (M.O. = 4,15, T.A. = 0,714).

Πίνακας 5.3 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 3

<b>Η ανώτατη διοίκηση επικοινωνεί αποτελεσματικά τη στήριξή της στο σύστημα της ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	19	18,6	18,6	18,6
Συμφωνώ	48	47,1	47,1	65,7
Συμφωνώ απόλυτα	35	34,3	34,3	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 4,15 T.A. = 0,714

Η τέταρτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ανώτατη διοίκηση έχει σαφείς και περιεκτικούς στόχους για το σύστημα της ABC και παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση για αυτούς τόσο στην υπεύθυνη ομάδα ατόμων για την ABC όσο και

στο σύνολο των χρηστών της μεθόδου αυτής (Πίνακας 5.4). Προκύπτει πως 13 άτομα διαφωνούν απόλυτα (12,7%), 32 άτομα διαφωνούν (31,4%), 46 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (45,1%) και τα υπόλοιπα 11 συμφωνούν (10,8%). Οι συμμετέχοντες στο δείγμα δεν αναγνωρίζουν την επαρκή και σαφή στόχευση της ανώτατης διοίκησης σε κάθε επιχείρηση όσον αφορά στην εφαρμογή του συστήματος της ABC (Μ.Ο. = 2,53, Τ.Α. = 0,852).

Πίνακας 5 4 Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης: Ερώτηση 4

<b>Η ανώτατη διοίκηση έχει σαφείς και περιεκτικούς στόχους για το σύστημα της ABC και παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση για αυτούς τόσο στην υπεύθυνη ομάδα ατόμων για την ABC όσο και στο σύνολο των χρηστών της μεθόδου αυτής.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	13	12,7	12,7	12,7
Διαφωνώ	32	31,4	31,4	44,1
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	46	45,1	45,1	89,2
Συμφωνώ	11	10,8	10,8	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	Μ.Ο. = 2,53 Τ.Α. = 0,852

Στη συνέχεια εξετάζεται ως μεταβλητή η μη λογιστική διαδικασία. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο τμήματα εκτός του οικονομικού όπως το τμήμα μάρκετινγκ και το τμήμα παραγωγής, δεσμεύονται στην χρήση της πληροφόρησης που προσφέρει η ABC (Πίνακας 5.5). Προκύπτει πως μόλις δύο άτομα διαφωνούν απόλυτα (2%), 25 άτομα διαφωνούν (24,5%), 42 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (41,2%) και 33 άτομα συμφωνούν (32,4%). Ο χαμηλός μέσος όρος της συγκεκριμένης ερώτησης υποδεικνύει την ανεπαρκή ετοιμότητα των επιχειρήσεων να εφαρμόσουν αποτελεσματικά τη μέθοδο ABC (Μ.Ο. = 2,42, Τ.Α. = 0,949). Ένα από τα συνήθη προβλήματα στην εφαρμογή της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν δεσμεύονται όλα τα τμήματα στην εφαρμογή της ή στη χρήση της πληροφόρησης που προσφέρει (Foster & Swenson, 1997). Αυτό λειτουργεί θετικά

στην αναποτελεσματικότητα της εφαρμογής της και ακυρώνει ως έναν βαθμό τις ενέργειες υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης στην εφαρμογή της μεθόδου.

Πίνακας 5 5 Μη λογιστική διαδικασία: Ερώτηση 1

<b>Τμήματα εκτός του οικονομικού (π.χ. τμήμα μάρκετινγκ, τμήμα παραγωγής κλπ.) δεσμεύονται στην χρήση της πληροφόρησης που προσφέρει η ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	2,0	2,0	2,0
Διαφωνώ	25	24,5	24,5	26,5
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	42	41,2	41,2	67,6
Συμφωνώ	33	32,4	32,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 2,42 T.A. = 0,949

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ομάδα εφαρμογής της ABC είναι διαλειτουργική δηλαδή περιλαμβάνει άτομα από όλα τα τμήματα της επιχείρησης (Πίνακας 5.6). Προκύπτει πως μόλις τρία άτομα διαφωνούν απόλυτα (2,9%), 7 άτομα διαφωνούν (6,9%), 28 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (27,5%), 38 άτομα συμφωνούν (37,3%) και 26 άτομα συμφωνούν (25,5%). Περισσότεροι από το 60% του δείγματος δηλώνουν πως η εφαρμογή της μεθόδου ABC δεν αφορά στην επιχείρηση όπου εργάζονται μόνο το οικονομικό τμήμα, αλλά συμμετέχουν εργαζόμενοι από όλα τα τμήματα (M.O. = 3,75, T.A. = 1,00). Ο βαθμός επιτυχίας της μεθόδου εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την καθολική της υιοθέτηση από όλα τα τμήματα και όλο το ανθρωπινό δυναμικό της επιχείρησης.

Πίνακας 5 6 Μη λογιστική διαδικασία: Ερώτηση 2

<b>Η ομάδα εφαρμογής της ABC είναι διαλειτουργική δηλαδή περιλαμβάνει άτομα από όλα τα τμήματα της επιχείρησης.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό

Διαφωνώ απόλυτα	3	2,9	2,9	2,9
Διαφωνώ	7	6,9	6,9	9,8
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	28	27,5	27,5	37,3
Συμφωνώ	38	37,3	37,3	74,5
Συμφωνώ απόλυτα	26	25,5	25,5	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 3,75 T.A. = 1,00

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι λογιστές ή και το ανθρώπινο δυναμικό του οικονομικού τμήματος της επιχείρησης μοιράζονται πληροφορίες με τους υπόλοιπους για την εφαρμογή της μεθόδου (Πίνακας 5.7). Προκύπτει πως 19 άτομα διαφωνούν απόλυτα (18,6%), 34 άτομα διαφωνούν (33,3%), 37 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (36,3%), 11 άτομα συμφωνούν (10,8%) και ένα άτομο συμφωνεί (1%). Από τη συγκεκριμένη ερώτηση φαίνεται ότι οι λογιστές και το ανθρώπινο δυναμικό των οικονομικών τμημάτων των επιχειρήσεων του δείγματος είναι φειδωλοί στην παροχή πληροφόρησης στο υπόλοιπο ανθρώπινο δυναμικό (M.O. = 2,42, T.A. = 0,948). Αυτό μπορεί να οφείλεται σε οδηγίες της διοίκησης ή και σε έλλειψη γνώσεων και εμπειρίας μετάδοσης της πληροφόρησης σε μη γνώστες του οικονομικού αντικειμένου. Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων πρέπει να φροντίζουν ώστε η πληροφορία να μεταδίδεται στο σύνολο των εργαζομένων.

Πίνακας 5 7 Μη λογιστική διαδικασία: Ερώτηση 3

<b>Οι λογιστές / Το ανθρώπινο δυναμικό του οικονομικού τμήματος της επιχείρησης μοιράζονται πληροφορίες με τους υπόλοιπους για την εφαρμογή της μεθόδου.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	19	18,6	18,6	18,6
Διαφωνώ	34	33,3	33,3	52,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	37	36,3	36,3	88,2

Συμφωνώ	11	10,8	10,8	99,0
Συμφωνώ απόλυτα	1	1,0	1,0	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 2,42 T.A. = 0,948

Στη συνέχεια εξετάζονται ως μεταβλητή οι επαρκείς πόροι. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο τα άτομα που ανέπτυξαν το μοντέλο ABC είχαν πρόσβαση σε άτομα εντός της επιχείρησης από τα οποία χρειαζόνταν πληροφορίες (Πίνακας 5.8). Προκύπτει πως μόλις 4 άτομα διαφωνούν (3,9%), 18 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (17,6%), 33 άτομα συμφωνούν (32,4%) και τα υπόλοιπα 47 άτομα συμφωνούν απόλυτα (46,1%). Κατά την ανάπτυξη του μοντέλου ABC απαιτείται τα αρμόδια άτομα να έχουν πρόσβαση σε όλη την απαραίτητη πληροφόρηση προκειμένου ο σχεδιασμός να ανταποκρίνεται στις ανάγκες και επιθυμίες της επιχείρησης. Από το δείγμα φαίνεται ότι κάτι τέτοιο δεν επιτυγχάνεται (M.O. = 2,41, T.A. = 0,825).

Πίνακας 5.8 Επαρκείς πόροι: Ερώτηση 1

<b>Τα άτομα που ανέπτυξαν το μοντέλο ABC είχαν πρόσβαση σε άτομα εντός της επιχείρησης από τα οποία χρειαζόνταν πληροφορίες.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ	4	3,9	3,9	3,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	18	17,6	17,6	21,6
Συμφωνώ	33	32,4	32,4	53,9
Συμφωνώ απόλυτα	47	46,1	46,1	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 2,41 T.A. = 0,825

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ανάπτυξη του συστήματος ABC είχε επαρκές ανθρώπινο δυναμικό έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ολοκλήρωση

και πλήρης εφαρμογή της μεθόδου μέσα σε λογικά χρονικά πλαίσια (Πίνακας 5.9). Προκύπτει πως 15 άτομα διαφωνούν απόλυτα (14,7%), 37 άτομα διαφωνούν (36,3%), 43 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (42,2%) και τα υπόλοιπα 7 άτομα συμφωνούν (6,9%). Από τη συγκεκριμένη ερώτηση φαίνεται ότι υπάρχει έλλειψη προσωπικού για την εφαρμογή της μεθόδου (Μ.Ο. = 2,411, Τ.Α. = 0,824).

Πίνακας 5 9 Επαρκείς πόροι: Ερώτηση 2

<b>Η ανάπτυξη του συστήματος ABC είχε επαρκές ανθρώπινο δυναμικό έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ολοκλήρωση και πλήρης εφαρμογή της μεθόδου μέσα σε λογικά χρονικά πλαίσια.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	15	14,7	14,7	14,7
Διαφωνώ	37	36,3	36,3	51,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	43	42,2	42,2	93,1
Συμφωνώ	7	6,9	6,9	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	Μ.Ο. = 2,411 Τ.Α. = 0,824

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι άνθρωποι που ανέπτυξαν το μοντέλο ABC για την επιχείρηση είχαν τον κατάλληλο και απαραίτητο εξοπλισμό και υλικά που απαιτούνταν για την διεκπεραίωση της εργασίας τους (Πίνακας 5.10). Προκύπτει πως 7 άτομα διαφωνούν απόλυτα (6,9%), 22 άτομα διαφωνούν (21,6%), 40 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (39,2%) και τα υπόλοιπα 33 άτομα συμφωνούν (32,4%). Το δείγμα τηρεί μετριοπαθή στάση στη συγκεκριμένη ερώτηση καθώς τα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης μπορεί να επαρκούν αλλά σημαντικό ρόλο στην ορθή εφαρμογή της μεθόδου διαδραματίζει η επάρκεια του ανθρώπινου δυναμικού (Μ.Ο. = 2,97, Τ.Α. = 0,906).

Πίνακας 5 10 Επαρκείς πόροι: Ερώτηση 3

<b>Οι άνθρωποι που ανέπτυξαν το μοντέλο ABC για την επιχείρηση είχαν τον κατάλληλο και απαραίτητο εξοπλισμό και υλικά που απαιτούνταν για την διεκπεραίωση της εργασίας τους.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	7	6,9	6,9	6,9
Διαφωνώ	22	21,6	21,6	28,4
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	40	39,2	39,2	67,6
Συμφωνώ	33	32,4	32,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 2,97 T.A. = 0,906

Στη συνέχεια εξετάζεται ως μεταβλητή η σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο στο μοντέλο ABC που εφαρμόζει η επιχείρηση η υψηλή απόδοση αναγνωρίζεται και επιβραβεύεται (Πίνακας 5.11). Προκύπτει πως 10 άτομα διαφωνούν απόλυτα (9,8%), 29 άτομα διαφωνούν (28,4%), 45 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (44,1%) και τα υπόλοιπα 18 άτομα συμφωνούν (17,6%). Φαίνεται πως το δείγμα δεν πιστεύει πως η υψηλή απόδοση της εφαρμογής της μεθόδου ABC αναγνωρίζεται και επιβραβεύεται (M.O. = 2,7, T.A. = 0,876). Ωστόσο, πρέπει να ληφθεί υπόψη πως μόλις οι μισές επιχειρήσεις του δείγματος εφαρμόζουν αυτή τη στιγμή τη μέθοδο ABC.

Πίνακας 5 11 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 1

<b>Στο μοντέλο ABC που εφαρμόζει η επιχείρηση η υψηλή απόδοση αναγνωρίζεται και επιβραβεύεται.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	10	9,8	9,8	9,8
Διαφωνώ	29	28,4	28,4	38,2
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	45	44,1	44,1	82,4

Συμφωνώ	18	17,6	17,6	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 2,7 T.A. = 0,876

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο τα δεδομένα της ABC χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της απόδοσης (Πίνακας 5.12). Προκύπτει πως 4 άτομα διαφωνούν (3,9%), 20 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (19,6%), 33 άτομα συμφωνούν (32,4%) και τα υπόλοιπα 45 άτομα συμφωνούν απόλυτα (44,1%). Είναι ιδιαίτερα θετικό πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων αξιοποιεί τα αποτελέσματα και τα στοιχεία που συγκεντρώνονται με τη μέθοδο ABC προκειμένου να αξιολογηθεί η απόδοση της επιχείρησης (M.O. = 4,24, T.A. = 0,747).

Πίνακας 5.12 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 2

<b>Τα δεδομένα της ABC χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της απόδοσης.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ	4	3,9	3,9	3,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	20	19,6	19,6	23,5
Συμφωνώ	33	32,4	32,4	55,9
Συμφωνώ απόλυτα	45	44,1	44,1	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 4,24 T.A. = 0,747

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο τα συστήματα αποζημίωσης στην επιχείρηση έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρακινούν τους εργαζόμενους να εφαρμόσουν την ABC (Πίνακας 5.13). Προκύπτει πως 32 άτομα συμφωνούν (31,4%) και τα υπόλοιπα 70 άτομα συμφωνούν απόλυτα (68,6%). Υπάρχει απόλυτη ομοφωνία στο δείγμα για τον σχεδιασμό που υπάρχει στα συστήματα αποζημίωσης στην επιχείρηση που εργάζονται για την παρακίνηση των εργαζομένων να χρησιμοποιούν και να εφαρμόζουν την μέθοδο ABC (M.O. = 4,69, T.A. = 0,466).



Πίνακας 5 13 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 3

<b>Τα συστήματα αποζημίωσης στην επιχείρηση έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρακινούν τους εργαζόμενους να εφαρμόσουν την ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Συμφωνώ	32	31,4	31,4	31,4
Συμφωνώ απόλυτα	70	68,6	68,6	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 4,69 T.A. = 0,466

Η τέταρτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο στο μοντέλο ABC της επιχείρησης οι χρηματικές ανταμοιβές συνδέονται με την απόδοση της επιχείρησης (Πίνακας 5.14). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί (1%), 16 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (15,7%), 43 άτομα συμφωνούν (42,2%) και τα υπόλοιπα 42 άτομα συμφωνούν απόλυτα (41,2%). Η σύνδεση της απόδοσης της επιχείρησης με χρηματικές ανταμοιβές ως κίνητρο για τους εργαζόμενους αποτελεί θετικό στοιχείο και προϋπόθεση για την επιτυχία της μεθόδου (M.O. = 4,235, T.A. = 0,746).

Πίνακας 5 14 Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης: Ερώτηση 4

<b>Στο μοντέλο ABC της επιχείρησης οι χρηματικές ανταμοιβές συνδέονται με την απόδοση της επιχείρησης.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ	1	1,0	1,0	1,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	16	15,7	15,7	16,7
Συμφωνώ	43	42,2	42,2	58,8
Συμφωνώ απόλυτα	42	41,2	41,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 4,235 T.A. = 0,746

Στη συνέχεια εξετάζεται ως μεταβλητή η εκπαίδευση των εργαζομένων στο σύστημα ABC. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο σχεδιασμού της ABC (Πίνακας 5.15). Προκύπτει πως 4 άτομα διαφωνούν απόλυτα (3,9%), 14 άτομα διαφωνούν (13,7%), 31 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (30,4%), άλλα 31 άτομα συμφωνούν (30,4%) και τα υπόλοιπα 22 άτομα συμφωνούν απόλυτα (21,6%). Στο στάδιο του σχεδιασμού στο οποίο βρίσκονται πολλές επιχειρήσεις του δείγματος φαίνεται πως έχει υπάρξει επαρκής εκπαίδευση (Μ.Ο. = 3,89, Τ.Α. = 0,889).

Πίνακας 5 15 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 1

<b>Προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο σχεδιασμού της ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	4	3,9	3,9	3,9
Διαφωνώ	14	13,7	13,7	17,6
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	31	30,4	30,4	48,0
Συμφωνώ	31	30,4	30,4	78,4
Συμφωνώ απόλυτα	22	21,6	21,6	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	Μ.Ο. = 3,89 Τ.Α. = 0,889

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο εφαρμογής της ABC (Πίνακας 5.16). Προκύπτει πως 3 άτομα διαφωνούν απόλυτα (2,9%), 13 άτομα διαφωνούν (12,7%), 38 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (37,3%), 36 άτομα συμφωνούν (35,3%) και τα υπόλοιπα 12 άτομα συμφωνούν απόλυτα (11,8%). Φαίνεται ότι υπάρχει κάποιο εκπαιδευτικό και επιμορφωτικό κενό στο στάδιο εφαρμογής της ABC πιθανώς εξαιτίας του ότι το μισό δείγμα δεν έχει ξεκινήσει ακόμη την εφαρμογή της στις τρέχουσες επιχειρηματικές και οικονομικές συνθήκες (Μ.Ο. = 3,4, Τ.Α. = 0,957).

Πίνακας 5 16 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 2

<b>Προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο εφαρμογής της ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	3	2,9	2,9	2,9
Διαφωνώ	13	12,7	12,7	15,7
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	38	37,3	37,3	52,9
Συμφωνώ	36	35,3	35,3	88,2
Συμφωνώ απόλυτα	12	11,8	11,8	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 3,4 T.A. = 0,957

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο χρήσης της ABC (Πίνακας 5.17). Προκύπτει πως 13 άτομα διαφωνούν απόλυτα (12,7%), 30 άτομα διαφωνούν (29,4%), 35 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (34,3%), 17 άτομα συμφωνούν (16,7%) και τα υπόλοιπα 7 άτομα συμφωνούν απόλυτα (6,9%). Και πάλι η βαθμολογία των συμμετεχόντων στο ερώτημα είναι ακόμη μικρότερη, πιθανώς εξαιτίας του ότι μεγάλο μέρος του δείγματος δεν χρησιμοποιεί απόλυτα στην παρούσα φάση τη μέθοδο ABC (M.O. = 2,75, T.A. = 1,094).

Πίνακας 5 17 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 3

<b>Προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο χρήσης της ABC.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	13	12,7	12,7	12,7
Διαφωνώ	30	29,4	29,4	42,2
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	35	34,3	34,3	76,5
Συμφωνώ	17	16,7	16,7	93,1
Συμφωνώ απόλυτα	7	6,9	6,9	100,0

Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 2,75 T.A. = 1,094
--------	-----	-------	-------	-----------------------------

Η τέταρτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η εκπαίδευση για την ABC όπως για παράδειγμα η εκπαίδευση χρήσης των απαραίτητων πληροφοριακών συστημάτων ήταν χρήσιμη και εφαρμόσιμη στο σύστημα για την κάθε επιχείρηση ξεχωριστά στην οποία εργάζονται οι συμμετέχοντες του δείγματος (Πίνακας 5.18). Προκύπτει πως 7 άτομα διαφωνούν (6,9%), 25 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (24,5%), 42 άτομα συμφωνούν (41,2%) και τα υπόλοιπα 28 άτομα συμφωνούν απόλυτα (27,5%). Είναι ιδιαίτερα θετικό πως οι λογιστές του δείγματος αναγνωρίζουν την επάρκεια σχεδιασμού της εκπαίδευσης για την ABC με βάση τις ανάγκες και επιθυμίες της επιχείρησης όπου εργάζονται (M.O. = 3,89, T.A. = 0,888).

Πίνακας 5 18 Εκπαίδευση στο σύστημα ABC: Ερώτηση 4

<b>Η εκπαίδευση για την ABC (π.χ. η εκπαίδευση χρήσης των απαραίτητων πληροφοριακών συστημάτων) ήταν χρήσιμη και εφαρμόσιμη στο σύστημα για την συγκεκριμένη επιχείρηση.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ	7	6,9	6,9	6,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	25	24,5	24,5	31,4
Συμφωνώ	42	41,2	41,2	72,5
Συμφωνώ απόλυτα	28	27,5	27,5	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 3,89 T.A. = 0,888

Στη συνέχεια εξετάζεται ως μεταβλητή η σύνδεση με την ποιότητα. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η επιχείρηση συνέδεσε το σύστημα ABC με κάποια μέθοδο ποιότητας όπως για παράδειγμα η JIT ή η TQM (Πίνακας 5.19). Προκύπτει πως 4 άτομα διαφωνούν (13,7%), 13 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (12,7%), 41 άτομα συμφωνούν (40,2%) και τα υπόλοιπα 44 άτομα

συμφωνούν απόλυτα (43,1%). Η μέθοδος ABC αποδίδει ακόμη καλύτερα όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με κάποια μέθοδο ποιότητας όπως συμβαίνει και στην πλειοψηφία του δείγματος (Μ.Ο. = 4,23, Τ.Α. = 0,819).

Πίνακας 5 19 Σύνδεση με την ποιότητα: Ερώτηση 1

<b>Η επιχείρηση συνδέσει το σύστημα ABC με κάποια μέθοδο ποιότητας όπως η JIT ή η TQM.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ	4	3,9	3,9	3,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	13	12,7	12,7	16,7
Συμφωνώ	41	40,2	40,2	56,9
Συμφωνώ απόλυτα	44	43,1	43,1	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	Μ.Ο. = 4,23 Τ.Α. = 0,819

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η επιχείρηση δεσμεύεται στη βελτίωση της ποιότητας μέσω της εμπλοκής της σε ποιοτικές δραστηριότητες (Πίνακας 5.20). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί (1%), 22 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (21,6%), 29 άτομα συμφωνούν (28,4%) και τα υπόλοιπα 50 άτομα συμφωνούν απόλυτα (49%). Και πάλι φαίνεται ότι οι επιχειρήσεις του δείγματος επιθυμούν να αυξήσουν την ποιότητά τους εισάγοντας ποιοτικές δραστηριότητες και διαδικασίες όπως αυτή της μεθόδου ABC (Μ.Ο. = 4,25, Τ.Α. = 0,829).

Πίνακας 5 20 Σύνδεση με την ποιότητα: Ερώτηση 2

<b>Η επιχείρηση δεσμεύεται στην βελτίωση της ποιότητας μέσω της εμπλοκής της σε ποιοτικές δραστηριότητες.</b>				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διαφωνώ	1	1,0	1,0	1,0

Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	22	21,6	21,6	22,5
Συμφωνώ	29	28,4	28,4	51,0
Συμφωνώ απόλυτα	50	49,0	49,0	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	M.O. = 4,25 T.A. = 0,829

## Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις

Το κόστος λειτουργεί συχνά ως οδηγός λήψης αποφάσεων για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων. Τα κέντρα κόστους υποδεικνύουν τα σημεία στα οποία η διοίκηση πρέπει να εντρυφήσει γιατί αποδίδουν καλύτερα για τους μετόχους. Μελετώντας τη βιβλιογραφία παρατηρείται η δημοτικότητα και ευρεία εφαρμογή της μεθόδου ABC. Η συγκεκριμένη μέθοδος διαφοροποιεί τον τρόπο με τον οποίο το κόστος κατανέμεται στο τελικό προϊόν μέσα από την χρήση κέντρων κόστους και διαφορετικών δραστηριοτήτων. Η ABC έχει μελετηθεί εκτεταμένα από σύγχρονους ερευνητές και έχουν δημιουργηθεί διάφορες παραλλαγές ή μετεξελίξεις αυτής που ανταποκρίνονται καλύτερα στις ανάγκες κλάδων.

Μια επιχείρηση αντιμετωπίζει μεγάλη δυσκολία στην ορθή αποτύπωση του κόστους της με βάση τις ανάγκες και τους στόχους της ενώ αυτή η διαδικασία καθίσταται ακόμη πιο δύσκολη στην περίπτωση που η επιχείρηση προσφέρει πολλά προϊόντα ή υπηρεσίες και διαθέτει κοινές μονάδες παραγωγής. Απαιτείται μεγαλύτερη πρακτική εφαρμογή της εφαρμογής μεθόδων κοστολόγησης και σύνδεσης της αποδοτικότητάς τους με την κερδοφορία της επιχείρησης.

Οι δυνατότητες της μεθόδου ABC είναι πολλές και για αυτό το λόγο μελετάται ακόμη και σήμερα από σύγχρονους ερευνητές παρά το γεγονός ότι αποτελεί γνωστό μοντέλο εδώ και δεκαετίες. Η ABC θεωρείται ένα σύστημα που παρέχει ακριβή πληροφόρηση κοστολόγησης ειδικά όταν η επιχείρηση αυτή χαρακτηρίζεται από υψηλά γενικά έξοδα.

Όσον αφορά στα αρχικά ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν πριν την διεκπεραίωση της ποσοτικής έρευνας προκύπτει πως οι ελληνικές ΜμΕ αντιμετωπίζουν διάφορα προβλήματα κατά την εφαρμογή της μεθόδου ABC με το πιο σημαντικό εξ αυτών να είναι η ανεπάρκεια ανθρώπινου δυναμικού. Οι ελλείψεις που παρατηρούνται στην εκπαιδευτική διαδικασία ή στην ελλιπή αποτελεσματική επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης επηρεάζονται σε σημαντικό βαθμό από την έλλειψη πόρων που αφορούν κυρίως το ανθρώπινο δυναμικό.

Ωστόσο, αποδεικνύεται μέσα από την εμπειρική έρευνα ότι οι Έλληνες λογιστές είναι εξοικειωμένοι με την εφαρμογή της μεθόδου και αρκετές ελληνικές επιχειρήσεις την επιλέγουν με την καθοδήγηση του οικονομικού τμήματος. Σημαντικό ρόλο σε αυτό διαδραματίζει η υποστήριξη της διοίκησης στην επιτυχία εφαρμογής της

μεθόδου η οποία φαίνεται ότι εφαρμόζεται στην πλειοψηφία των επιχειρήσεων του δείγματος. Επιπλέον, η μη λογιστική ιδιοκτησία δεν φαίνεται να επηρεάζει τόσο την επιτυχία εφαρμογής της μεθόδου όσο η έλλειψη του ανθρωπίνου δυναμικού.

Η παρούσα έρευνα χαρακτηρίζεται από ορισμένους περιορισμούς. Αρχικά, το δείγμα που χρησιμοποιήθηκε αποτελεί ένα μέρος του συνόλου των μικρομεσαίων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Θεσσαλονίκη και πιθανώς για αυτό και ο δείκτης αξιοπιστίας ανά κλίμακα και σε σύνολο του ερωτηματολογίου ήταν μικρός. Απαιτείται η συμμετοχή περισσότερων επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων που να ανήκουν στον ίδιο κλάδο προκειμένου να αυξηθεί η αξιοπιστία και η εγκυρότητα των στατιστικών αποτελεσμάτων της έρευνας.

Παρά τους περιορισμούς, όμως, η έρευνα εξετάζει μια σύγχρονη μέθοδο λογιστικής και κοστολόγησης η οποία φαίνεται να ταιριάζει στα χαρακτηριστικά των μικρομεσαίων επιχειρήσεων και να ανταποκρίνεται και στις ανάγκες τους. Η αυξημένη αντίληψη του δείγματος για το ζήτημα της ABC υποδηλώνει επάρκεια γνώσεων και εμπειρίας και υπάρχει βιβλιογραφικό κενό στην εξειδικευμένη μελέτη μεθόδων λογιστικής και κοστολόγησης με πρακτικά και εμπειρικά παραδείγματα.

Υπό αυτό το πρίσμα, μια πρόταση για μελλοντική έρευνα θα ήταν η μελέτη περίπτωσης μιας μικρομεσαίας επιχείρησης που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και εφαρμόζει για τουλάχιστον πέντε έτη τη μέθοδο ABC ώστε να καταγραφούν οι προσωπικές εμπειρίες της διοίκησης και των εργαζομένων που απασχολούνται με τον σχεδιασμό, εφαρμογή και χρήση της μεθόδου στην επιχείρηση.

Μια άλλη πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι η εξέταση των παραγόντων που επηρεάζουν την απόδοση της εφαρμογής της μεθόδου ABC στις ελληνικές ΜμΕ. Για παράδειγμα, ενδεχομένως το είδος του κλάδου στον οποίο ανήκει η κάθε επιχείρηση μπορεί να διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην επιτυχή εφαρμογή της. Άλλωστε, έρευνες όπως αυτή των Diavastis et al. (2016) δείχνουν πως υπάρχουν κλάδοι στους οποίους η μέθοδος ταιριάζει περισσότερο και παρουσιάζει καλύτερα αποτελέσματα στην εφαρμογή της.



## Βιβλιογραφία

Al – Bawab, A.A. & Al – Rawashdeh, H. (2016). The Impact of the Activity Based Costing System (ABC) in the Pricing of Services Banks in the Jordanian Commercial Banks: A Field Study. *International Business Research*, 9 (4).

Al – Nahoud, I. & Bani – Khalid, T. (2019). The Effect of Activity based Costing (ABC) System on the Corporate Pricing Decisions in the Jordanian Industrial Sector. *Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing*, 19 (2).

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

Anderson, S.W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of activity - based costing at General Motors, 1986–1993. *Management Accounting Research*, 1 (1), 1–51.

Anderson, S.W. & Young, S.M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 525-559.

Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura E.M. & Young, S.M. (2012). *Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution*. 6th Edition. United States: Pearson Education Ltd.

Back, W.E., Maxwell, D.A., Isidore, L. (2000). Activity-Based Costing as a Tool for Process Improvement Evaluations. *Journal of Management in Engineering*, 16 (2), 48-58.

Banker, R.D., Bardhan, I.R.& Chen, T.Y. (2008). The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 1-19.

Berliner, C. & Brimson, J. (1989). *Cost Management for Today's Advanced. The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School.

Berts, K. & Kock, S. (1995). Implementation considerations for activity-based costing in service firms. *Management Decisions*, 33, 57-63.

Blocher, B. Stout, D., Juras P. & Cokins, G. (2013). *Cost management: a strategic emphasis* (6th ed). New York, NY: McGraw-Hill Irwin.

- Bromwich, M. & Hong, C. (1999). Activity Based Costing Systems and Incremental Costs. *Management Accounting Research*, 10 (1), 39 – 60.
- Buggert, W. & Wielputz, A. (1995). *Target Costing – Grundlagen und Umsetzung des Zielkosten managements*. Wien: Hanser.
- Cagwin, D. & Bouwman, M.J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13, 1-39.
- Căpușneanu, S., Topor, D. & Rof. L.M. (2011). General implementation stages of the ABC method in the Small and Medium – Sized Enterprises. *MPRA*, No. 36218.
- Chongruksut, W. (2002). *The Adoption of activity-based costing in Thailand*. Thailand: Victoria University.
- Church, A.H. (1916). *The proper distribution of expense burden*. New York: The Engineering Magazine Co.
- Clarke, P. & Mullins, T. (2001). Activity Based Costing in The Non- Manufacturing Sector In Ireland: A Preliminary Investigation. Irish. *Journal Management*, 22 (1), 1.
- Cobb, I., Innes J. & Mitchell, F. (1992). Activity Based Costing: Problems and Practice. Chartered Institute of Management Accountants.
- Cohen, S., Venieris, G. & Kaimenaki, E. (2005). ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, 20 (9), 981-1000.
- Cokins, G. (2001). *Activity – based cost management: An executive’s guide*. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Cooper, R. (1987). Does Your Company Need a New Cost System? *Journal of Cost Management*, Spring, 45-90.
- Cooper, R. (1995). *When Lean Enterprises Collide, Competing through Competition*. Boston: Harvard Business School Press.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1988). Measure costs right: make the right decision. *Harvard Business Review*, 66 (5), 96-103.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6 (93), 1.
- Decker, H. & Smidt, S. (2003). A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firm. *International Journal of Production Economics*, 84, 243 – 305.
- Diavastis, I., Anagnostopoulou, E., Drogalas, G. & Karagiorgos, T. (2016). The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity –

Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece. *Accounting and Management Information Systems*, 15 (4), 757-784.

Drury, C. (2005). *Management accounting for business decision*. 3<sup>rd</sup> Edition. New Hampshire: Thomson Learning.

Dubihlela, J. & Rundora, R. (2014). Employee Training, Managerial Commitment and The Implementation Of Activity Based Costing; Impact On Performance Of SMEs. *IBER*, 13 (1), 27.

Dybvig, A., Karrenbauer, J. & Miller, J. (2015). Enterprise Master Plan: Next – Generation Planning with Activity – Based Costing. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 25 (4), 83-89.

Ellis – Newman, J. (2003). Activity – based costing in user services of an academic library. *Library Trends*, 51 (3), 333 – 348.

Fito, A., Llobet, J. & Cuguero, N. (2018). The activity – based costing model trajectory: A path of lights and shadows. *Intangible capital*, 14 (1), 146 – 161.

Foster, G. & Swenson, D.W. (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 109-142.

Garrison, R. & Noreen, E. (2000), *Management Accounting*. Chicago: Mc–Graw Hill Higher Education.

Gosellin, M. (2007). Handbook of Management Accounting Research. In Chapman, S. et al., (Ed.) Vol.2, New York: Elsevier Ltd

Goumas, S. (2019). Application of modern methods of costing (ABC) in Greece: The case of construction companies. *Archives of Economic History*, 33 – 45.

Gunasekaran, A. & Singh, D. (1999). Design of activity-based costing in a small company: a case study. *Computers and Industrial Engineering*, 37, 413-416.

Innes, J. & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*, 1 (1), 3-19.

Innes, J., Mitchell F. & Sinclair, D. (2000). ABC in UK’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11 (2), 349-362.

Intakhan, P. (2014). ABC success: Evidence from ISO 9000 certified companies in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 22 (3), 287-303.

Ishter, M. & Hossain, A. (2015). Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6 (4).

- Harr, D. (1991). Activity-based costing: new insights for cost management. *Armed Forces Comptroller*, 36 (33).
- Hicks, D. (2002). *Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies*. New York: John Wiley and Sons.
- Hilton, R.W. & Maher, M.W. (2000). *Cost Management: Strategies for Business Decisions*. New York: The McGraw-Hill Companies.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), 390 – 418.
- Kaplan, R. & Anderson, S. (2004). Time – Driven Activity – Based Costing. *Harvard Business Review*, 82 (11), 131 – 138.
- Kaplan R.S. & Anderson S.R. (2007). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 131-138.
- Kaplan, R.S. & Cooper, R. (1998). *Cost and effect – using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business Press.
- Kitsantas, T., Vazakidis, A. & Stefanou, C.J. (2020). Integrating Activity Based Costing (ABC) with Enterprise Resource Planning (ERP) for Effective Management: A Literature Review. *Technium*, 2 (7), 160-178.
- Krumwiede, K.R. (1998). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
- Kuchta D. & Troska M. (2007). Activity Based Costing and Customer Profitability. *Cost Management*, 21 (3), pp. 18-25.
- Kumar, N. & Mahto, D. (2013). A Comparative Analysis and Implementation of Activity Based Costing (ABC) and Traditional Cost Accounting (TCA) Methods in an Automobile Parts Manufacturing Company: A Case Study. *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, 13 (4), 29 – 37.
- Lahutta, D. & Wronski, P. (2015). Customer profitability analysis with time – driven activity – based costing. The case study of Polish laboratory diagnostics market' s enterprise. *Management, Knowledge and Learning, Joint International Conference 2015*, 455-465
- Leahy, T. (1998). The target costing bull's eye – Part One of a Series. Διαθέσιμο από: [www.controllermag.com/issues/1998/January/targetbulleye.html](http://www.controllermag.com/issues/1998/January/targetbulleye.html).

- Li, C.-L. & Lu, H.-S. (2015). Enterprise Quality Cost Research Based on Activity – based Costing. *International Conference on Management Science and Management Innovation*, 608-613.
- Liu, X. J. & Dong, N. (2020). Practice of Management of Enterprise Integrated Cost Based on the Value-Chain: Take China Minerals Corporation as a Study Case. *Newsletter of Accounting*, 10,172-176
- Maiga, A.S. & Jacobs, F.A. (2008). Extent of ABC use and its consequences. *Contemporary Accounting Research*, 25 (2), 566-593.
- Majid, J.A. & Sulaiman, M. (2008). Implementation of activity-based costing in Malaysia: a case study of two companies. *Asian Review of Accounting*, 16 (1), 39-55.
- Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (8), 649-672.
- Marx, C. (2009). Activity Based Costing (ABC) And Traditional Costing Systems. Διαθέσιμο από: <http://financialsupport.weebly.com/activity-based-costing-abc-andtraditional-costing-systems.html>.
- Mia, L. & Patiar, A. (2001). The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *International Journal of Hospitality Management*, 20 (2), 111-128.
- Miller, B. & Mungai, G. (2015). *Pricing and costing SME products and services*. Growth Cap: Building SME -focused capacity. FSD Kenya.
- Monroy, C.R., Nasiri, A. & Pelaez, M.A. (2012). Activity based costing, time – driven activity based costing and lean accounting: Differences among three accounting systems’ approach to manufacturing. Proceedings of the 6 th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management, July 18-20, 2012, XVI Congreso de Ingenieria de Organizacion, Vigo, Spain.
- Namazi, M. (2009). Performance focused activity-based costing. *Cost Management*, 5 (23), 1 – 34.
- Nitin, K. & Delgobind, M. (2013). Current Trends of Application of Activity based costing (ABC): A Review. *Global Journal of Management and Business Research Accounting & Auditing*, 13 (3), 10 – 24.
- Pavlatos, O. (2011). The Impact of Strategic Management Accounting and Cost Structure on ABC Systems in Hotels. *Journal of Hospitality Financial Management*, 19 (2), 53-76.

- Pernot, E., Roodhooft, F. & Van den Abbeele, A. (2007). Time – driven activity – based costing for interlibrary services: A case study in a university. *The Journal of Academic Librarianship*, 33 (5), 551 – 560.
- Pike, R., Tayles, M. & Mansor, N.N.A. (2011). Activity-based costing user satisfaction and type of system: A research note. *The British Accounting Review*, 43, 65-72.
- Rosler, F. (1996). *Target Costing fur die Automobilindustrie*. Wiesbaden: Springer.
- Roya, D., Reza, A.Z., Hossain, A. & Maghsoud, E.Z. (2015). An Overview of the Theoretical Activity – Based Costing. *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, 5 (1).
- Sarokolaee, M.A., Taghizadeh, V. & Ebrati, M. (2012). The relationship between target costing and value – based pricing and presenting an aggregate model based on customers’ expectations. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 41, 74 – 83.
- Saxena, V. & Vashist, C. (2010). *Advanced Management Accounting*. New Delhi: Sultan Chand & Sons.
- Sayle, A.J. (2005). Opportunities are everywhere. *Quality Progress*, 38 (4), 33-38.
- Shil, N.C. & Das, B. (2012). Right product pricing: Application of activity – based costing (ABC) – and- economic value added (EVA) as an integrated tool. *African Journal of Business Management*, 6 (44), 10826 – 10833.
- Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firms’ implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-166.
- Shields, M.D. & McEwen M.A. (1996). Implementing Activity-Based Costing Systems Successfully. *Journal of Cost Management*, 3, 17-27.
- Smit, M., Abdullah, Z. & Abdul-Razak, R. (2008). The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence. *Asian Review of Accounting*, 16 (3), 197-218.
- Sorin, B. & Sorinel, C. (2010). Effective cost analysis tools of the activity – based costing (ABC) method. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12 (1), 25-35.
- Spedding, T.A. & Sun, G.Q. (1999). Application of discrete event simulation to the activity-based costing of manufacturing systems. *International Journal of Production Economics*, 58 (3), 289-301.

- Stefano, N. & Casarotto, F.N. (2013). Activity-based costing in services: literature bibliometric review. *Springer Plus*, 2 (1).
- Stratton, W., Desroches, D., Lawson, R. & Hatch, T. (2009). Activity-based costing: is it still relevant? *Management Accounting Quarterly*, 10 (31).
- Su, C. Q. & Feng, Q. G. (2008). Innovations of Systematic Theory and Practice of Management Theory. *Newsletter of Financial Accounting*, 5, 38-41.
- Tani, T., Horvath, P. & Wangenheim, S. (1996). GenkaKikaku und marktorientiertes Zielkosten management – Deutsch – japanischer Systemvergleich zu Entwicklungsstand und Verbreitung. *Controlling*, 8, 80- 89.
- Tobi, B., Osasrere, A. & Adeniran, A. (2015). Costing Techniques and Pricing Decisions of Manufacturing Companies in Ogun State. *International Journal of Humanities and Social Science*, 5 (12) 162 – 170.
- Wegmann, G. (2009). The activity- based costing method: Development and applications. *The ICAI Journal of Accounting Research*, 8 (1), 7 – 22.
- Wen, S. B. & Gao, Q. (2018). On the Application of Activity-Based Costing in the Cost Calculation of Institutions of Higher Education. *The Chinese Certified Public Accountant*, 11, 90-94.
- Wilson, J.W. & Eilertsen, S. (2010). How did strategic planning help during the economic crisis? *Strategy & Leadership*, 38 (2), 5-14.
- Yakymivna, P.N. & Petrivna, A.L. (2016). ABC Analysis as a Tool of Optimization of Marketing Management of Export-led Enterprises. *Marketing & Management of Innovations*, 7 (3), 87-94.
- Zengin, Y. & Ada, E. (2010). Cost Management through Product Design: Target Costing Approach. *International Journal of Production Research*, 47 (19), 5593 – 5611.
- Zhang, R. & Li, J.-L. (2021). The application of activity – based costing in the cost calculation of thermal – power enterprise. *Thermal Science*, 25 (2), 933-939.
- Νεγκάκης, Χ. & Κουσενίδης, Δ. (2015). *Διοικητική Λογιστική*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

## Παράρτημα Α Ερωτηματολόγιο

Ερωτηματολόγιο<sup>1</sup>

Υποστήριξη ανώτατης διοίκησης	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε διαφωνών ούτε συμφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1. Η ανώτατη διοίκηση αφιερώνει χρόνο και δεσμεύεται στην εφαρμογή της μεθόδου ABC.	1	2	3	4	5
2. Η ανώτατη διοίκηση της επιχείρησης προσφέρει ενεργή υποστήριξη κατά την εφαρμογή και εξάσκηση της ABC.	1	2	3	4	5
3. Η ανώτατη διοίκηση επικοινωνεί αποτελεσματικά τη στήριξή της στο σύστημα της ABC.	1	2	3	4	5
4. Η ανώτατη διοίκηση έχει σαφείς και περιεκτικούς στόχους για το σύστημα της ABC και παρέχει την απαραίτητη	1	2	3	4	5

<sup>1</sup> Το ερωτηματολόγιο στηρίζεται στην έρευνα Intakhan, P. (2014). ABC success: Evidence from ISO 9000 certified companies in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 22 (3), 287-303.



πληροφόρηση για αυτούς τόσο στην υπεύθυνη ομάδα ατόμων για την ABC όσο και στο σύνολο των χρηστών της μεθόδου αυτής.					
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--	--

Μη λογιστική ιδιοκτησία	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε διαφωνών ούτε συμφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1.Τμήματα εκτός του οικονομικού (π.χ. τμήμα μάρκετινγκ, τμήμα παραγωγής κλπ.) δεσμεύονται στην χρήση της πληροφόρησης που προσφέρει η ABC.	1	2	3	4	5
2. Η ομάδα εφαρμογής της ABC είναι διαλειτουργική δηλαδή περιλαμβάνει άτομα από όλα τα τμήματα της επιχείρησης.	1	2	3	4	5
3.Οι λογιστές / Το ανθρώπινο δυναμικό του οικονομικού τμήματος της επιχείρησης	1	2	3	4	5

μοιράζονται πληροφορίες με τους υπόλοιπους για την εφαρμογή της μεθόδου.					
--------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--	--

Επαρκείς πόροι	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε διαφωνών ούτε συμφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1.Τα άτομα που ανέπτυξαν το μοντέλο ABC είχαν πρόσβαση σε άτομα εντός της επιχείρησης από τα οποία χρειάζονταν πληροφορίες.	1	2	3	4	5
2.Η ανάπτυξη του συστήματος ABC είχε επαρκές ανθρώπινο δυναμικό έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ολοκλήρωση και πλήρης εφαρμογή της μεθόδου μέσα σε λογικά χρονικά πλαίσια.	1	2	3	4	5
3.Οι άνθρωποι που ανέπτυξαν το μοντέλο ABC για την επιχείρηση είχαν τον κατάλληλο και	1	2	3	4	5

απαραίτητο εξοπλισμό και υλικά που απαιτούνταν για την διεκπεραίωση της εργασίας τους.					
----------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--	--

Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε διαφωνών ούτε συμφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1.Στο μοντέλο ABC που εφαρμόζει η επιχείρηση η υψηλή απόδοση αναγνωρίζεται και επιβραβεύεται.	1	2	3	4	5
2.Τα δεδομένα της ABC χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της απόδοσης.	1	2	3	4	5
3.Τα συστήματα αποζημίωσης στην επιχείρηση έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρακινούν τους εργαζόμενους να εφαρμόσουν την ABC.	1	2	3	4	5
4.Στο μοντέλο ABC της επιχείρησης οι χρηματικές ανταμοιβές συνδέονται με την απόδοση της επιχείρησης.	1	2	3	4	5

Εκπαίδευση στο σύστημα ABC	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε διαφωνών ούτε συμφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1. Προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο σχεδιασμού της ABC.	1	2	3	4	5
2. Προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο εφαρμογής της ABC.	1	2	3	4	5
3. Προσφέρθηκε επαρκής εκπαίδευση στο στάδιο χρήσης της ABC.	1	2	3	4	5
4. Η εκπαίδευση για την ABC (π.χ. η εκπαίδευση χρήσης των απαραίτητων πληροφοριακών συστημάτων) ήταν χρήσιμη και εφαρμόσιμη στο σύστημα για την συγκεκριμένη επιχείρηση.	1	2	3	4	5

Σύνδεση με την ποιότητα	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε διαφωνών	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
-------------------------	-----------------	---------	---------------	---------	-----------------

			ούτε συμφωνώ		
1.Η επιχείρηση συνέδεσε το σύστημα ABC με κάποια μέθοδο ποιότητας όπως η JIT ή η TQM.	1	2	3	4	5
2.Η επιχείρηση δεσμεύεται στην βελτίωση της ποιότητας μέσω της εμπλοκής της σε ποιοτικές δραστηριότητες.	1	2	3	4	5

Γενικά στοιχεία και πληροφορίες

Κλάδος επιχείρησης:

Έτη λειτουργίας επιχείρησης:

- 0-5
- 6-10
- 11-15
- >15

Αριθμός απασχολούμενων

- 1-10
- 11-50
- 51-100
- >100

Εφαρμογή της μεθόδου ABC

- Δεν εφαρμόζεται

Αναμένεται να εφαρμοστεί το προσεχές διάστημα

Εφαρμόζεται ήδη

Αξιολόγηση επιτυχίας εφαρμογής μεθόδου ABC

Καθόλου

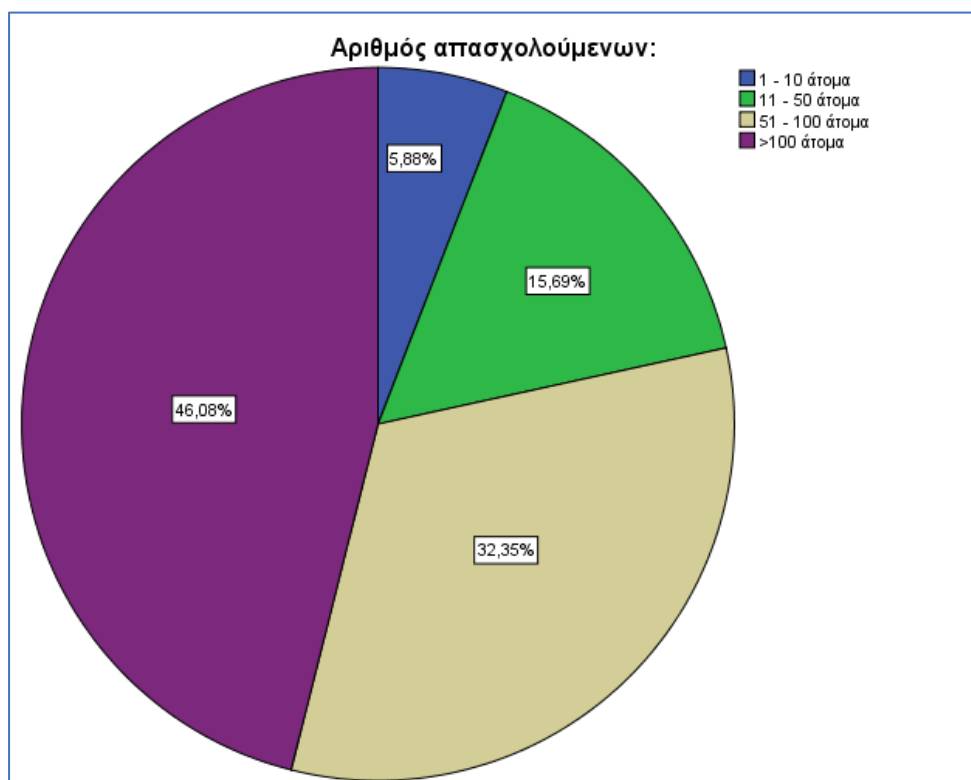
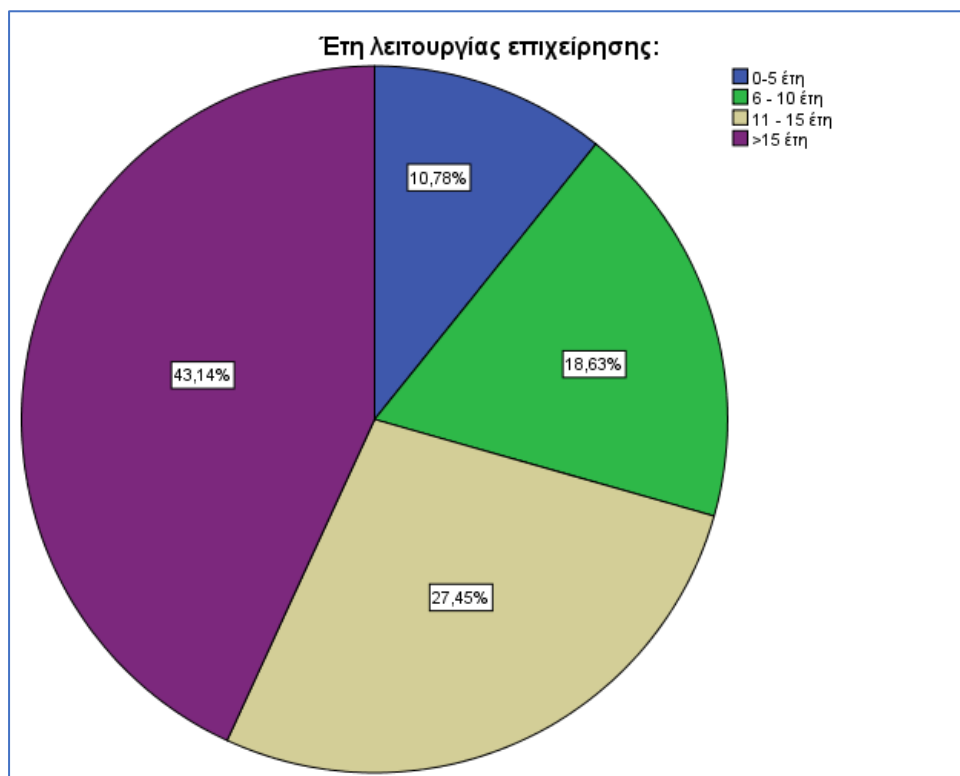
Λίγο

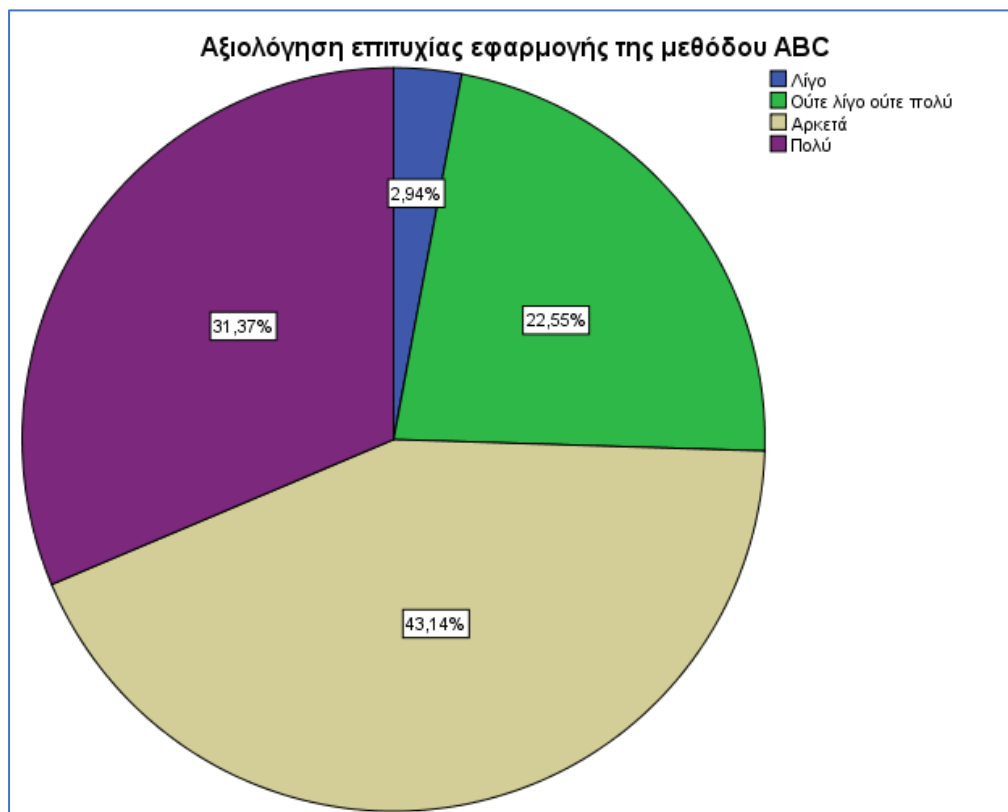
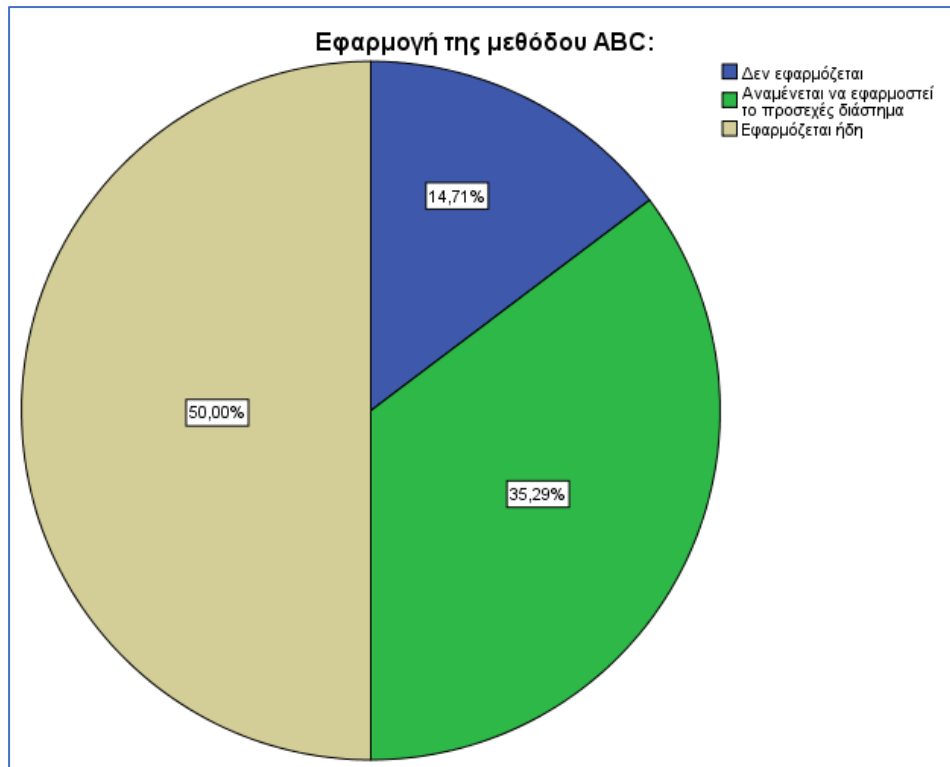
Ούτε λίγο ούτε πολύ

Αρκετά

Πολύ

## Παράρτημα Β Γραφήματα Πληροφοριών Δείγματος







## Παράρτημα Γ' - Αποτελέσματα Συσχετίσεων

Correlations				
		Μ.Ο. Υποστήριξη Ανώτατης Διοίκησης	Μ.Ο. Μη λογιστική ιδιοκτησία	Μ.Ο. Επαρκείς πόροι
Μ.Ο. Υποστήριξη Ανώτατης Διοίκησης	Pearson Correlation	,028	,051	-,087**
	Sig. (2-tailed)	,777	,613	,386
	N	102	102	102
Μ.Ο. Μη λογιστική ιδιοκτησία	Pearson Correlation	,051	1	-,026
	Sig. (2-tailed)	,613		,798
	N	102	102	102
Μ.Ο. Επαρκείς πόροι	Pearson Correlation	-,087**	-,026	1*
	Sig. (2-tailed)	,386	,798	,851
	N	102	102	102
Μ.Ο. Σύνδεση με την ποιότητα	Pearson Correlation	,012	-,056	-,063
	Sig. (2-tailed)	,901	,575	,532
	N	102	102	102

Correlations		
		Μ.Ο. Σύνδεση με την ποιότητα
Μ.Ο. Υποστήριξη Ανώτατης Διοίκησης	Pearson Correlation	,012
	Sig. (2-tailed)	,901
	N	102

Μ.Ο. Μη λογιστική ιδιοκτησία	Pearson Correlation	-,056
	Sig. (2-tailed)	,575
	N	102
Μ.Ο. Επαρκείς πόροι	Pearson Correlation	-,063**
	Sig. (2-tailed)	,532
	N	102
Μ.Ο. Σύνδεση με την ποιότητα	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	,806
	N	102

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

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

<b>Correlations</b>			
		Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Μ.Ο. Μη λογιστική ιδιοκτησία
Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Pearson Correlation	1	-,026
	Sig. (2-tailed)		,798
	N	102	102
Μ.Ο. Μη λογιστική ιδιοκτησία	Pearson Correlation	-,026	1
	Sig. (2-tailed)	,798	
	N	102	102

<b>Correlations</b>		
	Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Μ.Ο. Επαρκείς πόροι

Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Pearson Correlation	1	-,080
	Sig. (2-tailed)		,424
	N	102	102
Μ.Ο. Επαρκείς πόροι	Pearson Correlation	-,080	1
	Sig. (2-tailed)	,424	
	N	102	102

<b>Correlations</b>			
		Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Μ.Ο. Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης
Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Pearson Correlation	1	,127
	Sig. (2-tailed)		,204
	N	102	102
Μ.Ο. Σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης	Pearson Correlation	,127	1
	Sig. (2-tailed)	,204	
	N	102	102

<b>Correlations</b>			
		Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Μ.Ο. Εκπαίδευση στο σύστημα ABC
Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Pearson Correlation	1	-,019
	Sig. (2-tailed)		,851
	N	102	102

Μ.Ο. Εκπαίδευση στο σύστημα ABC	Pearson Correlation	-,019	1
	Sig. (2-tailed)	,851	
	N	102	102

Correlations			
		Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Μ.Ο. Σύνδεση με την ποιότητα
Εφαρμογή της μεθόδου ABC:	Pearson Correlation	1	-,063
	Sig. (2-tailed)		,532
	N	102	102
Μ.Ο. Σύνδεση με την ποιότητα	Pearson Correlation	-,063	1
	Sig. (2-tailed)	,532	
	N	102	102

### Παλινδρόμηση

ANOVA					
Εφαρμογή της μεθόδου ABC:					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,402	1	,402	,759	,386
Within Groups	52,892	100	,529		
Total	53,294	101			