



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Π.Μ.Σ.: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ  
ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2021-2023

### ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

---

«Η σημασία της μεθόδου κοστολόγησης ABC (Activity -Based Costing) και η εφαρμογή της από τις σύγχρονες επιχειρήσεις»

Επιβλέπων Καθηγητής: Δρ Δρογαλάς Γεώργιος

Επιμέλεια Εργασίας: Χανιωτάκη Παναγιώτα (Α.Μ.: 22065)

Θεσσαλονίκη, 2024

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η κοστολόγηση αποτελεί ένα κρίσιμο στοιχείο για τη διαχείριση μιας επιχείρησης, καθώς επιτρέπει την, αναγνώριση, μέτρηση και ανάλυση του κόστους. Στο παρόν πόνημα αναλύεται η μέθοδος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα Activity-Based Costing (ABC). Η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει αναδειχθεί ως ένα ισχυρό εργαλείο για την ακριβή ανάλυση και διαχείριση των δαπανών σε μια οικονομική οντότητα. Στην Ελληνική επικράτεια, η εφαρμογή της ABC παραμένει αναπτυσσόμενη με ελλιπή εμπειρική έρευνα. Προς τούτο, η παρούσα έρευνα επικεντρώνεται στην ανάλυση της εφαρμογής της στις ελληνικές επιχειρήσεις.

Αρχικά, η εργασία εκθέτει μια εισαγωγική περιγραφή της μεθόδου κοστολόγησης ABC. Κατόπιν, παραθέτει την ιστορική της εξέλιξη, ορισμούς και τα βασικά στάδια εφαρμογής της, αναλύοντας τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και τα προσκόμματα που προκύπτουν από αυτήν. Εν συνεχεία παρουσιάζεται η βιβλιογραφική ανασκόπηση, βασισμένη σε επιστημονικά άρθρα και πρακτικές περιπτώσεις, προσφέροντας μια ενδελεχή εικόνα στην εφαρμογή και την επίδραση της ABC στις επιχειρήσεις.

Άξια αναφοράς είναι η έρευνα που πραγματοποιείται, μέσω της ερευνητικής μεθόδου του ερωτηματολογίου, με την επακόλουθη δειγματοληψία και περιγραφική στατιστική ανάλυση των προκύπτων δεδομένων, που σκοπό έχουν την εν συνόλω απεικόνιση της επικρατούσης κατάστασης του ελληνικού επιχειρηματικού χώρου αναφορικά με το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων στην ελληνική επικράτεια και την ανάδειξη των δυνατοτήτων και των προσκομμάτων που αντιμετωπίζουν οι οικονομικές οντότητες. Ειδικότερα παρουσιάζεται ο βαθμός κατά τον οποίο οι οικονομικές οντότητες χρησιμοποιούν την εν λόγω κοστολογική μέθοδο και την ικανοποίησή τους. Τα αποτελέσματα, ως δεδομένα της έρευνας, αφορούσαν 106 οικονομικές οντότητες και αναλύθηκαν μέσω της περιγραφικής στατιστικής, αναδεικνύοντας τα υψηλά ποσοστά αποδοχής και ικανοποίησής τους από την μέθοδο κοστολόγησης ABC. Οι αιτίες αποδοχής τους έγκεινται, κατά πλειοψηφία στην, μέτρηση απόδοσης και διαχείριση κόστους και τμημάτων της επιχείρησης,

εξοικονόμηση πόρων μέσω κατάργησης δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση και στην καλύτερη τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών, ενώ οι αιτίες απόρριψης της από κάποιες επιχειρήσεις είναι το υψηλό κόστος εφαρμογής της, η έλλειψη χρόνου για την εκμάθησή της, η απουσία υποστήριξης από την διοίκηση της οικονομικής μονάδας και η έλλειψη καταρτισμένων στελεχών. Τέλος, παραθέτονται πιθανές κατευθύνσεις για μελλοντικές έρευνες και βελτιώσεις στον τομέα της κοστολόγησης στην Ελλάδα.

### **Λέξεις κλειδιά**

Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, ABC, Ελληνικές οικονομικές οντότητες, Βαθμός υιοθέτησης, Κοστολόγηση, Συστήματα κοστολόγησης, Λογιστική, Ελληνική επικράτεια, Ελλάδα, Κόστος, Πόροι, Δραστηριότητες, Οδηγοί κόστους, Φορείς κόστους.

## ABSTRACT

Cost accounting constitutes a critical element in business management, as it allows the identification, measurement, and analysis of all the costs of a business. In this dissertation, we present and analyse the Activity-Based Costing (ABC) method. The ABC method has emerged as a powerful tool for accurately analyzing and managing costs in an economic entity. In Greece, the application of the ABC remains developing with insufficient empirical research. To this end, this research focuses on the analysis of its application in Greek companies.

First, the essay provides an introductory description of the ABC method. Consequently, it lists its development throughout the years, definitions and the main stages of its implementation, analyzing the advantages, disadvantages and obstacles arising from it. Then it presents the literature review, based on scientific articles and practical cases, offering a thorough insight into the application and impact of ABC in business.

It is worth mentioning that the research, conducted via questionnaires, subsequently followed by sampling and descriptive statistical analysis of the resulting data, which aim at the overall illustrating of the prevailing situation of the Activity Based Costing system in the Greek business and the highlighting of the possibilities and obstacles faced by economic entities. In particular, the extent to which economic entities use and are satisfied with the said costing method, is presented. The results -research data, were based on 106 economic entities and were analyzed through descriptive statistics, highlighting the high rates of acceptance and satisfaction with the ABC costing method. The reasons for this acceptance lie, mainly, in measuring performance and managing costs and parts of the business, saving resources through the elimination of activities that do not bring value to the business along with the better pricing of products and services. On the other hand, several reasons for its rejection by some businesses are the high cost of its implementation, the lack of time to learn it, the absence of support from the management of the financial unit and the lack of qualified executives.

Last but not least, the thesis provides directions for future research and improvements in the field of costing in Greece.

**Keywords**

Activity Based Costing, ABC, Greek financial entities, Adoption rate, Costing, Costing systems, Accounting, Greek territory, Greece, Cost, Resources, Activities, Cost drivers, Cost drivers.

## Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	2
ABSTRACT.....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	8
Αναγκαιότητα Εργασίας.....	10
Σκοπός της παρούσας εργασίας.....	11
Διάρθρωση της εργασίας.....	12
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....</b>	<b>15</b>
1.1 Ιστορική αναδρομή.....	15
1.2 Ορισμοί Διοικητικής Λογιστικής, Κοστολόγησης και Κοστολόγησης ABC.....	17
1.3 Βασικές έννοιες Κοστολόγησης ABC.....	24
1.4 Στάδια Μεθόδου Κοστολόγησης ABC.....	27
1.5 Διαφορές Παραδοσιακής Κοστολόγησης και Κοστολόγησης ABC.....	31
1.6 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Κοστολόγησης ABC.....	34
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....</b>	<b>37</b>
2.1 Εισαγωγή.....	37
2.2 Βαθμός υιοθέτησης της Κοστολόγησης ABC στην ελληνική επικράτεια.....	37
2.3 Εμπειρικές έρευνες για τους παράγοντες που οδηγούν στην επιτυχία της εφαρμογής της κοστολόγησης ABC.....	39
2.4 Εμπειρικές έρευνες για τους παράγοντες που οδηγούν στην επιτυχή λειτουργία της οικονομικής μονάδας μέσω του τρόπου εφαρμογής της ABC.....	41
2.5 Εμπειρικές έρευνες για τα πλεονεκτήματα της ABC.....	43
2.6 Εμπειρικές έρευνες για τα μειονεκτήματά της ABC.....	47
2.7 Εμπειρικές έρευνες για τα εμπόδια και της προκλήσεις.....	49
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....</b>	<b>52</b>
3.1 Εισαγωγή.....	52
3.2 Μέθοδος δειγματοληψίας.....	52
3.3 Επιλογή ειδών δεδομένων.....	53
3.4 Δομή Ερωτηματολογίου.....	54
3.5 Συγκέντρωση δεδομένων.....	55
3.6 Στόχοι συλλογής δεδομένων.....	56
3.7 Δείγμα Έρευνας.....	56
3.8 Σύνοψη.....	63

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΔΙΕΞΑΧΘΕΙΣΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ</b> .....	64
4.1 Εισαγωγή .....	64
4.2 Παράγοντες επιτυχίας της μεθόδου κοστολόγησης ABC.....	64
4.3 Πλεονεκτήματα από τη χρήση της μεθόδου κοστολόγησης ABC .....	72
4.4 Εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC .....	91
4.5 Μειονεκτήματα, δυσκολίες εφαρμογής και λόγοι απόρριψης της μεθόδου κοστολόγησης ABC .....	94
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b> .....	112
5.1 Εισαγωγή .....	112
5.2 Συμπεράσματα .....	112
5.3 Περιορισμοί έρευνας.....	116
5.4 Μελλοντικές έρευνες .....	116
5.5 Σύνοψη.....	117
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	118
Ξενόγλωσση.....	118
Ελληνική .....	125
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b> .....	127
<b>ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ</b> .....	127
<i>ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ</i> .....	127
<i>ΕΝΟΤΗΤΑ 2Α: ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΤΥΧΙΑΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)</i> .....	129
<i>ΕΝΟΤΗΤΑ 2Β: ΤΑ ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)</i> .....	130
<i>ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ, ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΔΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)</i> .....	131
<i>ΕΝΟΤΗΤΑ 3Α: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)</i> .....	131
<i>ΕΝΟΤΗΤΑ 3Β: ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ, ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΔΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)</i> .....	132
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ</b> .....	134
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ</b> .....	136

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Οι οικονομικές οντότητες για την επίτευξη της, ορθής λειτουργίας, βιωσιμότητας, καθώς και εξέλιξής τους οφείλουν να συμπορεύονται με τις εκάστοτε επιταγές της εποχής στην οποία δραστηριοποιούνται και επιθυμούν να εδραιωθούν. Η παγκοσμιοποίηση σε συνδυασμό με τον ραγδαίο τεχνολογικό άλμα αποτέλεσαν δύο εκ των βασικών παραγόντων που συνέστησαν ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και ανταγωνιστικό περιβάλλον. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των οικονομικών οντοτήτων και ειδικότερα η διοίκησή των αναγκάστηκε τις τελευταίες δεκαετίες να προσαρμοστεί με τα τεκταινόμενα, εστιάζοντας πάντα στην αποκόμιση αέναους κέρδους, το οποίο δύναται να αποκτηθεί κυρίως με την αξιόπιστη εκτίμηση του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών τους. Η αξιοπιστία και η ποιότητα του προσδιορισμού του κόστους επιτυγχάνεται με την λήψη στρατηγικών αποφάσεων για την ορθότητα των οποίων απαιτείται η συλλογή έγκυρων και με ακρίβεια ποιοτικών πληροφοριών. (Cardos et al., 2012; Lahutta and Wronski, 2015)

Η λογιστική των εταιρειών και ειδικότερα η κοστολόγηση συνιστά τον κινητήριο μοχλό εσωτερικής λειτουργίας της επιχείρησης, δεδομένου ότι παρέχει τα απαραίτητα δεδομένα προκειμένου να ληφθούν αξιόπιστες αλλά και κατάλληλες, για τις ανάγκες και την δραστηριότητα της επιχείρησης, στρατηγικές λογιστικές αποφάσεις, που θα την οδηγήσουν αφενός στην επιβίωσής της στην αγορά και αφετέρου στον κύριο στόχο της, που είναι η απόδοση, η εξέλιξη και η άσκηση επιρροής της. Η απαίτηση αυτή για απόκτηση αξιόπιστων δεδομένων και ορθή πληροφόρηση που σταδιακά καθιερώθηκε σε άμεση ανάγκη των επιχειρήσεων έπεισε ερευνητές και ακαδημαϊκούς να ανακαλύψουν καινούργια κοστολογικά συστήματα. (Järvenpää, 2007)

Το πρωτότυπο σύστημα, το οποίο αναμφίβολα τις τελευταίες δεκαετίες κέντρισε την προσοχή των ακαδημαϊκών οικονομολόγων δημιουργήθηκε από τους Cooper and Kaplan είναι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων άλλως κοστολόγηση Activity Based Costing (A.B.C.) Το εν λόγω σύστημα επικεντρώνεται στους οδηγούς και τις πηγές κόστους που είναι αναπόσπαστα μέρη της εν λόγω μεθόδου. (Bjørnenak and Mitchell, 2002) Η βασική της αρχή έγκειται πως το κάθε προϊόν συσχετίζεται με δραστηριότητες και αυτές απορροφούν πόρους της οικονομικής οντότητας για να



επιτευχθούν. Έτσι, το κόστος δραστηριότητας είναι οι συνολικοί πόροι του προϊόντος που αναλώνονται και οι τιμές αυτών, ενώ το κόστος παράγωγης συντίθεται από το συνολικό κόστος της δραστηριότητας. (Li and Lu, 2015)

Το εν λόγω σύστημα παρέχει ακριβή, ποιοτικά και αξιόπιστα αποτελέσματα, συνιστώντας καινοτομία έναντι των προηγούμενων υπάρχουσών παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης ως προς τη λειτουργία της επιχείρησης, τις προσφερόμενες επιλογές της σε αυτήν, αποτελώντας βασικό στρατηγικό σκοπό των περισσότερων επιχειρήσεων παγκοσμίως, αφού με τη λειτουργία της προσφέρει τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να διαχειριστούν τις αγκώδεις απαιτήσεις για ολόενα και αυξανόμενη παραγωγικότητα με το δυνατότερο χαμηλό κόστος παραγωγής. (Ben-Arieh and Qian, 2003) Στην κοστολογική μέθοδο βάσει δραστηριοτήτων, οι δραστηριότητες καταναλώνονται από τις υπηρεσίες και τα προϊόντα της οικονομικής οντότητας και οι πόροι κατανέμονται στις δραστηριότητες μέσω οδηγών κόστους, δηλαδή προκαθορισμένων συντελεστών. Οι οδηγοί κόστους επιμερίζουν τους πόρους ανά δραστηριότητα και μετέπειτα οι τελευταίες στις υπηρεσίες και τα προϊόντα. (Cooper and Kaplan, 1998)

Συνιστά δε για τις οικονομικές οντότητες απαραίτητο μοχλό διοίκησης, διαχείρισης και αποδοτικότητας τους, ο οποίος εφαρμόζεται ταυτόχρονα με άλλες μεθόδους της διοίκησης, ώστε να συλλεχθούν αξιόπιστα δεδομένα αναφορικά με τα οικονομικά στοιχεία και την οργάνωση της επιχείρησης, ενώ έτερα συστήματα διοίκησης οδηγούνται σε θετικά αποτελέσματα ακριβώς εξαιτίας της χρησιμοποίησης αυτών των παρεχόμενων, από την ABC, πληροφοριών. (Turney, 2010; Moisello, 2012)

Έν τούτοις, παρά το μεγάλο ντόρο που έχει προκαλέσει η ανακάλυψη της ABC και η συλλογή αξιόπιστων δεδομένων για τη λήψη ορθών αποφάσεων της διοίκησης, δεν έχει εφαρμοσθεί στον ίδιο βαθμό από τις οικονομικές οντότητες σε παγκόσμια κλίμακα, αφενός διότι πρόκειται για ένα πολύπλοκο κοστολογικό σύστημα συγκριτικά με τα προγενέστερα, που φέρει και μειονεκτήματα, αφετέρου διότι οι επιχειρήσεις επιλέγουν να ακολουθήσουν μία κοστολογική μέθοδο που συνδέεται με την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Επιπλέον, έρευνες που διεξήχθησαν το έτος 2018 ανέδειξαν ότι μόλις το 20% έως 30% αυτών την χρησιμοποίησαν, συγκριτικά με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης που, ενώ λαμβάνουν έντονες αρνητικές κριτικές, χαίρουν μεγαλύτερης απήχησης και εφαρμογής. (Chenhall and Langfield-

Smith, 1998; Drury, 2018) Οι εν λόγω κριτικές αναφέρονται στην ανακριβή πληροφόρηση σχετικά με τον επιμερισμό των πόρων και την αλλοίωση της κοστολόγησης των προϊόντων και των υπηρεσιών από τους λαθεμένους τρόπους παραγωγής, αλλά και σε ελαττώματα αναφορικά με την αναξιόπιστη, σε βάθος χρόνου, πληροφόρηση που αποτέλεσε αποτέλεσμα είχε τη λήψη ακατάλληλων αποφάσεων. (Johnson and Kaplan, 1987; Innes et al., 2000)

Ομολογουμένως πρόκειται για αντίφαση δεδομένων των πορισμάτων που κατέληξε πλήθος ερευνών. Πιο συγκεκριμένα, μία κατηγορία ερευνών επικεντρώθηκε σε πλεονεκτήματα και οφέλη που αποκόμισαν οι οικονομικές οντότητες, κατά την υιοθέτηση του εν λόγω συστήματος, μεταξύ των οποίων είναι η λήψη ορθών στρατηγικών αποφάσεων, η ελάττωση του κόστους, η εκτίμηση των παραγόντων που συντελούν στη δημιουργία του κόστους και η βελτίωση του τρόπου τιμολόγησης, ενώ έτερες κατηγορίες ερευνών εστίασαν σε παράγοντες που δύναται να επηρεάσουν στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις επιχειρήσεις, καταλήγοντας πως τέτοιοι αποτελούν ο τρόπος δόμησης του κόστους, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και το μέγεθος της οικονομικής οντότητας. (Clarke et al., 1999; Bescos et al., 2002; Pavlatos and Paggios, 2009; Drury and Tayles, 2005; Becker et al. 2015)

Όσον αφορά την εφαρμογή ή μη της κοστολογικής μεθόδου βάσει δραστηριοτήτων στην ελληνική επικράτεια, αξίζει να αναφέρουμε ότι παρά την ελάχιστη διεξαγωγή ερευνών και τα ελλιπή πορίσματα που αυτές έφεραν, παραμένει ως προβληματική που χρήζει περαιτέρω διερεύνησης και ανάλυσης αναφορικά με την κλίμακα εφαρμογής της μεθόδου από τις ελληνικές οικονομικές οντότητες, αλλά και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που συμβάλλουν στην εφαρμογή ή μη αυτής. (Ballas and Venieris, 1996)

### **Αναγκαιότητα Εργασίας**

Η έλλειψη επαρκούς πληροφόρησης σχετικά με τη χρήση του συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις ελληνικές οικονομικές οντότητες ενέτεινε έτι περαιτέρω την ανάγκη διεξαγωγής μίας ερευνητικής εργασίας με χρήση ερωτηματολογίου, όπου θα απευθύνεται σε επαγγελματίες των ελληνικών

οικονομικών οντοτήτων συμβάλλοντας έτσι στην απόκτηση νέων δεδομένων. Ως εκ τούτου, η αναγκαιότητα της παρούσας διπλωματικής εργασίας έγκειται στην μελέτη του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων (ABC), τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα αυτού, στο ποσοστό εφαρμογής του ή μη από τις ελληνικές επιχειρήσεις, τους λόγους για τους οποίους είναι επιλέξιμο ή όχι από αυτές, αλλά και το στάδιο κατά το οποίο αυτό υιοθετείται ή όχι από αυτές. Τα δεδομένα αναλύθηκαν με περιγραφική στατιστική. Η συμβολή της εργασίας, ως ένα ακόμα λιθαράκι στον ακαδημαϊκό και επιχειρηματικό κόσμο, κρίνεται σημαντική αφενός διότι στην Ελλάδα έχουν διεξαχθεί λιγιστές έρευνες ως προς την επιλογή συστήματος κοστολόγησης από τις ελληνικές επιχειρήσεις αφετέρου διότι η κατάλληλη ή μη επιλογή ενός συστήματος κόστους, ως ένα βοηθητικό εργαλείο, δύναται να συμβάλει προς όφελος ή εις βάρος μια οικονομικής οντότητας, μέσω της λήψης αποφάσεων αναφορικά με τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής, τη διαχείριση των ανθρώπινων και τεχνολογικών πόρων, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των τμημάτων της οικονομικής οντότητας, καθώς και την επίτευξη κέρδους της. Επιπρόσθετα, τα πορίσματα της παρούσας έρευνας θα αναδείξουν την συμπεριφορά της μεθόδου με άλλους παράγοντες (λόγου χάριν τεχνολογικούς ή διοίκησης και λειτουργίας των επιχειρήσεων σε απρόβλεπτα περιβάλλοντα όπως αυτό της πανδημίας του κορωνοϊού) και εν τέλει στην εν τοις πράγμασιν επιτυχία ή αποτυχία της μεθόδου στην αγορά, ανεξάρτητα από τις θεωρίες και τα συμπεράσματα της υπάρχουσας παγκόσμιας βιβλιογραφίας. Συνεπώς, δύναται να αποτελέσει μία ακόμα επιβεβαίωση της υπάρχουσας κρατούσας άποψης των υπέρμαχων θεωρητικών ή μία πρωτοποριακή προσέγγιση που αντίκειται σε αυτές και θα καταχωρηθεί ως νέα πληροφορία, εμπλουτίζοντας τες.

### Σκοπός της παρούσας εργασίας

Ο κεντρικός σκοπός του παρόντος πονήματος είναι αφενός να αναλυθεί επαρκώς το ειδικότερο ζήτημα της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, η οποία δεν συνιστά μόνο ένα απλό λογιστικό εργαλείο, αλλά ένα εργαλείο προσδιορισμού του κόστους και έναν κινητήριο μοχλό λήψης ορθών και αξιόπιστων στρατηγικών αποφάσεων και αφετέρου να σταχυολογηθούν ειδικότερες προβληματικές που

ανακύπτουν επ' αυτής στην εν τοις πράγμασιν εφαρμογή της στην ελληνική επιχειρηματική πραγματικότητα. (Stapleton et al., 2004) Επιπλέον, σκοπό αποτέλεσε η διερεύνηση και ανάπτυξη των ωφελειών και των μειονεκτημάτων που αυτή φέρει, όταν εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις.

Έτερο σκοπό αποτελεί η μελέτη της μεθόδου ABC και οι παράμετροι που την καθιστούν επιτυχημένη ή μη, συνδυαστικά με τις ανάγκες, τα προσκόμματα και τις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι οικονομικές οντότητες στην πορεία εφαρμογή της και που καλούνται να ανταπεξέλθουν άμεσα και ανώδυνα για την επιτυχημένη λειτουργία τους. Τέλος, σκοπό αποτελούν και οι λόγοι απόρριψης της από τις οικονομικές οντότητες.

Στην ελληνική επικράτεια μέχρι σήμερα έχουν διεξαχθεί ελάχιστες έρευνες, αναφορικά με το σύστημα κοστολόγησης ABC και τις απόψεις που επικρατούν, στις οικονομικές οντότητες, συγκριτικά με τις παγκόσμιες πολυάριθμες διενεργηθείσες εμπειρικές έρευνες που ανέδειξαν διχογνωμία απόψεων και αντικρουόμενα συμπεράσματα για την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος. (Lukka and Granlund, 1996; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005)

Ο ερευνητικός στόχος της παρούσας εργασίας είναι ο βαθμός εφαρμογής του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων από τις ελληνικές οικονομικές οντότητες, τα οφέλη και η κατανόηση της εφαρμογής της από αυτές, οι λόγοι που καθιστούν επιλέξιμη ή μη τη μέθοδο εκτίμησης κόστους, καθώς και ποσοστό των ελληνικών οντοτήτων που κρίνουν την εν λόγω μέθοδο ικανοποιητική.

### **Διάρθρωση της εργασίας**

Το παρόν πόνημα ξεκινάει με την εισαγωγή, τις εισαγωγικές παρατηρήσεις, την αναγκαιότητα της εργασίας, τον σκοπό της εργασίας, τον ερευνητικό στόχο και την διάρθρωση αυτής.

Εν συνεχεία ακολουθεί το πρώτο κεφάλαιο όπου περιλαμβάνονται η ιστορική αναδρομή, οι ορισμοί εν γένει της κοστολόγησης και οι βασικές έννοιες της ABC. Επίσης, αναλύονται η διαδικασία ή άλλως τα χαρακτηριστικά της στάδια, τα

πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και τα εμπόδια της εν λόγω μεθόδου στην πράξη, καθώς και οι διαφορές της με την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνεται η βιβλιογραφική ανασκόπηση στην οποία αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους αναπτύχθηκε η μέθοδος ABC και οι παράμετροι που συμβάλλουν στη διάδοση των καινοτομιών της. Επιπρόσθετα, γίνεται αναφορά των ευρημάτων των εμπειρικών ερευνών που έχουν διεξαχθεί για την εν λόγω μέθοδο σχετικά με το ποσοστό εφαρμογής της από τις ελληνικές οικονομικές οντότητες, την πιθανή ωφέλεια που αποκόμισαν και τα προσκόμματα με τα οποία ήρθαν αντιμέτωπες κατά την εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος, την άποψη που έχουν έτερες επιχειρήσεις για μελλοντική υιοθέτησή της και τέλος, τους λόγους που δύνανται να οδηγήσουν τις επιχειρήσεις στην απόρριψή της. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με τις υποθέσεις που έγιναν αναφορικά με τις παραμέτρους που συμβάλλουν στην υιοθέτηση της μεθόδου.

Εν συνεχεία, το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται τη μεθοδολογία έρευνας που ακολούθησε η γράφουσα και ειδικότερα τη μέθοδο δειγματοληψίας, την επιλογή των ειδών δεδομένων, τη δομή του ερωτηματολογίου, την συλλογή των δεδομένων και τους στόχους αυτής, ενώ παρουσιάζεται με τρόπο αναλυτικό ένα δείγμα της διεξαχθείσας έρευνας τις μεταβλητές, τις κλίμακες μέτρησης, καθώς και τις στατιστικές αναλύσεις.

Ακολούθως, στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται με περιγραφική στατιστική ανάλυση τα αποτελέσματα που προέκυψαν από το ερωτηματολόγιο, το οποίο απάντησαν 106 εργαζόμενοι, αναφορικά με τον βαθμό εφαρμογής της από τις επιχειρήσεις, τους παράγοντες επιτυχίας της μεθόδου κοστολόγησης ABC, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα αυτής, αλλά και τους εν δυνάμει λόγους απόρριψης της από τις επιχειρήσεις. Η ανάλυση πραγματοποιείται με ξεχωριστούς πίνακες και γραφήματα που αντιστοιχούν σε κάθε μία από τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, ενώ ακολουθεί και συγκριτική ανάλυση των αποτελεσμάτων με την υπάρχουσα βιβλιογραφία.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο η διπλωματική εργασία ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα των ερευνητικών ερωτημάτων που απαντήθηκαν, τους περιορισμούς και τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα, ενώ μετά το τέλος αυτού έπονται η

βιβλιογραφία και τα παραρτήματα με το ερωτηματολόγιο, τους πίνακες και τα γραφήματα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

### 1.1 Ιστορική αναδρομή

Η μέθοδος κοστολόγησης Activity-Based Costing (ABC) δημιουργήθηκε εξαιτίας των ελλείψεων που έφεραν οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, του κατακόρυφα αυξανόμενου ανταγωνισμού και των μεταβαλλόμενων οικονομικών συνθηκών. (Quesado and Silva, 2021)

Αρχικά εφαρμόστηκε στον τομέα της μεταποίησης διότι τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα στηρίζονταν στον όγκο της παραγωγής και προς τούτο κρίνονταν ανεπαρκή. (Wegmann, 2009)

Στις δεκαετίες του 1960 και 1970, οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, όπως λόγω χάριν η μέθοδος κόστους παραγωγής (traditional cost accounting), βασιζόνταν σε γενικές κατηγορίες κόστους δίχως να παρέχουν ακριβείς πληροφορίες σχετικά με τη δημιουργία κόστους στο πλαίσιο των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων, γεγονός που αναπόφευκτα οδηγούσε στη λήψη αναξιόπιστων αποφάσεων σχετικά με τη διαχείριση του κόστους, την τιμολόγηση, την ανάλυση της απόδοσης και την ανταγωνιστικότητά τους.

Η ανάγκη για ένα βελτιωμένο κοστολογικό σύστημα, που θα προσέφερε μια λεπτομερή και ακριβή μέθοδο κοστολόγησης και θα λάμβανε υπόψη την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων στο εσωτερικό μίας οικονομικής οντότητας, έγινε ο αυτοσκοπός όθεν εμφανίστηκε η μέθοδος ABC την δεκαετία του 1980, από τους καθηγητές Robert Kaplan και Robin Cooper. Το 1988 οι καθηγητές, όντας ακόμα στα σπάργανα της ανάπτυξης της μεθόδου, προσδιόρισαν εκτενέστερα τα χαρακτηριστικά της ABC και γνωστοποίησαν τις διαφορές της με τις παραδοσιακές κοστολογικές μεθόδους, ενώ δημοσίευσαν το σημαντικό άρθρο "Κατανομή του Κόστους με βάση τις Δραστηριότητες", το οποίο παρουσίασε την έννοια της ABC στο ευρύ κοινό και τον τρόπο εφαρμογής της για την πληρέστερη κατανόηση και ανάλυση του κόστους σε μία οικονομική οντότητα. Παλαιότερα ο καταμερισμός του κόστους έγκειτο στις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία, ενώ λίγο αργότερα οι λειτουργίες των επιχειρήσεων πολλαπλασιάστηκαν και σε συνάρτηση με την αύξηση του ανταγωνισμού, έγιναν εμφανώς πιο πολύπλοκες. (Church, 1916) Ο ανταγωνισμός επέβαλλε την παραγωγή με άμεσο τρόπο, γεγονός που σήμαινε ότι το κόστος

παραγωγής θα έπρεπε να περιλαμβάνει και τα γενικά έξοδα (μέθοδος JIT Just in Time. (Johnson and Kaplan, 1987)

Η βασική ιδέα πίσω από την ABC ήταν ότι τα κόστη δεν πρέπει απλώς να κατανέμονται σε γενικές κατηγορίες, αλλά να συσχετίζονται στενά με τις δραστηριότητες που τα γεννούν με σκοπό να δύναται να ανευρεθεί το ακριβές κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών. (Kaplan, 1984; Namazi, 2009) Αναμφίβολα επρόκειτο για μία καινοτομία της εποχής στην κοστολόγηση που διαδραμάτισε καθοριστικό ρόλο στην εξάπλωση και αποδοχή της ABC στον επιχειρηματικό κόσμο, αφού προσέφερε στις επιχειρήσεις ένα εργαλείο που επέτρεπε την ανάλυση του κόστους σε βάθος, την προσαρμογή της κοστολόγησης στην πραγματική παραγωγή και παροχή υπηρεσιών, αλλά και τη λήψη αποφάσεων που, ομολογουμένως, βελτίωναν τη διαχείριση και την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων. Τέλος, στόχευε στη χρησιμοποίηση δεδομένων για σκοπούς χρηματοοικονομικούς και όχι σε στρατηγικούς.

Στη δεκαετία του 1990 αναπτύχθηκαν ειδικές εφαρμογές και προηγμένα λογισμικά εργαλεία που βοηθούσαν την εφαρμογή της ABC, καθιστώντας την πιο προσιτή και αποτελεσματική για τις οικονομικές οντότητες, γεγονός που συνεπικούρησε στην ευρεία εφαρμογή της από επιχειρήσεις με πολύπλοκες δομές κόστους, όπως αυτές της κατασκευαστικής βιομηχανίας, που διευκόλυνε στη διαχείριση προβληματικών ζητημάτων όπως, της διεύρυνσης γραμμής παραγωγής, της αύξησης του έμμεσου κόστους και της λήψη αναξιόπιστων αποφάσεων λόγω ελλιπούς πληροφόρησης. Στην συνέχεια ωστόσο επεκτάθηκε και σε άλλους τομείς, όπως της υγειονομικής περίθαλψης και της καταναλωτικής βιομηχανίας και των υπηρεσιών, επειδή σε αυτές τις επιχειρήσεις στα ζητήματα της οργάνωσης και της λειτουργίας τους το μεγαλύτερο μέρος του κόστους συνιστά έμμεσο κόστος. Με το σύστημα της ABC παρέχεται ιδιαίτερη ακρίβεια στην κατανομή του έμμεσου κόστους, δεδομένου ότι εφαρμόζει πολλαπλά είδη κόστους και λαμβάνει παραμέτρους που το δημιουργούν. Κατά τη διαδικασία της παραγωγής το κόστος των προϊόντων εξαρτάται από τις δραστηριότητες που εκτελούνται. (Cooper and Kaplan, 1988 Turney et al., 1996; Spedding and Syn, 1999) Την ίδια εποχή το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων μελετήθηκε από πολλούς ακαδημαϊκούς, θεωρητικούς, ενώ διεξήχθησαν πολυάριθμες εμπειρικές έρευνες, λόγω του ότι προσέγγιζε πολυπλεύρως τον τρόπο λειτουργίας των οικονομικών οντοτήτων (Fito et al., 2008)



Την δεκαετία του 2000 η ABC ενσωματώθηκε έτι περαιτέρω σε προηγμένες κοστολογικές πρακτικές με συνεχή βελτίωση της διαδικασίας, του εκσυγχρονισμού των επιχειρήσεων και της διαχείρισης των διακυμάνσεων του κόστους.

Στις μέρες μας η ABC παραμένει ένα σημαντικό εργαλείο για τον προσδιορισμό και την εν γένει διαχείριση κόστους σε ποικίλους κλάδους και βιομηχανίες, το οποίο γνωρίζει διαρκή εξέλιξη, εστιάζοντας στη διαχείριση των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούν πόρους και στην αποτελεσματικότερη κατανομή και χρήση των πόρων αυτών, παρά στα προϊόντα. (Charter and Tischner, 2017)

Επιπρόσθετα, η ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας συνέτεινε στην εξέλιξη της ABC, καθώς με τη χρήση λογισμικών εργαλείων η συλλογή δεδομένων, ο υπολογισμός του κόστους και η λήψη αποτελεσμάτων πραγματοποιείται τάχιστα και αξιόπιστα, με αποτέλεσμα να προσφέρουν πραγματική αξία, εξοικονόμηση πόρων και αύξηση της παραγωγικότητας, συντελώντας στην αποδοτικότητα, ανταγωνιστικότητα και αποτελεσματικότητα των επιχειρήσεων. Παρότι η ABC θεωρείται καλό κοστολογικό σύστημα για τη διαμόρφωση της κερδοφορίας των πελατών, εντούτοις δεν αποτελεί πανάκεια για όλες τις επιχειρήσεις, καθώς φέρει μειονεκτήματα, που πολλές φορές δεν είναι προσπελάσιμα από μία επιχείρηση. (Hansen et al., 2021) Η εν λόγω μέθοδος παρουσιάζει ιδιαίτερη πολυπλοκότητα κατά την εφαρμογή της, ιδίως σε οικονομικές οντότητες που δραστηριοποιούνται σε παγκόσμια κλίμακα και αντιμετωπίζουν ιδιόζουσες προκλήσεις, ενώ χαρακτηρίζεται ως χρονοβόρα και με ιδιαίτερες απαιτήσεις. (Kuchta and Troska 2007)

## 1.2 Ορισμοί Διοικητικής Λογιστικής, Κοστολόγησης και Κοστολόγησης ABC

### **ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ:**

**Καραγιώργος και Πετρίδης, (2017)** ορίζεται ως «Ο κλάδος της Λογιστικής που ασχολείται με την εξασφάλιση πληροφοριών για τους εσωτερικούς χρήστες και μεταξύ των θεμάτων που πραγματεύεται είναι και ο προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων».

**Δημοπούλου και Δημάκη, (2006)** ορίζεται ως «Ο μηχανισμός προσδιορισμού του κόστους. Είναι δηλαδή το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση).[..] Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής της επιχείρησης».

### **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ:**

**Νεγκάκη –Κουσενίδη (2020)** ορίζεται ως «Το σύνολο των τεχνικών και διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την ταξινόμηση, καταγραφή και κατανομή των δαπανών συμβάλλοντας α) στον ακριβή προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος, μίας υπηρεσίας ή μίας δραστηριότητας και β) στην παρουσίαση μιας αξιόπιστης, επίκαιρης και επαληθεύσιμης οικονομικής πληροφόρησης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την πλευρά της διοίκησης στη λήψη αποφάσεων και στον έλεγχο».

**Κεγράς, (2011)** ορίζεται ως «Η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας. Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται, στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται και, γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας».

**Δημητράς και Μπάλλας, (2009)** ορίζεται ως «Ο κλάδος της λογιστικής που περιλαμβάνει τον προσδιορισμό, τη συγκέντρωση, την ανάλυση, την προετοιμασία και την παρουσίαση δεδομένων χρηματοοικονομικού ή μη χαρακτήρα, ώστε να αξιοποιηθούν από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο εντός των ορίων αυτής της μονάδας, ώστε να εξασφαλιστεί η κατάλληλη και ορθολογική χρήση των διαθέσιμων πόρων»

## **Χαρακτηριστικά συστήματος Κοστολόγησης**

Η σύνθεση ενός άρτιου και ωφέλιμου συστήματος κοστολόγησης φέρει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

Το κοστολογικό σύστημα το οποίο κάθε οικονομική μονάδα επιθυμεί να εφαρμόσει, απαιτείται να πληροί τις προϋποθέσεις αναφορικά με το μέγεθος και τη δομή της κάθε επιχείρησης, καθώς και να συμφωνεί με το χαρακτήρα που αυτή διέπει.

Ο τρόπος δόμησης του συστήματος κοστολόγησης δύναται να είναι σαφής, κατανοητός, αποτελεσματικός και βιώσιμος, παρέχοντας οικονομικά οφέλη συγκριτικά με το κόστος λειτουργίας του.

Το κοστολογικό σύστημα συνιστά την ορθή και συστηματική καταγραφή και κατάταξη των πόρων όπως οι πρώτες ύλες, το ανθρώπινο δυναμικό και τα γενικά έξοδα τόσο από τη στιγμή που εισρέουν, όσο και τη στιγμή που εκρέουν από την οικονομική μονάδα.

Τέλος, απώτερος στόχος ενός συστήματος κοστολόγησης αποτελεί ο προσδιορισμός του έγκυρου κόστους. (The Institute of Cost Accountants of India, 2012)

## **Διοικητική Λογιστική, Λογιστική Κόστους και Κοστολόγηση**

Μέσα από τους ορισμούς, αρκετές είναι οι φορές που οι έννοιες Διοικητική Λογιστική, Λογιστική Κόστους και Κοστολόγησης συγχέονται ή ταυτίζονται. Σύμφωνα με τον (Φίλιο, 2012) «υπάρχει διάκριση μεταξύ Λογιστικής κόστους και Κοστολόγησης». Η προϋπόθεση της «Λογιστικής κόστους είναι η τήρηση λογαριασμών, ενώ της Κοστολόγησης όχι». Από την άλλη, κατά τους (Δημοπούλου και Δημάκη, 2006) υπάρχει ταύτιση των δυο αυτών εννοιών, ωστόσο «η Διοικητική Λογιστική είναι ευρύτερη ως προς τους στόχους»

Σύμφωνα με τους (Νεγκάκη και Κουσενίδη, 2015) υπάρχει συχνά ταύτιση των εννοιών μεταξύ Διοικητικής Λογιστικής και Λογιστικής Κόστους και υπογραμμίζουν ότι «η μεγάλη σημασία που έχει το κόστος για μια επιχείρηση και η ανάγκη παρακολούθησής του, οδηγεί πολλές φορές στην ταύτιση των εννοιών της διοικητικής λογιστικής με τη λογιστική κόστους.[...] Η λογιστική κόστους δεν είναι

παρά το πρώτο μέρος της διοικητικής λογιστικής. Η λογιστική κόστους έχει ως αντικείμενο την συγκέντρωση, κατάταξη, καταγραφή και επιμερισμό του κόστους της επιχείρησης ανά λειτουργικό τμήμα, δραστηριότητα, διαδικασία ή προϊόν-υπηρεσία».

### **Κόστος- Έξοδο- Δαπάνη**

«Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση της αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αγαθών», κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014). «Το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο. (Τσιμάρα, 1949) (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017).

### **Χαρακτηριστικά του Κόστους**

«Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται κλπ). Η μορφή της επένδυσης είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (πχ αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ασφαλίσεων, τόκων). Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.» (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017).

«Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται, (εκπνέει) όταν το αγαθό ή υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πωλείται και τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο, το οποίο βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του». Κατά άλλη διατύπωση «έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων», κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014). Έξοδο κατά συνέπεια είναι «Η μείωση των περιουσιακών στοιχείων (οικονομικών πόρων) ή η αύξηση των υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης, εκτός των μειώσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από διανομές στους ιδιοκτήτες της οντότητας». (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ν. 4308/2014).

«Το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως μετατρέπεται σε έξοδο, είτε ολικά, είτε κατά το μέρος που βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωλημένων αγαθών και υπηρεσιών της χρήσεως». (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ν.4308/2014)

Κατά τα ΕΓΛΣ «Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποιήσεως μιας επενδύσεως».

### **Ομοιότητες-Διαφορές Κόστος-Έξοδο-Δαπάνη**

«Το κόστος ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού της οικονομικής μονάδας, ενώ έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται. Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο. Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μία χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφές. Το κόστος όταν αλλάζει μορφές δεν παράγει αποτέλεσμα, αντιθέτως το έξοδο συγκρίνεται πάντοτε με ένα άλλο έσοδο και από της σύγκριση αυτή προσδιορίζεται το αποτέλεσμα. Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους, αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού. Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεως του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου» (Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση, 2005), (Πάγγειος, 1993).

Το κόστος που χαρακτηρίζεται ως έξοδο, είναι αυτό το οποίο δεν εντάσσεται σε στοιχεία του ενεργητικού κατά συνέπεια το ενεργητικό της επιχείρησης να μην αυξάνεται, αλλά «εκπνέει» δηλαδή εξαφανίζεται «εν τη γενέσει του», με αποτέλεσμα να λαμβάνεται από την καθαρή θέση της οικονομικής μονάδας (Παπαδημητρίου, 1964).

## ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

**Καραγιώργος και Πετρίδης, (2015)** «Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητες είναι η μέθοδος, η οποία κατηγοριοποιεί όλα τα άμεσα κόστη κατά δραστηριότητα, μερίζει τα έμμεσα σε αυτές τις δραστηριότητες και καθορίζει τα κόστη δραστηριότητας σε προϊόντα, χρησιμοποιώντας έναν οδηγό κόστους που σχετίζεται με την έννοια του κόστους».

**Horngren, Datar και Foster (2006)** καθορίζουν την ABC ως μία «κοστολογική προσέγγιση που επικεντρώνεται στις μεμονωμένες δραστηριότητες ως τους θεμελιώδεις φορείς του κόστους. Χρησιμοποιεί το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων ως βάση για την κατανομή κόστους σε άλλα αντικείμενα – φορείς κόστους όπως προϊόντα ή υπηρεσίες».

**Hicks, (1992)** «Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων είναι μια έννοια κοστολόγησης βασισμένη στην προϋπόθεση ότι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες απαιτούν από ένα οργανισμό να εκτελέσει δραστηριότητες και οι δραστηριότητες με τη σειρά τους συνεπάγονται κόστη. Στη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, τα συστήματα σχεδιάζονται έτσι ώστε τα κόστη που δεν μπορούν να αποδοθούν απευθείας σε ένα προϊόν, να καταλογίζονται σε δραστηριότητες. Τα κόστη κάθε δραστηριότητας ρέουν στα προϊόντα που καθιστούν αναγκαία τη δραστηριότητα βάσει της αντίστοιχης κατανάλωσης».

**Askarany και Smith, (2004)** ορίζουν το ABC ως «μια προσέγγιση της κοστολόγησης που επικεντρώνεται στις δραστηριότητες ως θεμελιώδη αντικείμενα του κόστους και χρησιμοποιεί το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων ως βάση για την ανάθεση του κόστους σε άλλα αντικείμενα κόστους, όπως προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες».

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

**Garrison and Eric, Noreen, (2005)** «Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (activity – based costing, ABC) είναι μια μέθοδος κοστολόγησης που αποσκοπεί να δώσει στη διοίκηση της επιχείρησης πληροφορίες κόστους για τη λήψη στρατηγικών

και άλλων αποφάσεων που δυνητικά επηρεάζουν τη δυναμικότητα και συνεπώς το σταθερό κόστος».

**Innes and Mitchell (1993)** «Με το A.B.C. γίνεται σύνδεση του κόστους όχι μόνο με το προϊόν ή την υπηρεσία αλλά και με τον πελάτη»

## **ΟΡΙΣΜΟΙ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC**

### **Πόροι:**

«Είναι τα διαθέσιμα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων (π.χ. πρώτες ύλες, εργαζόμενοι, μηχανήματα». (Κεχράς,2009)  
Επιπλέον «ορίζονται όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που κατέχει ένας οργανισμός και τα οποία χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των διάφορων δραστηριοτήτων του. Εναλλακτικά, οι πόροι μπορεί να περιγράφουν ως η ικανότητα εκτέλεσης μιας εργασίας καθώς αντιπροσωπεύουν όλα τα μέσα που μπορούν να αντλήσουν οι διάφορες δραστηριότητες – εργασίες». Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι πρώτες ύλες, οι μισθοί κ.α. (Hashim, 2013)

### **Οδηγοί κόστους:**

«Θεωρείται το σύνολο των πραγματοποιούμενων γεγονότων που καθορίζουν τον φορέα που απορροφά το κόστος». «Είναι μηχανισμοί που μεταφέρουν το κόστος των δραστηριοτήτων στους φορείς του κόστους (π.χ. συχνότητα επανάληψης, ώρες απασχόλησης). Διακρίνονται σε κατανομείς πόρων, οι οποίοι κατανέμουν το κόστος των πόρων στις δραστηριότητες, και σε κατανομείς δραστηριοτήτων (Activity drivers), οι οποίοι κατανέμουν το κόστος των δραστηριοτήτων σε φορείς κόστους». (Κεχράς, 2009)

### **Δραστηριότητα:**

«Είναι ένα σύνολο ενεργειών που εκτελούνται με στόχο την επίτευξη κάποιου κοινού στόχου». «Είναι ενέργειες που καταναλώνουν τους πόρους μιας επιχείρησης, προκαλώντας την εμφάνιση κόστους και δημιουργώντας προϊόντα ή υπηρεσίες (π.χ. συντήρηση μηχανημάτων, η παραλαβή και ο έλεγχος των πρώτων υλών)». (Κεχράς, 2009)

### **Φορέας κόστους:**

«Είναι ο δέκτης που θα επιβαρυνθεί με τα έξοδα που έχουν ομαδοποιηθεί στο πλαίσιο κάθε λειτουργίας, υπηρεσίας, τμήματος, κλπ. Είναι οποιοδήποτε προϊόν ή υπηρεσία θέλουμε να κοστολογήσουμε, δηλαδή να μετρήσουμε το κόστος του». (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2019) Επιπλέον «λογίζεται κάθε δραστηριότητα για την οποία θεωρείται απαραίτητη η διακριτή μέτρηση του κόστους. Παραδείγματα φορέων κόστους αποτελούν τα προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι πελάτες που αποτελούν τα κατ' εξοχήν αντικείμενα κοστολόγησης μιας επιχείρησης». (Νεγκάκης και Κουσενίδης, 2015)

### **1.3 Βασικές έννοιες Κοστολόγησης ABC**

Σε κάθε οικονομική οντότητα δημιουργούνται διαρκώς ολοένα και περισσότερες ανάγκες μέσα από την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Η κάλυψη αυτών των αναγκών καθώς και ο προσδιορισμός του ακριβούς κόστους οδήγησε στη γέννηση και την ανάπτυξη νέων μεθόδων, τεχνικών και συστημάτων κοστολόγησης. Το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων συγκροτήθηκε ακριβώς για να καλύψει τις ανάγκες αυτές, συμβάλλοντας στον ακριβή προσδιορισμό του κόστους. (Βαρβάκης, 2003) Κρίνεται εκ των αξιοσημείωτων καινοτομιών στη Διοικητική λογιστική, καθώς ο τρόπος εφαρμογής της ενισχύει τις επιχειρήσεις να ορίσουν το πραγματικό κόστος των προϊόντων που παρήχθησαν με μεγαλύτερη ακρίβεια. (Gosselin, 2006; Becker et al., 2015) Η εγκυρότητα του κόστους έγκειται στον έγκαιρο καθορισμό του, καθώς συνιστά κύρια και ουσιώδη πληροφορία για την ορθή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, συμβάλλοντας έτσι σε μια διοίκηση πιο αποδοτική. (Βαρβάκης, 2003)

Σε κάθε επιχείρηση οι παράγοντες διαφέρουν ανάλογα με το κοστολογικό σύστημα που αυτή προτιμά. (Dugy, 2018) Συνεπώς, τα οφέλη που αποκομίζουν η κάθε μια από αυτές, εφαρμόζοντας την ABC, είναι δυνατόν να επηρεαστούν κατά τη διαμόρφωση του κόστους από διάφορους παράγοντες. Επί παραδείγματι από τα επίπεδα ανταγωνισμού, τα γενικά έξοδα, το άμεσο κόστος παραγωγής, την ευρεία γκάμα των προϊόντων, την έντονη και απότομη ανάπτυξη της τεχνολογίας. Για το λόγο αυτό είναι αναγκαίο οι επιχειρήσεις να λαμβάνουν, ει δυνατόν, πιο ακριβείς



πληροφορίες σχετικά με το κόστος, έχοντας γρηγορότερα πληροφοριακά συστήματα, δεδομένου ότι ο χρόνος και η αξιοπιστία είναι σημαντικοί παράγοντες του ανταγωνιστικού και του ραγδαίου μεταβαλλόμενου οικονομικού περιβάλλοντος των επιχειρήσεων. (Cărușneanu et al., 2011) Η ανάγκη αυτή διαπιστώθηκε λόγω της μέχρι πρότινος υιοθέτησης των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων από τις επιχειρήσεις, συνδυαστικά με τους ανωτέρω παράγοντες που οδηγούσαν σε ανακρίβεια του κόστους. (Βαρβάκης, 2003) Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων είναι ευρέως γνωστό πως αποτέλεσε σταθμό στην κοστολόγηση για τη λήψη ακριβέστερων πληροφοριών σχετικά με το κόστος, καθότι είναι βέβαιο πως τυχόν λανθασμένες πληροφορίες, δύναται να οδηγήσουν τις επιχειρήσεις σε εσφαλμένες ενέργειες, παρέχοντας προβάδισμα σε άλλες επιχειρήσεις να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικές. (Chen et al., 2001; Drury, 2018) Ως εκ των παραπάνω λόγων και παραγόντων ευνοείται η χρήση μεθόδου ABC, ιδίως σε οικονομικές μονάδες παραγωγής.

Η βασικότερη αρχή που υποδεικνύει η ABC, έγκειται στο γεγονός ότι η παραγωγή και η διανομή των προϊόντων και υπηρεσιών στηρίζεται στην ύπαρξη των δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια το κόστος που προκύπτει από αυτές εμπεριέχεται στο κόστος του παραγόμενου προϊόντος. (Johnson and Kaplan, 1987) Σκοπός της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων είναι να επιμερίσει ακριβέστερα το έμμεσο και το συνολικό κόστος σε φορείς κόστους με βάση τις δραστηριότητες και τους πόρους που αναλώθηκαν. (Smith et al., 2008) Για την επίτευξη αυτού, συνιστάται ο υπολογισμός όλων των πόρων που δαπανήθηκαν και των δραστηριοτήτων που απαιτήθηκαν κατά την παραγωγική διαδικασία. (Cook et al., 2000) Για την κατανομή του κόστους στα αντικείμενα κόστους η κοστολογική μέθοδος ABC κάνει χρήση των οδηγών κόστους. (Banker et al., 2008) Αυτό εξυπηρετεί τη διοίκηση να κατανοεί καλύτερα τον τρόπο εκμετάλλευσης και αξιοποίησης των πόρων μέσα από την οικονομική αποδοτικότητα. (Cagwin and Bouwman., 2002)

Χαρακτηριστικό του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, είναι ο ρόλος που κατέχουν οι δραστηριότητες, οι οποίες αποτελούν τη γέφυρα που ενώνει τους πόρους και το προϊόν, με σκοπό να κατορθώσουν μια πιο συστηματική και ευκρινή κατανομή του έμμεσου κόστους. Πρόκειται για τον ακρογωνιαίο λίθο συγκέντρωσης του κόστους, καθώς είναι ο

ενδιάμεσος και κύριος φορέας κόστους από τις οποίες απορροφά κόστος ο τελικός φορέας, δηλαδή το τελικό παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία. (Καζαντζής και Σώρρος, 2009) Κατ' ουσίαν το κόστος προκαλείται από την ανάλωση πόρων από τις δραστηριότητες, ενώ οι δραστηριότητες αναλώνονται από τις εκροές. (Cokins, 2001) Η διαδικασία πραγματοποίησης πολλών δραστηριοτήτων, όπως η σχεδίαση και η συναρμολόγηση καινούργιων προϊόντων, η εκτέλεση μιας παραγγελίας, η προσφορά υπηρεσιών στους πελάτες, ο ποιοτικός έλεγχος έχουν ανάγκη από συντελεστές παραγωγής, οι οποίοι λαμβάνονται είτε από το εσωτερικό περιβάλλον είτε από το εξωτερικό περιβάλλον άλλων τμημάτων της επιχείρησης. Αυτό συνεπάγεται ότι η εκροή μιας δραστηριότητας γίνεται εισροή μιας άλλης. Το σύνολο όλων αυτών των εισροών και εκροών αποτελεί το κόστος μιας δραστηριότητας. Το αποτέλεσμα της μετατροπής των πόρων που εκτελείται από μια δραστηριότητα αποτελεί την εκροή, επί της ουσίας είναι αυτό που δημιουργεί η δραστηριότητα ή αυτό που λαμβάνει ο χρήστης. (Καζαντζής και Σώρρος, 2009)

Σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος συνθέτεται από το άμεσο και έμμεσο κόστος. Ως άμεσο κόστος λογίζεται το κόστος που δημιουργείται για ένα συγκεκριμένο προϊόν, το μέγεθος του προσδιορίζεται με ακρίβεια και συνήθως μεταβάλλεται αναλογικά με την ποσότητα παραγωγής. Τέτοιο κόστος είναι οι Α' ύλες, η Άμεση εργασία. Το άμεσος κόστος διαμορφώνεται από στοιχεία που σχετίζονται άμεσα με την παραγωγή ενός προϊόντος ή μίας υπηρεσίας χωρίς να χρειάζεται ο επιμερισμός του, διότι κατανέμεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς. Από την άλλη, ως έμμεσο κόστος λογίζεται το κόστος που έχει πραγματοποιηθεί, συγχρόνως, για περισσότερους από ένα φορέα κόστους είτε ένα προϊόν ή υπηρεσία, είτε μια δραστηριότητα, καθώς αφορά τη συνολική λειτουργία της επιχείρησης. Το μέγεθός του είναι δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια συγκριτικά με του άμεσου. Τέτοιο κόστος είναι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, μέρος των εξόδων Διοίκησης, Διάθεσης, Έρευνας και Ανάπτυξης, Χρηματοδότησης. Ο επιμερισμός και η κατανομή του κόστους είναι αναγκαίες συνιστώσες, ώστε να προσδιορισθεί το μέγεθός του. Αυτός είναι και ο κύριος στόχος της κοστολογικής μεθόδου ABC, η ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους, δηλαδή του τρόπου με τον οποίο θα μεριστούν και θα κατανεμηθούν τα έμμεσα έξοδα στο κόστος του προϊόντος σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Όπως παρατηρείται κατά τη μέθοδο της

Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC, το κόστος παραγωγής αποτελείται από τα τρία βασικά στοιχεία του κόστους παραγωγής, που ισχύουν στην παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης, και επιπλέον μέρος των εξόδων των λοιπών λειτουργιών της επιχείρησης για την παραγωγή. (Κέχρας, 2011)

Διαπιστώνεται ότι, η παραδοσιακή κοστολόγηση συνυπάρχει με το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα συλλειτουργώντας αρμονικά. Το ένα σύστημα αποτελεί συμπλήρωση του άλλου, καθώς το σύστημα κοστολόγησης ABC δημιουργήθηκε και εξελίχθηκε με σκοπό να καλύψει ανάγκες του παραδοσιακού συστήματος και να προσδιορίσει το ακριβές κόστος. (Καζαντζής και Σώρρος, 2009) Εκτενέστερη ανάλυση αυτών των δύο θα παρουσιαστεί στην υποενότητα που αφορά στις διαφορές των κοστολογικών συστημάτων.

Για να καθοριστούν όλα τα στοιχεία κόστους που απαιτούνται για την παραγωγή είναι αναγκαίο να υπάρχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικά με τα προϊόντα και τους πελάτες. (Sorin and Sorinel, 2010) Η άντληση αυτών των πληροφοριών, μέσω της μεθόδου, πραγματοποιείται με ευκρίνεια και ακρίβεια. (Shields and McEwen, 1996) Ομοίως, η έρευνα και ανάπτυξη που πραγματοποιεί κάθε επιχείρηση αναφορικά με το κόστος, τους πόρους, τις δραστηριότητες και τους πελάτες είναι σημαντικές παράμετροι για τη διοίκησή της. Η διοίκηση είναι σε θέση να σχεδιάσει ορθά τις κινήσεις που θα ακολουθήσει ως προς τις αποφάσεις για τη χρησιμοποίηση των πόρων και των δραστηριοτήτων, αξιολογώντας αυτούς οι οποίοι είναι κατάλληλοι και αυτούς οι οποίοι είναι περιττοί για την παραγωγή, προβαίνοντας στον υποσκελισμό τους. (Su and Feng, 2008) Με τον τρόπο αυτό, η οικονομική οντότητα επιτυγχάνει την αύξηση της απόδοσής της, έχοντας τη δυνατότητα να διαχειριστεί το κόστος της από την αρχική ιδέα ενός προϊόντος μέχρι την υλοποίηση αυτού. (Wen and Gao, 2018; Liu and Dong, 2020)

#### **1.4 Στάδια Μεθόδου Κοστολόγησης ABC**

Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ορίζεται ως «ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που

εκτός των έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας». (Κεχράς 2009)

Η μέθοδος αποτελεί μια διαδικασία δυο σταδίων ή πέντε βημάτων για τον προσδιορισμό του κόστους. Αναφορικά με τα στάδια, στο πρώτο στάδιο γίνεται ο καταλογισμός του κόστους των πόρων που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή ενός προϊόντος ή υπηρεσίας στις δραστηριότητες μέσω των οδηγών κόστους. Κατά το δεύτερο στάδιο γίνεται η κατανομή του κόστους των δραστηριοτήτων, που χρησιμοποιήθηκαν στο προηγούμενο στάδιο, στα αντικείμενα κόστους, δηλαδή τα τελικά προϊόντα μέσω των συντελεστών επιμερισμού. (Pavlatos and Paggios, 2009; Pavlatos 2010) Αναφορικά με τα βήματα προσδιορισμού της μεθόδου κοστολόγησης δίνεται μεγάλη σημασία στις «βάσεις επιμερισμού» καθώς κρίνεται αναγκαία η επιλογή του κατάλληλου συντελεστή επιμερισμού για την κάθε δραστηριότητα. Όπως προαναφέρθηκε για τον προσδιορισμό του κόστους, η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ακολουθεί πέντε αλληλοδιαδοχικά βήματα. Εν αρχή θα πρέπει να πραγματοποιηθεί ο εντοπισμός των δραστηριοτήτων που αναλώνουν τμήμα έμμεσου κόστους, όπως για παράδειγμα ο σχεδιασμός του προϊόντος, ο έλεγχος ποιότητας, η λήψη και εκτέλεση παραγγελιών, η προμήθεια υλικών, η επικοινωνία με τον πελάτη, η παράδοση και η τοποθέτηση. Εν συνεχεία, γίνεται ο υπολογισμός του συνολικού έμμεσου κόστους που επιμερίζεται σε κάθε δραστηριότητα. Ειδικότερα, αποτελεί το συνολικό κόστος, μετά τον μερισμό των εξόδων στις δραστηριότητες, για κάθε μια δραστηριότητα. Κατόπιν, γίνεται ο εντοπισμός συντελεστών επιμερισμού κόστους ανά δραστηριότητα, που ουσιαστικά πρόκειται για τον τρόπο με τον οποίο κατανέμεται μια δραστηριότητα ανά προϊόν, επί παραδείγματι οι πελατειακές σχέσεις γίνονται με βάση τον αριθμό παραγγελιών, ενώ ο ποιοτικός έλεγχος γίνεται με βάση των αριθμό ελέγχων. Τέλος, στα επόμενα δυο στάδια προσδιορισμού, πραγματοποιείται η κατανομή του συνολικού κόστους του εξόδου κάθε δραστηριότητας στο προϊόν. Πιο συγκεκριμένα, υπολογίζεται το κόστος ανά μονάδα δραστηριότητας στη μονάδα που είναι εκφρασμένη και το κόστος ανά μονάδα προϊόντος τους. (Garisson and Noreen, 2005)

Οι τύποι που χρησιμοποιούνται για να εκφράζουν τα παραπάνω βήματα είναι:

$$\text{Συντελεστής επιμερισμού κόστους δραστηριότητας} = \frac{\text{Συνολικό Κόστος δραστηριότητας}}{\text{Συνολική Ποσότητα Οδηγού Κόστους}} \quad (\text{βήμα 4}^\circ)$$

Συνολ. Κόστος πρ. = Συντελ. επιμερισμ. κόστους δραστηριότη. x συν. ποσότη. οδηγού του προϊόντος

$$\text{Έμμεσο Κόστος ανά μον. προϊόντος} = \frac{\text{Συνολικό Κόστος προϊόντος}}{\text{Συνολικές μον. προϊόντος}} \quad (\text{βήμα 5}^\circ)$$

$$\text{Κόστος/μον. προϊόντος} = \text{Άμεσο κόστος/μον. προϊόντ.} + \text{Έμμεσο κόστος/μον. προϊόντ.} \\ (\text{AY+AE})$$

Παρατηρείται ότι στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων αυτό που συσσωρεύει κόστος είναι οι δραστηριότητες. Όσες περισσότερες δραστηριότητες διαθέτονται στην επιχείρηση τόσο μεγαλύτερη είναι η ακρίβεια στο κόστος. (Καζαντζής και Σώρρου, 2009) Για το λόγο αυτό όσες είναι οι δραστηριότητες τόσοι οδηγούς κόστους χρησιμοποιούμε συνεπώς χρησιμοποιούνται περισσότεροι από έναν συντελεστή επιμερισμού.

Έχει παρατηρηθεί ότι σε επιχειρήσεις που η υλοποίηση της μεθόδου ήταν επιτυχής όταν περιόριζαν τον αριθμό των δραστηριοτήτων στο πρώτο στάδιο με μονό αριθμό 5 έως 9 δραστηριότητες σε κάθε τμήμα. Το πλήθος των δραστηριοτήτων είναι δυνατόν να αυξάνεται έως του σημείου του οποίου δεν θα παράγονται πολυάριθμες λεπτομερειακές πληροφορίες και υπερπληροφόρηση με αποτέλεσμα να καταλήξει στην αποτυχία του συστήματος. Μια πρακτική μέθοδος σχηματισμού και ενοποίησης των επιμέρους δραστηριοτήτων σε κύριες δραστηριότητες είναι η ταξινόμηση τους σε πέντε επίπεδα. Ακολούθως παρουσιάζονται εν περιλήψει τα πέντε επίπεδα δραστηριοτήτων (Καζαντζής και Σώρρου, 2009):

**Δραστηριότητες επιπέδου μονάδας παραγόμενου προϊόντος.** Είναι η δραστηριότητα που πραγματοποιείται κάθε φορά, για κάθε μια μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Το κόστος των δραστηριοτήτων που πραγματοποιείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος είναι το κόστος ανά μονάδα προϊόντος που παράγεται. Ο αριθμός τους είναι

ανάλογος του όγκου της παραγωγής και των πωλήσεων. Παραδείγματος χάριν, η παροχή ενέργειας για τη λειτουργία του εξοπλισμού κατά την επεξεργασία, το κόστος α' υλών και άμεσης εργασίας αποτελούν κόστος επιπέδου μονάδας παραγόμενου προϊόντος.

**Δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας προϊόντων.** Οι δραστηριότητες αυτού του επιπέδου επιτελούνται για κάθε παρτίδα ή προπαρασκευή αυτής, ανεξαρτήτως των μονάδων των προϊόντων της παρτίδας. Το κόστος των δραστηριοτήτων που συνδέονται με μια παρτίδα προϊόντων και υπηρεσιών αποτελεί το κόστος επιπέδου παρτίδας των παραγόμενων προϊόντων εξαρτώμενο από τον αριθμό των παρτίδων και ανεξάρτητο από τις παραγόμενες και πωληθείσες μονάδες. Παραδείγματος χάριν, η ολοκλήρωση παραγγελιών, το κόστος για την εγκατάσταση και ρύθμιση μιας μηχανής ανεξαρτήτως της ποσότητας των μονάδων που θα παραχθούν.

**Δραστηριότητες επιπέδου προϊόντος.** Ανεξαρτήτως του αριθμού των μονάδων και των παρτίδων παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Το κόστος των δραστηριοτήτων που πραγματοποιείται για την εφαρμογή της παραγωγής ξεχωριστού προϊόντος ή υπηρεσίας, αποτελεί το κόστος επιπέδου προϊόντος. Τέτοιες δραστηριότητες μπορούν να είναι λόγου χάριν ο σχεδιασμός ενός προϊόντος και η διαφήμιση ενός προϊόντος.

**Δραστηριότητες υποστηρικτικών υπηρεσιών.** Οι δραστηριότητες αυτές αποδίδουν την ικανότητα στην επιχείρηση να παράγει προϊόντα και υπηρεσίες που δεν μπορούν να κοστολογηθούν, καθώς πραγματοποιούνται για την υποστήριξη της λειτουργίας μιας οικονομικής μονάδας. Όπως για παράδειγμα η συντήρηση και διαφύλαξη των κτηρίων της.

**Δραστηριότητες επιπέδου πελάτη.** Οι δραστηριότητες αυτές αποσκοπούν στην εξυπηρέτηση και υποστήριξη ορισμένων πελατών, μη έχοντας σχέση με την ποσότητα των προϊόντων και των παρτίδων. Τέτοιες δύνανται να είναι οι επισκέψεις από πωλητές της οικονομικής μονάδας.

Εν κατακλείδι, η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων αναδεικνύει την αλληλουχία που υπάρχει ανάμεσα στο κόστος των πόρων, των δραστηριοτήτων, των οδηγών κόστους και των τελικών φορέων κόστους κατά τη παραγωγική διαδικασία, ξεκινώντας από τον επιμερισμό του κόστους των πόρων στις δραστηριότητες με τη

βοήθεια οδηγών κόστους και τον μετέπειτα καταλογισμό κάθε δραστηριότητας στον τελικό φορέα του κόστους (προϊόν, υπηρεσία, πελάτες). «Οι δραστηριότητες προκαλούν κόστος και τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες». (Κεχράς, 2011) Το συγκεκριμένο κοστολογικό σύστημα έχει ως το στόχο την ανάθεση του κόστους στις δραστηριότητες, απορροφώντας τόσο τα άμεσα, όσο και τα έμμεσα κόστη λοιπών λειτουργιών για τη παραγωγή του τελικού φορέα, που κατά συνέπεια αποτελεί και την αιτία ζήτησης κάθε δραστηριότητας, βοηθώντας τη διοίκηση να έχει διαφανή και ελεγχόμενη εικόνα του κόστους. (Backetal, 2000; Κεχράς, 2009)

### 1.5 Διαφορές Παραδοσιακής Κοστολόγησης και Κοστολόγησης ABC

Από τα προηγούμενα χρόνια οι επιχειρήσεις προέκριναν τη χρήση παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης για τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες. Η επιλογή αυτή με τον καιρό άρχισε να διαφοροποιείται, λόγω των πολλαπλών αλλαγών που σχετίζονταν με τις τεχνολογικές εξελίξεις, τον ανταγωνισμό, την ποσότητα και την ποιότητα της πληροφόρησης που λάμβαναν αναφορικά με στοιχεία χρηματοοικονομικά, διοικητικά, παραγωγικά, λειτουργικά, καθώς και των πωλήσεων. Στην προσπάθεια τους οι επιχειρήσεις να ανταπεξέλθουν σε αυτές τις αλλαγές, προκλήθηκε σύγκριση μεταξύ παραδοσιακής κοστολόγησης και Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC).

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης σχηματίστηκαν σε μια περίοδο ελεγχόμενης τυποποίησης λόγω των περιορισμένων και ομοιογενών παραγόμενων αγαθών, καθώς δεν απέδιδαν ιδιαίτερη βαρύτητα στην εξυπηρέτηση των πελατών, εν αντιθέσει με την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων η οποία λαμβάνει σε μεγάλο βαθμό τα πολυάριθμα προϊόντα και τις ανάγκες των πελατών.

Συχνά παρατηρείται ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι οδηγούν σε παραποίηση του πραγματικού κόστους, διότι η κατανομή του έμμεσου κόστους γίνεται βάσει του όγκου της παραγωγής, όπως τις ώρες άμεσης εργασίας, τις ώρες λειτουργίας μηχανών, το κόστος Α' υλών και άμεσης εργασίας χωρίς να λαμβάνουν υπόψιν τους παράγοντες που ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους (Καζαντζής και Σώρρου, 2009). Αποτέλεσμα αυτής της αλλοίωσης είναι η ανακρίβεια του κόστους των

παραγόμενων αγαθών και υπηρεσιών. Τουναντίον, στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) δεν λογίζεται ως βάση καταλογισμού το επίπεδο μονάδας προϊόντος, αλλά οι οδηγοί κόστους, δηλαδή κλειδιά για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες από πολλά διαφορετικά επίπεδα της παραγωγικής διαδικασίας. (Κεχράς, 2009; Καζαντζής και Σώρρος, 2009).

Ακολουθώς, ένα χαρακτηριστικό των συστημάτων στο οποίο παρατηρείται ταυτόχρονα μία σύγκλιση και μία απόκλιση είναι η ολοκλήρωσή τους σε δύο στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον Drury (2000) στην παραδοσιακή κοστολόγηση τα γενικά βιομηχανικά έξοδα διαθέτονται αρχικά σε κέντρα ή θέσεις κόστους και εν συνεχεία το κόστος αυτών εκχωρείται σε αντικείμενα κόστους δηλαδή στα κοστολογήσιμα προϊόντα της παραγωγής. Στον αντίποδα στην ABC, κατά το πρώτο στάδιο, τα διάφορα στοιχεία από το έμμεσο κόστος διαθέτονται αρχικά στις δραστηριότητες, αντί στα κέντρα ή θέσεις κόστους, και εν συνεχεία το κόστος από αυτές απορροφάται από τους φορείς κόστους. (Καζαντζής και Σώρρος, 2009) Ως εκ τούτου, η βασική διαφοροποίηση τους σημειώνεται στην κατανομή του έμμεσου κόστους μεταξύ των κοστολογικών συστημάτων. Μεγάλο μέρος των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων δεν εφαρμόζεται, διότι αυτά δεν αναλώνονται αναλογικά και ομοιόμορφα με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων των προϊόντων. Κατά συνέπεια, η κατανομή αυτών στα αντικείμενα κόστους χαρακτηρίζεται ανορθολογική εξαιτίας της ανακριβούς και αβέβαιης πληροφόρησης που λαμβάνεται, με αποτέλεσμα να παρατηρείται, στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, υποκοστολόγηση ή υπερκοστολόγηση κάποιων εκ των προϊόντων. (Cooper and Kaplan, 1991). Σημειώνεται, ότι η οικονομική οντότητα λόγω υπερκοστολόγησης είναι πιθανό να αποβεί σε απώλεια από το μερίδιο αγοράς.

Στα παραδοσιακά συστήματα δημιουργός του κόστους λογίζεται το ίδιο το προϊόν, καθώς θεωρείται ότι το συνολικό κόστος της παραγωγής αποτελείται από το κόστος παραγωγής του προϊόντος το οποίο εκτείνεται μέχρι το Βιομηχανικό κόστος. Αντιθέτως, στο κοστολογικό σύστημα της ABC, οι δραστηριότητες χρησιμοποιούνται ως ενδιάμεσος φορέας κόστους, αποτελώντας τον κορμό ολόκληρης της διαδικασίας. Από το αρχικό στάδιο άφιξης των πόρων για την παραγωγή έως το τελικό στάδιο της πώλησης του προϊόντος και της εξυπηρέτησης των πελατών συνιστά κόστος του προϊόντος αυτού. Οι δραστηριότητες λογίζονται ως το αίτιο που προκαλεί κόστος και



όχι το προϊόν. Το προϊόν αποτελεί τη ζήτηση των δραστηριοτήτων και των πόρων. (Κεχράς, 2009; Καζαντζής και Σώρρος, 2009)

Η εφαρμογή των παραδοσιακών συστημάτων θεωρείται περισσότερο απλή και λιγότερο δαπανηρή σε σχέση με το κοστολογικό σύστημα της ABC, ωστόσο η κατανομή του κόστους και ο τρόπος με τον οποίο αυτό συνδέεται με τις αιτίες που το προκαλούν, γίνεται με ανακρίβεια. (Pavlatos, 2011; Nitin and Dalgobind, 2013) Ως εκ τούτου παρατηρείται ανεπάρκεια ορθής πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων απέναντι στη διοίκηση. Από την άλλη, η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC χαρακτηρίζεται από περιπλοκότητα, υψηλό κόστος και μικρά ποσοστά στρεβλώσεων, προσφέροντας καλύτερο έλεγχο του κόστους και των αποτελεσμάτων του, επαρκή και έγκυρη πληροφόρηση του τρόπου κατανομής του καθώς και ανεύρεση των αιτιών που το προκαλούν. (Druzy, 2005)

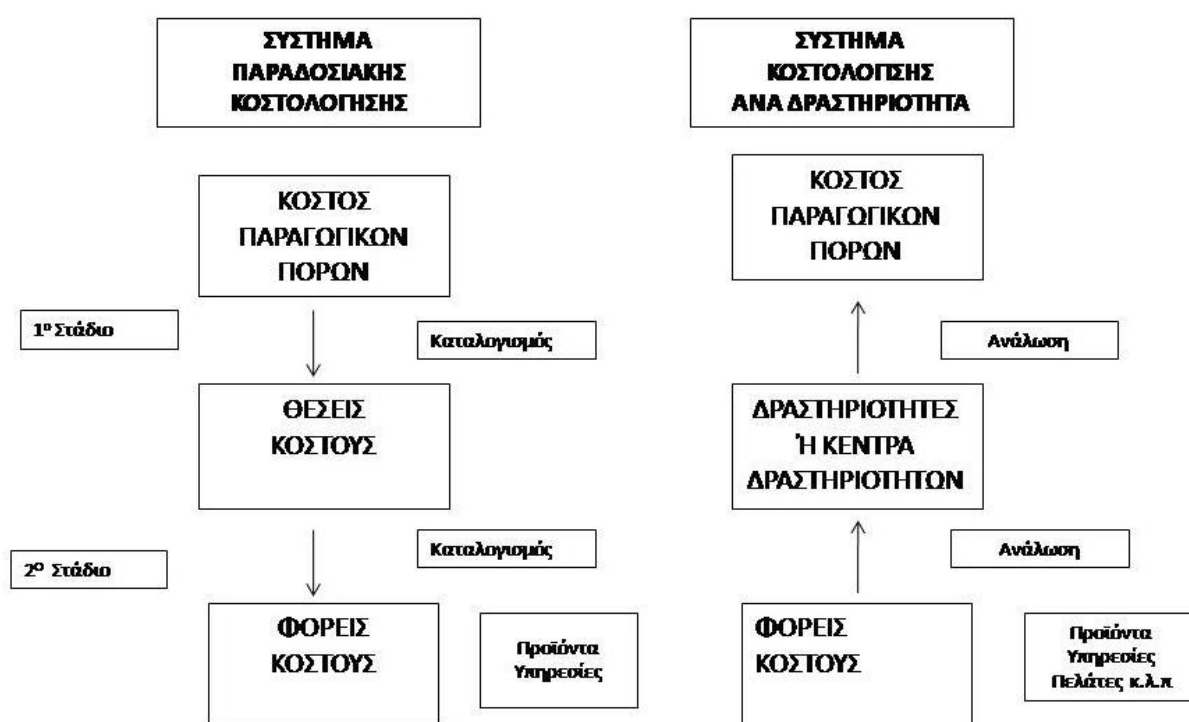
Επιπλέον, η διοίκηση είναι σε θέση να αντιληφθεί ορθά τις αποφάσεις της σχετικά με την οργάνωση και τη διαχείριση του κόστους, καθώς και την τιμολόγηση των προϊόντων. Στα παραδοσιακά συστήματα δεν υπάρχει μεγάλο πλήθος βάσεων κατανομής του κόστους, καθότι περιορίζονται στην αναλογία του όγκου των παραγόμενων προϊόντων. Οι σύνηθες βάσεις κατανομής είναι αυτές των ωρών άμεσης εργασίας, των ωρών λειτουργίας των μηχανών και των άμεσων υλικών. Αντιθέτως, η ABC μεταχειρίζεται αρκετές βάσεις κατανομής όπως τον αριθμό πελατών, ελέγχων, των μονάδων προϊόντος κ.λ.π. Οι ερευνητές έχουν την πεποίθηση πως το σύστημα Κοστολόγησης ABC παρέχει ακρίβεια έναντι των παραδοσιακών συστημάτων κόστους. (Cooper and Kaplan, 1998; Innes and Mitchell, 1991)

Έτερη ουσιαστική διαφορά είναι η διαδικασία του προσδιορισμού του κόστους για κάθε σύστημα κοστολόγησης. Όπως ήδη αναφέρθηκε στο παραδοσιακό σύστημα, το κόστος του προϊόντος ταυτίζεται με τα τρία βασικά στοιχεία κόστους παραγωγής του προϊόντος, (Α' ύλες, Άμεση εργασία, Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα- ΓΒΕ).

Στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) το κόστος παραγωγής του προϊόντος, πέραν των τριών βασικών στοιχείων του κόστους παραγωγής προϊόντος κατά την παραδοσιακή κοστολόγηση περιλαμβάνει και μέρος των εξόδων των λοιπών λειτουργιών. Λοιπές λειτουργίες που αφορούν την παραγωγή του προϊόντος συνιστούν τα έξοδα διοίκησης, έξοδα διάθεσης, έξοδα έρευνας και ανάπτυξης και

έξοδα χρηματοδότησης. Τα παραδοσιακά συστήματα παραμερίζουν το κόστος των λοιπών τμημάτων που συνδέονται με την παραγωγή. (Marx, 2009)

Όπως προαναφέρθηκε, η παραδοσιακή κοστολόγηση συνυπάρχει με το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα χωρίς να λειτουργεί με ανταγωνισμό. Το ένα σύστημα αλληλοσυμπληρώνει το άλλο, διότι το σύστημα κοστολόγησης ABC δημιουργήθηκε και εξελίχθηκε με σκοπό να καλύψει ατέλειες του παραδοσιακού συστήματος, οδηγώντας στον προσδιορισμό του έγκυρου κόστους.



Πηγή: Καζαντζής, Χ. και Σώρρος, Ι. 2009

## 1.6 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Κοστολόγησης ABC

Σύμφωνα με διεξαχθείσες έρευνες, αλλά και από τη βιβλιογραφία προκύπτει ότι ένα κοστολογικό σύστημα, πάντα εμπεριέχει οφέλη και κινδύνους. Παρά τα πολυάριθμα πλεονεκτήματα που φέρει η μέθοδος ABC, η υιοθέτησή της από τις επιχειρήσεις δεν ήταν η αναμενόμενη. Με την αποδοχή του συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων η επιχείρηση στοχεύει να αξιολογήσει τα προϊόντα που παράγονται

επιλέγοντας όσα είναι αποδοτικότερα για εκείνη και έχουν περισσότερη ζήτηση από τους πελάτες της. (Lotfi and Mansourabad, 2012)

Επιπλέον, με τη χρήση της μεθόδου ABC δίνεται στη διοίκηση η δυνατότητα συλλογής και επεξεργασίας των πληροφοριών αναφορικά με το κόστος, λαμβάνοντας σωστές αποφάσεις για την πορεία των γενικών εξόδων και των δραστηριοτήτων του ίδιου του παραγόμενου προϊόντος προβαίνοντας έτσι, σε αντικατάσταση και κατάργηση πολλών από αυτών. Με τη διερεύνηση του κόστους των πόρων και των δραστηριοτήτων εντοπίζονται αυτά που δημιουργούν υψηλό λειτουργικό κόστος οδηγώντας την επιχείρηση στην αξιολόγηση και στην αναζήτηση τρόπων μείωσης του. (Innes and Mitchell, 1993)

Επιπρόσθετα, ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους γίνεται ακριβέστερα, ενώ ο έλεγχος και η διαχείριση επιτυγχάνονται με τρόπο καλύτερο, οδηγώντας στη μείωση του κόστους. (Cohen et al, 2005)

Προσέτι, η ανάλυση του κόστους και η λήψη αποφάσεων αποτελούν εργαλεία για τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας, τόσο για την τιμολόγηση και τον προϋπολογισμό όσο και για τις αποφάσεις της, αναφορικά με τον υπολογισμό της απόδοσης των τμημάτων της μέσω των οδηγών κόστους, δίνοντας την ικανότητα εκτίμησης της ποιότητας των προϊόντων και υπηρεσιών που παράγει. Οι πληροφορίες που έχει στη διάθεση της η κάθε επιχείρηση, που υιοθετεί την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, αποτελούν υπόβαθρο στην εξέλιξη μακροχρόνιων στόχων, στην αξιολόγηση μελλοντικών της αναγκών σε πόρους και στην διαδικασία παραγωγής. (Innes and Mitchell, 1993) Ακόμη, οι ουσιώδεις μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τον επιμερισμό και την κατανομή των πόρων και των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους με τη χρήση οδηγών κόστους, καθώς και ο τρόπος διαχείρισής τους, συμβάλλει στον ακριβέστερο καθορισμό του κόστους ανά δραστηριότητα, παρέχοντας την πληροφορία για τον έλεγχο του κόστους, των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για την δημιουργία του, καθώς και τον αποτελεσματικό σχεδιασμό ποιοτικότερων προϊόντων.

Παρατηρείται ότι τα οφέλη που προσφέρει η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων είναι πολλαπλά, βοηθώντας τις επιχειρήσεις να έχουν μια ολοφάνερη και απτή εικόνα γύρω από το κόστος, επιτυγχάνοντας έτσι τους στόχους που έχουν θέσει.

Ωστόσο, παρά των πολυάριθμων ωφελειών που προσφέρει η Κοστολόγηση βάσει των Δραστηριοτήτων, αναμφισβήτητα ενέχει ατέλειες κατά την εφαρμογή της, ωθώντας τις επιχειρήσεις σε δυσμενείς συνθήκες. Μια σειρά από αυτές αναφέρονται στον ενδεχόμενο περιορισμό του τρόπου που κατανέμεται το έμμεσο κόστος από τη δυσχέρεια επιλογής και προσδιορισμού των δραστηριοτήτων, των οδηγών κόστους και της ανεπάρκειας πόρων. (Clarke et al., 1999; Hussain et al., 1998) Λαμβάνοντας υπόψιν την αμφιβολία για την αποτελεσματικότητα του συστήματος κοστολόγησης ABC, σε συνδυασμό με το υψηλό κόστος που απαιτείται για την παραγωγή και την συλλογή απαραίτητων στοιχείων, αναμφίλεκτα αποτελεί αιτία αποστροφής ή και απόρριψης της υιοθέτησης και της εφαρμογής της.

Επιπρόσθετα, δυσκολία εφαρμογής συνιστά η έλλειψη χρόνου που απαιτείται για την εκμάθηση του συστήματος, καθότι υπάρχει πιθανότητα η διοίκηση να μην υποστηρίζει σύγχρονα συστήματα είτε λόγω αγνωσίας των ωφελειών που δύναται να προσφέρει η συγκεκριμένη μέθοδος είτε λόγω της ικανοποίησης από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα. (Bescos et al., 2002; Cohen et al., 2005; Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000; Quinn et al., 2017)) Επίσης, το εργατικό δυναμικό δεν είναι πάντα δεκτικό να υποδεχτεί αλλαγές, προκαλώντας αρνητικές αντιδράσεις ως προς την εφαρμογή του. Στους παραπάνω παράγοντες μετέχει ενεργά η έλλειψη γνώσεων σχετικά με το κοστολογικό σύστημα της ABC, καθώς και η απουσία επιμόρφωσης του ανθρώπινου δυναμικού. (Bescos et al., 2002; Quinn et al., 2017)

Τέλος, δεν είναι αποδεδειγμένη η θετική επίδραση του συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, καθώς επικρατεί το αίσθημα ότι πρόκειται για μία πολυδάπανη μέθοδο, η οποία δεν έχει ερευνηθεί εις βάθος εάν υπερτερεί λόγω των πλεονεκτημάτων της υιοθέτησης και της εφαρμογής της.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

### 2.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο πραγματεύεται έρευνες που διεξήχθησαν αναφορικά με την μέθοδο ABC, από την αφετηρία της έως σήμερα. Παγκοσμίως πραγματοποιήθηκαν πολυάριθμες έρευνες και τα δεδομένα τους έχουν αναλυθεί σε επαρκή βαθμό, σε αντίθεση με την Ελλάδα που, εξαιτίας των λιγοστών ερευνών, παρατηρείται κενό ως προς την εφαρμογή. Τούτος, άλλωστε, είναι και ο κύριος λόγος που ενέτεινε την συγγραφή της εν λόγω ερευνητικής εργασίας. Οι έρευνες που θα παρουσιαστούν μελέτησαν την επιτυχία της μεθόδου στον ιδιωτικό τομέα, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της, τα προσκόμματα που προέκυψαν κατά την εφαρμογή της, καθώς και τον βαθμό διάδοσής της στην ελληνική επικράτεια. (Anderson and Young, 2009; Majid and Sulaiman, 2008; Maiga and Jacobs, 2008; Intakhan, 2014)

### 2.2 Βαθμός υιοθέτησης της Κοστολόγησης ABC στην ελληνική επικράτεια

Από τις διεξαχθείσες έρευνες και τα επιστημονικά άρθρα εμφανίζεται, ότι παρά το πλήθος πλεονεκτημάτων που αναγράφεται στη βιβλιογραφία για την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων και τους θεωρητικούς υπέρμαχους αυτής, σχηματίστηκε η κρατούσα άποψη ότι το εν λόγω σύστημα καθίσταται, θεωρητικά τουλάχιστον, σταθμός στην πορεία της κοστολόγησης, εν αντιθέσει με τον βαθμό υιοθέτησής της από το επιχειρηματικό περιβάλλον που διαφέρει αισθητά. Ειδικότερα, σύμφωνα με διεξαχθείσα έρευνα το 2018 το παγκόσμιο ποσοστό υιοθέτησης ανέρχονταν από 20% - 30%. (Cooper and Kaplan, 1991, 1992; Gosselin, 1997; Innes et al., 2000; Bjørnenak and Mitchell, 2002; Cohen et al., 2005; Becker et al., 2015; Drury, 2018) Περιγράφεται ως ένα καινοτόμο σύστημα κοστολόγησης που υιοθετείται από οικονομικές μονάδες που ασκούν κάθε είδους δραστηριότητα, όπως λόγου χάριν στην βιομηχανία, εν γένει, στην παροχή υπηρεσιών χρηματοπιστωτικών και σε άλλες. (Rezaie et al., 2008; Pavlatos and Paggio, 2009)

Η υιοθέτηση του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων από την Ελλάδα δεν δύναται να προσδιοριστεί με ακρίβεια, καθώς ο αριθμός των ερευνών που έχουν πραγματοποιηθεί έως σήμερα παραμένει μικρός απαιτώντας την περαιτέρω σύγχρονη διερεύνησή του, ώστε να διεξαχθεί ένα ασφαλές συμπέρασμα για την υιοθέτηση του εν λόγω κοστολογικού συστήματος αλλά και την ικανοποίηση ή μη των οικονομικών μονάδων. Σε τούτη την έλλειψη στοχεύει να συμβάλλει και η γράφουσα με το παρόν πόνημα. Οι περιορισμένες διεξαχθείσες μελέτες ανέδειξαν ότι οι ελληνικές οικονομικές μονάδες στην αρχή της δημιουργίας της εν λόγω μεθόδου δίστασαν να προβούν στην υιοθέτησή της, ενώ μερικά χρόνια αργότερα το ποσοστό υιοθέτησης έφτασε στο 12,7%. (Ballas and Venieris, 1996; Venieris et al., 2000) Το 2005 διεξήχθη έρευνα σε ελληνικές βιομηχανικές και εταιρικές οικονομικές μονάδες παροχής υπηρεσιών και ανευρέθηκε ότι το 40,9% εξ αυτών εφήρμοζαν την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, δηλώνοντας ευχαριστημένες από αυτήν, το 13%, περίπου, ήταν δεκτικό στο να την εφαρμόσει, καθώς μέχρι τότε ενημερωνόταν για τη χρήση και την εφαρμογή της. Το 13%, κατά προσέγγιση, εξέφρασε την επιθυμία του να παραμένει στο κοστολογικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιούσε χωρίς να προβεί σε ουδεμία αλλαγή και το περίπου εναπομείναν 32% δήλωσε απογοητευμένο και ανικανοποίητο από την πιλοτική εφαρμογή του και ως εκ τούτου αρνητικό να την υιοθετήσει. (Venieris et al., 2000; Cohen et al., 2005)

Στον αντίποδα, στον κλάδο του τουρισμού υποστηρίζεται ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων δρα ιδιαίτερος θετικά, πάρα ταύτα το ποσοστό υιοθέτησης το 2009 ήταν χαμηλό, 23,5%, σε αντίθεση με την εφαρμογή των παραδοσιακών συστημάτων. Σε κάθε περίπτωση αισιόδοξο αξιολογήθηκε το γεγονός ότι οι οικονομικές μονάδες δήλωσαν ότι ήταν θετικές στην μελλοντική εφαρμογή της. (Pavlatos και Paggios, 2009) Σύγχρονες μελέτες αναφορικά με την υιοθέτηση της εν λόγω μεθόδου απεδείχθη ότι στον κλάδο τουρισμού και ειδικότερα στα ξενοδοχεία το ποσοστό των 20,4% δήλωσε ότι το εφαρμόζει, κρίνοντάς την αποτελεσματικότερη όταν εφαρμόζεται ταυτόχρονα με συστήματα λογιστικής πληροφόρησης.

Τέλος, το 2018 το ποσοστό εν γένει των ελληνικών οικονομικών μονάδων σε όλους τους κλάδους ανήλθε σε 67%. (Diavastis et al., 2016; Pavlatos and Kostakis, 2018)

Ανακεφαλαιώνοντας, οι διεξαχθείσες μελέτες φέρουν διάφορα αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή και υιοθέτηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων στην

χώρα μας, με τα επικρατέστερα να αποδεικνύουν ότι από το 1996 και εντεύθεν ολίγον κατ' ολίγον αυξανόταν το ποσοστό των οικονομικών οντοτήτων που την εφήρμοσε και βαθμιαία την υιοθετεί. Εντούτοις, υφίστανται οικονομικές μονάδες, που την απορρίπτουν λόγω μειονεκτημάτων που αυτή φέρει και που θα αναλυθούν στο παρόν κεφάλαιο, μετά τα πλεονεκτήματα.

### **2.3 Εμπειρικές έρευνες για τους παράγοντες που οδηγούν στην επιτυχία της εφαρμογής της κοστολόγησης ABC**

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία και με τις έρευνες που διεξήχθησαν από το έτος 1995 και εντεύθεν, οι αιτίες που κατέταξαν το κοστολογικό σύστημα κατά δραστηριότητες επιτυχημένο ήταν τεχνικοί και οργανωσιακοί, με κύριες την στήριξη από την προϊστάμενη διοίκηση, την συσχέτιση του με την ποιότητα, την αποδοτικότητα των διαδικασιών και την εξοικονόμηση συντελεστών παραγωγής (πόρων). Επιπρόσθετα, η ανάπτυξη των ικανοτήτων και δεξιοτήτων του εργατικού δυναμικού της επιχείρησης που ήταν επιφορτισμένο με την εφαρμογή της μεθόδου, μέσω της διαρκούς τους επιμόρφωσης, είχε ως αποτέλεσμα την ορθή διάκριση των δεδομένων, σε ουσιώδη ή επουσιώδη, εντός ελαχίστου χρόνου. (Shields, 1995 Foster and Swenson, 1997; Intakhan, 2014) Η πιο σύγχρονη έρευνα που διεξήχθη το 2021 στο Βιετνάμ ανέφερε ότι το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων κατά την εφαρμογή του δύναται να επηρεάσει με τρόπο θετικό και κατά σειρά προτεραιότητας, την κατάρτιση του εργατικού δυναμικού, τα χαρακτηριστικά της οικονομικής οντότητας και των διοικούντων αυτής· την στρατηγική και τους οικονομικούς πόρους της, επιβεβαιώνοντας τις προαναφερθείσες αιτίες του 1995 και την χρησιμότητα αυτών, καθ' όλα τα έτη που μεσολάβησαν έως σήμερα. (Nguyen, 2021)

Αναλυτικότερα, μεγάλο μέρος της επιτυχίας του κοστολογικού συστήματος ABC βασίστηκε στο ότι παρέχει αξιόπιστα δεδομένα, επιτρέποντας στους διοικούντες να παρεμβαίνουν, με τρόπο ορθό, στις διαδικασίες, λαμβάνοντας καίριες αποφάσεις που αυξάνουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης. (Foster and Swenson, 1997) Η στήριξη της διοίκησης ενέχει επιπρόσθετα θετικό ρόλο, αποτελώντας ειδικότερα ένα από τα ουσιωδέστερα οφέλη της επιτυχίας του κοστολογικού συστήματος, καθώς όταν η διοίκηση στηρίζει τη χρήση του και

επικοινωνεί με τους εργαζόμενους όλων των τμημάτων της οικονομικής μονάδας, κατά την εφαρμογή των δεδομένων που συλλέγει από το εν λόγω σύστημα, τότε αυτό εφαρμόζεται ορθότερα από τους εργαζόμενους συνολικά. (Shields, 1995; Anderson and Young 1999)

Όσον αφορά την εκπαίδευση του εργατικού δυναμικού αποδείχτηκε ότι συμβάλλει στην απόκτηση γνώσεων, ικανοτήτων και δεξιοτήτων σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου, που με τη σειρά τους θα οδηγήσουν σε εξοικονόμηση χρόνου αφού το εργατικό δυναμικό θα είναι σε θέση, όταν θα εφαρμόζει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, να διαχωρίζει τις ουσιώδεις από τις επουσιώδεις πληροφορίες. Ωστόσο, για την επίτευξη της απόλυτης επιτυχίας του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων, απαιτείται ει δυνατόν η επιμόρφωση εάν όχι όλων των εργαζομένων, τουλάχιστον του μεγαλύτερου μέρους αυτών ή σε κάθε περίπτωση ικανού αριθμού εργαζομένων. Τούτο διότι, όσοι περισσότεροι καταφέρουν να εκπαιδευτούν στην εφαρμογή του συστήματος αυτού και να το εφαρμόζουν καθημερινά, σε όσο των δυνατόν περισσότερες διαδικασίες, τότε η εφαρμογή του θα επιτυγχάνεται ορθά. (Shields, 1995; Krumwiede, 1998)

Επιπλέον, έρευνες κατέληξαν ότι όταν η οικονομική οντότητα προβαίνει στη σύσταση μίας εποπτικής επιτροπής για τον έλεγχο του κοστολογικού συστήματος ABC κατά την εφαρμογή του στις διαδικασίες παραγωγής και λειτουργίας, συμβάλει θετικά προς την επιτυχία του. Ο ενδεδειγμένος έλεγχος του τρόπου εφαρμογής του εγγυάται την ορθή εφαρμογή αυτού, ενώ η οικονομική μονάδα λαμβάνει τους καρπούς που αυτή προσφέρει και ταυτόχρονα προβαίνει σε επενδύσεις και σχεδιάζει τις επόμενες επιχειρηματικές ενέργειές της. (Majid and Sulaiman, 2008)

Μεταγενέστερη έρευνα υποστήριξε ότι οι εργαζόμενοι πλην των λογιστών πρέπει να καθίστανται οι βασικοί διαχειριστές των πληροφοριών που παρέχει η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, ύστερα από εκπαίδευσή τους σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής, τη σχεδίαση και τη χρήση, ενώ ταυτόχρονα να ελέγχονται από την διοίκηση, η οποία θα δρα ως εποπτικό όργανό τους. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση θα είναι σε θέση να λαμβάνει ορθές και κατάλληλες πληροφορίες. (Pike et al., 2011)

Ακόμη, προτάθηκε ότι το κοστολογικό σύστημα ανά δραστηριότητα όταν εφαρμόζεται ταυτόχρονα και συνδυαστικά με τα παραδοσιακά κοστολογικά



συστήματα, η απόδοση του είναι υψηλότερη, καθώς ελαχιστοποιεί το λειτουργικό κόστος της οικονομικής οντότητας καθιστώντας την πιο ανταγωνιστική και τους διοικούντες αυτής έτι περαιτέρω αποδοτικούς, αφού τους οδηγεί με ακρίβεια στη λήψη αξιόπιστων δεδομένων και κατ' επέκταση αποφάσεων. Ειδικότερα, στο συμπέρασμα αυτό κατέλεξε η έρευνα που εφήρμοσε συνδυαστικά το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα και των συστημάτων πληροφορικής ERP. (Gheidi and Gord, 2017; Kitsantas et al., 2020) Ωστόσο, απεδείχθη ότι ακόμα και αν μία οικονομική μονάδα αναβαθμίσει τα πληροφοριακά της συστήματα για την αποδοτικότερη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, απαιτείται και πάλι η εκπαίδευση του εργατικού της δυναμικού, για την αποτελεσματικότερη εφαρμογή της. Αυτές οι δύο παράμετροι της αναβάθμισης των συστημάτων και της εκπαίδευσης των εργαζομένων συμβάλουν και στην καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών. (Al – Bawab and Al – Rawashdeh, 2016) Ταυτόχρονα, η οικονομική ανάπτυξη της οικονομικής μονάδας είναι ανάλογη της ικανοποίησης που χαίρει το εργατικό δυναμικό που χρησιμοποιεί συστήματα πληροφορικής για τη λογιστική, όταν εφαρμόζει το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων. (Diavastis et al. (2016)

Τέλος, το εν λόγω κοστολογικό σύστημα στηρίζει την αποδοτική λειτουργία της οικονομικής μονάδας, ενώ χρόνια παραμένει συνυφασμένο με τις προϋποθέσεις του ISO 9000. (Sayle, 2005)

#### **2.4 Εμπειρικές έρευνες για τους παράγοντες που οδηγούν στην επιτυχή λειτουργία της οικονομικής μονάδας μέσω του τρόπου εφαρμογής της ABC**

Ο κυριότερος στόχος μίας οικονομικής οντότητας έγκειται στην επίτευξη οικονομικών εσόδων, τα οποία αποκτώνται όταν λαμβάνονται υπόψιν παράμετροι σχετικά με το κόστος του ανθρώπινου δυναμικού, της παραγωγής κατά το στάδιο της οργάνωσης και διαχείρισής της και των υλικών, ώστε οι διοικούντες να δύνανται να αποφασίζουν ορθά για την επιβίωση και ανάπτυξή της. Ο τρόπος και το που η οικονομική μονάδα εφαρμόζει το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων, δύναται να προσδιορίσει τα οφέλη που αυτό μπορεί να προσφέρει, ασχέτως των

χαρακτηριστικών της οικονομικής μονάδας ή του εν λόγω συστήματος. (Majid and Sulaiman; 2008; Al-Dhubaibi, 2021)

Τα αξιόπιστα και σαφή δεδομένα που συγκεντρώνονται από το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων χρησιμοποιούνται στην, τιμολόγηση προϊόντων, προμήθεια, στον σχεδιασμό και δημιουργία νέων προϊόντων και στην ανάλυση του κέρδους της οικονομικής μονάδας, στην επιλογή του μείγματος προϊόντων που παράγει η οικονομική μονάδα, στην ανάλυση του κέρδους των πελατών, στο κόστος ανάλυσης της ποιότητας. (Lu et al., 2017; Bataineh, 2018; Baki and Cheng, 2021)

Ειδικότερα, το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων παρέχει ακριβέστερα την τιμή πώλησης, αναθέτοντας το κόστος ταυτόχρονα σε διαφορετικούς παράγοντες κόστους, ώστε το κόστος που θα προκύπτει να επιμερίζεται σε διαφορετικές δραστηριότητες αναλόγως με την κατανάλωση κάθε δραστηριότητας. Πρόκειται για όφελος της μεθόδου. Η οικονομική μονάδα όταν προσδιορίζει την τιμή πώλησης ενός προϊόντος απαιτείται να κατανείμει με λεπτομέρεια και πλήρως το κόστος σε κάθε τύπο του προϊόντος, ώστε να μπορεί να προσδιοριστεί το συνολικό κόστος που επηρεάζει την τελική τιμή του προϊόντος. (Pareira and Sarwono, 2022)

Οι οδηγοί κόστους στην οργάνωση και διαχείριση της παραγωγής προσδιορίζουν ακριβέστερα τον επιμερισμό του κόστους στα προϊόντα. Επίσης, το λογιστικό σχέδιο δύναται να προσαρμοστεί στη λογιστική διαχείριση λαμβανομένων υπόψιν των ιδιομορφιών που παρουσιάζουν οι πληροφορίες για την διαχείριση του κόστους της επιχείρησης. (Zdorovets et al., 2020)

Η μέθοδος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων αναφορικά με, τον προσδιορισμό των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους, την τιμή πώλησης των προϊόντων, τον καθορισμό διαδικασιών και δραστηριοτήτων, όπου χρήζουν ανάπτυξης ή ενσωμάτωσης σε νέες συνθήκες ή και αναδιάρθρωσης. (Almeida and Cunha, 2017) Αυτός είναι ένας εκ των λόγων που η διοίκηση, με τις ποιοτικές και ακριβείς πληροφορίες που συλλέγει από την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων για τις δραστηριότητες, επιμερίζει βέλτιστα το κόστος σε προϊόντα και δραστηριότητες. (Goumas, 2019) Κατ' επέκταση η ίδια η οικονομική μονάδα δύναται να προσδιορίσει ακριβέστερα το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών της,

αλλά και το συνολικό κόστος παραγωγής, εξοικονομώντας παράλληλα πόρους μέσα από την κατάργηση επιζήμιων διαδικασιών. (Intakhan, 2014)

Το εν λόγω κοστολογικό σύστημα είναι η γέφυρα του έμμεσου κόστους και του άμεσου κόστους με συγκεκριμένα προϊόντα και υπηρεσίες. Οι δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας και οι οδηγοί κόστους είναι βασικοί παράγοντες για τον ακριβή επιμερισμό του κόστους εν γένει, αλλά και στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Σημαντικά πλεονεκτήματα συνιστούν η εξοικονόμηση πόρων, η εξάλειψη επιπρόσθετα κοστοβόρων ή και χρονοβόρων διαδικασιών, καθώς και η εξάλειψη δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση. Συνεπώς, η διοίκηση μέσω των πληροφοριών αυτών δύναται να σχεδιάσει αποτελεσματικότερα προγράμματα που θα μειώνουν το κόστος και το χρόνο διευκολύνοντας τις οικονομικές μονάδες να επεξεργάζονται αποτελεσματικότερα δραστηριότητες παραγωγής και διαχείρισης υλικών, παράδοσης και μείωσης περιττών εξόδων, προκειμένου να μειώνει το κόστος, να βελτιώνει την ποιότητα και κατ' επέκταση να διαμορφώνει εκ νέου τις σχέσεις της με τους πελάτες και τους προμηθευτές της (Intakhan, 2014)

## 2.5 Εμπειρικές έρευνες για τα πλεονεκτήματα της ABC

Το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων κατά την εφαρμογή του παρουσιάζει τόσο πλεονεκτήματα όσο και μειονεκτήματα. Στην παρούσα υποενότητα πρόκειται να σταχυολογηθούν τα πλεονεκτήματα και εν γένει τα θετικά χαρακτηριστικά του. (Maiga and Jacobs, 2008) Δύο εκ των κυριότερων θετικών είναι το πλεονέκτημα κόστους που προσφέρει έναντι άλλων ανταγωνιστών και το ότι παρέχει τα εχέγγυα για τη λήψη στρατηγικών ή χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών αποφάσεων που θα αυξήσουν τα κέρδη της οικονομικής μονάδας. (Patiar, 2016) Παράλληλα, όφελος από το εν λόγω κοστολογικό σύστημα, σημειώνεται και για τους διοικούντες της οικονομικής οντότητας και ανευρίσκεται στη λήψη καταλληλότερων αποφάσεων, στη μέτρηση της απόδοσης των διοικούντων βάσει των δεδομένων που συλλέγονται από τα έμμεσα έξοδα, της απόδοσης των δραστηριοτήτων, των εμπορευμάτων και υπηρεσιών, καθώς και του τρόπου που αυτά συνδέονται με τα έσοδα της οικονομικής οντότητας. (Κεχράς, 2009) Έτερες έρευνες κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι με την υιοθέτηση της Κοστολόγησης κατά

Δραστηριότητα δύναται να επιτευχθεί ενδεδειγμένη ανάλυση της εν συνόλω διαδικασίας συμπεριλαμβανομένου και της παραγωγικής. Ως εκ τούτου, κατορθώνεται πιο αποτελεσματικά και ποιοτικά η αναβάθμιση της διαδικασίας συνολικά, η λήψη κατάλληλων στρατηγικών αποφάσεων αναφορικά με, τα προϊόντα και τις σειρές αυτών, τα τμήματα της αγοράς και την τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών, καθώς αναλύεται το κόστος τους ανά δραστηριότητα. (Lere, 2000; Narayanan and Sarkar, 2002; Cardos et al., 2012) Η λήψη ορθών αποφάσεων στη διαδικασία παραγωγής, και συγκεκριμένα στο είδος και στην ποσότητα της παραγωγής, έγκειται στην πληρέστερη αξιολόγηση του μεταβλητού κόστους σε μεγάλο χρονικό διάστημα και της πλήρους ανάλυσης των πηγών. (Innes and Mitchell, 1993) Ακολούθως, η εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων συμβάλλει στη λήψη αποφάσεων σχετικά με την τιμολόγηση από τις οικονομικές μονάδες και τον επιμερισμό του κόστους των προϊόντων με αξιοπιστία και σαφήνεια. (Tobi et al., 2015) Η επιλογή έτερου κοστολογικού συστήματος από την οικονομική μονάδα, πλην της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, δύναται να κοινοποιήσει ανακριβείς πληροφορίες στη διοίκηση σε ζητήματα τιμολόγησης. Στον αντίποδα, πέρα από την περίπτωση της απόρριψης του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων, ακόμα και η εσφαλμένη εφαρμογή του δύναται να ζημιώσει τοιούτοτρόπως της οικονομική μονάδα, εάν παραποιήσει το κόστος παραγωγής. (Bromwich and Hong 1999; Tobi et al. 2015)

Έτερο πλεονέκτημα είναι ο έλεγχος του κόστους. Ο έλεγχος μέσω της εφαρμογής της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων είναι πιο αποδοτικός διότι υπάρχει αιτιώδης συνάφεια, άλλως σύνδεση μεταξύ των αιτιών και των αποτελεσμάτων που διευκολύνει στη λήψη αποφάσεων, στον προσδιορισμό του κόστους και της τιμής πώλησης των προϊόντων και των υπηρεσιών, αυξάνοντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της οικονομικής μονάδας. Έτσι, καθορίζεται το κόστος των κύριων δραστηριοτήτων, αναβαθμίζονται οι διαδικασίες και η διαχείρισή τους. (Zhang and Li, 2021)

Βάσει ερευνών που έλαβαν χώρα στα οφέλη της εφαρμογής της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα από τις οικονομικές οντότητες συγκαταλέγονται η μεγαλύτερη απόδοση σε προϊόντα και πελατεία, από τη διαφοροποίηση της ανάμειξης των προϊόντων που παράγονται. Τούτο, επιτυγχάνεται ύστερα από την αξιοποίηση

έγκυρων και αξιόπιστων χρηματοοικονομικών δεδομένων αναφορικά με το κόστος ή άλλων δεδομένων πλην των χρηματοοικονομικών, που συμβάλλουν στην λήψη κατάλληλων αποφάσεων. (Lotfi and Mansourabad, 2012)

Κατόπιν, έρευνα ξεχώρισε ως αξιοσημείωτο πλεονέκτημα τους οδηγούς κόστους τους οποίους χρησιμοποιεί το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων. Μεγάλο ποσοστό των οικονομικών οντοτήτων στοχεύει σε ενδεδειγμένο και πιο αξιόπιστο έλεγχο κόστους, ο οποίος επιτυγχάνεται μέσω των οδηγών κόστους, συνεπώς η συγκεκριμένη επιλογή του συστήματος κοστολόγησης αποτελεί την επικρατέστερη επιλογή. Επιπλέον, οι λεπτομερείς πληροφορίες που αντλούνται από τους οδηγούς κόστους στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα δύναται να συνεισφέρουν αποτελεσματικά στον σχεδιασμό νέων ποιοτικότερων προϊόντων και υπηρεσιών, ανάλογα με το κόστος. (Innes and Mitchell, 1993)

Στόχο της οικονομικής μονάδας συνιστά η εν γένει αποδοτικότητα της, που επιτυγχάνεται από την αποδοτικότητα των τμημάτων αυτής. Ο παραπάνω στόχος υλοποιείται μέσω του αξιόπιστου υπολογισμού της απόδοσης τμημάτων. Πιο συγκεκριμένα, η οικονομική μονάδα ελέγχει ότι τα δεδομένα που αντλούνται από το εν λόγω κοστολογικό σύστημα δύναται να μετρήσουν την αποδοτικότητα της. Οι οδηγοί κόστους συμβάλλουν και σε αυτόν τον τομέα, καθώς απεικονίζουν την απόδοση μίας δραστηριότητας, βοηθώντας την οικονομική μονάδα να εστιάσει παραπάνω στην αξιολόγηση των προϊόντων ή των υπηρεσιών και εν γένει της απόδοσης της οικονομικής οντότητας. (Innes and Mitchell, 1993;) Γίνεται αντιληπτό, ότι το εν λόγω κοστολογικό σύστημα συνιστά, εκτός από λογιστική διαδικασία, ένα εργαλείο που βελτιώνει το σύστημα που διαχειρίζεται τα προϊόντα της οικονομικής μονάδας. Λόγου χάριν εστιάζει σε ομάδες προϊόντων που ενισχύουν την απόδοση και την αποτελεσματικότητα της οικονομικής μονάδας επιτυγχάνοντας περισσότερα έσοδα και κέρδη, ενώ ταυτόχρονα εντοπίζει προϊόντα που δεν βοηθούν την οικονομική μονάδα και τα εξαλείφει ή στοχεύει να τα μετατρέψει σε προϊόντα αποδοτικά. (Yakymivna and Petrivna, 2016)

Αναμφίλεκτα αποτελεί εργαλείο αναβάθμισης της ανταγωνιστικότητας των οικονομικών μονάδων, δεδομένου ότι πρόκειται για σύγχρονο τρόπο επιμερισμού των γενικών εξόδων, όταν καθορίζονται το κόστος των προϊόντων ή άλλα στοιχεία κόστους. (Quesado and Silva, 2021) Ειδικότερα, προσφέρει αναλυτικά δεδομένα

σχετικά με την ισχύ εκάστου πελάτη, μακράν καλύτερο προσδιορισμό και ανάλυση του κόστους εν γένει αλλά και του προϊόντος, καθώς και μείωση του κόστους αφού παρέχεται η επιλογή να εμφανίζονται τα είδη κόστους με ανάλυση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Κατ' επέκταση, δύναται να προσφέρει και ποιοτικότερα προϊόντα (Intakhan, 2014)

Συγχρόνως, έτερο πλεονέκτημα συνιστά η κερδοφορία του εμπορεύματος και της αξιόπιστης κατανομής των εξόδων στα εμπορεύματα, καθώς επίσης και η ακριβέστερη κατανομή των έμμεσων εξόδων. (Cohen et al., 2005; Κέχρας, 2009) Η βαρύτητα που δίνει η οικονομική μονάδα στον τρόπο που θα επιμερίσει το κόστος και τις πληροφορίες που θα επεξεργαστεί η διοίκηση ώστε να λάβει αποφάσεις, συνιστούν παράγοντες που σχετίζονται με την ορθή εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων. (Cagwin and Bouwman, 2002; Al – Omiri and Drury (2007) Κατανέμει με επιτυχία τα γενικά έξοδα και διευκολύνει οικονομικές μονάδες με αρκετά γενικά έξοδα και σύνθετες διαδικασίες παράγωγης (λ.χ. κατασκευαστικές εταιρείες). Ομολογουμένως, συνιστά ένα πρακτικό εργαλείο που εξυπηρετεί τη διοίκηση, καθώς της παρουσιάζει μία συνολική εικόνα διαχωρίζοντας τη διαδικασία της παραγωγής σε δραστηριότητες, κατανέμοντας παράλληλα το κόστος σε προϊόντα και υπηρεσίες. (Goumas, 2019) Η επίτευξη της κερδοφορίας, βάσει του κοστολογικού συστήματος κατά δραστηριότητα, υλοποιείται μέσω των δεδομένων που προσφέρει η μέθοδος για την μέτρηση του κέρδους σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής. Ομοίως, σύγχρονη έρευνα ανέδειξε ότι η οικονομική μονάδα που έλαβε υπόψιν τις βασικές παραμέτρους και ιδιαιτερότητες εκάστης δραστηριότητας, ώστε να συλλέξει πληροφορίες σχετικά με, το κόστος διαχείρισης και οργάνωσης της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς και το κόστος της παραγωγής, κατάφερε να προσδιορίσει τα χαρακτηριστικά του επιμερισμού των γενικών εξόδων και τα βήματα του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων που εφήρμοσε και συμπέρανε ότι καθίσταται αναγκαία η καθολική προσπέλαση του κόστους διαχείρισης και οργάνωσης της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς επηρεάζει στο κόστος της παραγωγής. (Zdorovets et al., 2020)

Επιπροσθέτως, έτερο όφελος που φέρει είναι ο προϋπολογισμός ανά δραστηριότητα όθεν αντιστοιχίζονται οι προϋπολογισμοί ανά δραστηριότητα με τα άτομα και συμβάλλει στο να αποδίδονται λογιστικές ευθύνες. Ομοίως, κατά τον προσδιορισμό

έκαστου προϋπολογισμού, τα δεδομένα που παρέχουν οι οδηγοί κόστους αναμφίβολα συνεπικουρούν στον υπολογισμό πόρων σε μελλοντικό χρόνο, παρουσιάζοντας την απόδοση της εργασίας που έχει ήδη σχεδιαστεί και συμβάλλοντας στην ανάπτυξη της παραγωγής της οικονομικής μονάδας. (Innes and Mitchell, 1993;)

Τέλος, έτερη πρόσφατη έρευνα παρουσίασε ότι το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων εφαρμόζεται και στο δημόσιο τομέα, με θετικό αντίκτυπο. Ειδικότερα ανέδειξε ότι οι δημόσιες υπηρεσίες, μέσω του εν λόγω κοστολογικού συστήματος, λειτουργούσαν, βραχυχρόνια και μακροχρόνια, πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά ανά υπηρεσία απ' ότι πρωτότερα. (Mohammad and Salleh, 2022)

## 2.6 Εμπειρικές έρευνες για τα μειονεκτήματά της ABC

Παρά το πλήθος πλεονεκτημάτων που αναγνωρίζονται στην παρούσα μέθοδο, ανευρίσκονται και μειονεκτήματα, που για αρκετές οικονομικές μονάδες συνιστούν ταυτόχρονα λόγους μη εφαρμογής του συστήματος αυτού και συνεπώς απόρριψής του, με πρωτεύον ελάττωμα το δυσχερή καθορισμό των φορέων κόστους, δραστηριοτήτων καθώς και πόρων, που αναμφίλεκτα οδηγεί σε αυθαίρετη κατανομή του έμμεσου κόστους. (Κεχράς, 2009; Lotfi and Mansourabad, 2012) Η χρησιμοποίηση διαφόρων οδηγών κόστους ενέχει την πιθανότητα να εμφανίσει κόστη ασύνδετα με ορισμένη δραστηριότητα, δημιουργώντας τον κίνδυνο λανθασμένης κατανομής τους στα κοστολογικά αντικείμενα. (Kennedy and Affleck-Graves, 2001)

Συμπληρωματικά, έτερο μειονέκτημα, που καθιστά δυσχερή την υιοθέτηση του εν λόγω κοστολογικού συστήματος, συνιστά η παραπανίσια δαπάνη πόρων, μιας και η εφαρμογή του είναι κοστοβόρα και χρονοβόρα για την επιχείρηση. (Volkan, 2007; Intakhan, 2014) Η επιχείρηση ενδέχεται να μην αποκτά σημαντικά έσοδα εξαιτίας του υψηλού κόστους που απαιτεί το εν λόγω κοστολογικό σύστημα κατά την εφαρμογή του, με αποτέλεσμα οι έως τώρα προσδοκίες για υιοθέτησή του, που εκφράστηκαν από πλήθος ερευνητών και ακαδημαϊκών να παραμένουν ανεκπλήρωτες. (Κεχράς, 2009) Συγχρόνως, η ίδια η οικονομική οντότητα δύναται να μην διαθέτει την απαιτούμενη επάρκεια των διαθέσιμων πόρων που

απαιτούνται για την ορθή εφαρμογή του. (Clarke and Mullins, 2001; Innes et al., 2000)

Προσέτι, έρευνες ανίχνευσαν ότι το μεγάλο κόστος, η ανεπάρκεια χρόνου που απαιτείται για την αξιολόγηση του κοστολογικού συστήματος, η εμμονή σε ένα παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα λόγω της ευαρέσκειας της οικονομικής μονάδας σε αυτό, καθώς και η σημαντικότητα για πειθαρχία στις υφιστάμενες οδηγίες του συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, συνιστούν ανασταλτικούς παράγοντες εφαρμογής του. (Cohen et al., 2005)

Ακολούθως, αρνητικά συμβάλουν στην υποδοχή της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τους εργαζόμενους και την οικονομική μονάδα, η άρδην αλλαγή νοοτροπίας του εργατικού δυναμικού, το σκεπτικό των εργαζομένων και η διαχείριση των πελατών από μέρος τους, αλλά και η μέθοδος για την αξιολόγηση του κόστους. Η αγνόηση των παραπάνω οπωσδήποτε αποφέρει αμελητέα πρόοδο της οικονομικής μονάδας. (Innes et al., 2000; Volkan, 2007)

Άλλες έρευνες κατέγραψαν ως ελαττώματα, που συνδέονται με τον δυσχερή προσδιορισμό των αντικειμένων κόστους, δραστηριοτήτων και πόρων, το μεγάλο κόστος, την αντιξοότητα που φέρει για την επιχείρηση η αντικατάσταση της παλιάς μεθόδου κοστολόγησης με τη νέα μέθοδο βάσει δραστηριοτήτων και την πλήρη εφαρμογή αυτής, καθώς και την συνθετότητα σχετικά με την εν τοις πράγμασι κοστολόγηση. Όλα τα παραπάνω λειτουργούν συνεπικουρικά στην αποθάρρυνση των οικονομικών οντοτήτων να υιοθετήσουν το εν λόγω κοστολογικό σύστημα. (Innes and Mitchell, 1995)

Τέλος, η αγνωσία της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τους εργαζόμενους της οικονομικής μονάδας συνιστά μειονέκτημα και λόγος εσφαλμένης εφαρμογής της συνεπώς και εσφαλμένης λήψης αποφάσεων από τη διοίκηση ή ακόμα και απόρριψης του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος από αυτήν. (Goumas, 2019)



## 2.7 Εμπειρικές έρευνες για τα εμπόδια και της προκλήσεις

Έρευνες κατέληξαν ότι οι οικονομικές οντότητες στην ελληνική επικράτεια έρχονται αντιμέτωπες με προσκόμματα αναφορικά με τη λήψη των πληροφοριών, την ικανοποιητική ποσότητα των πόρων, το φόβο και την ανασφάλεια του εργατικού δυναμικού να προβεί σε αλλαγή του κοστολογικού συστήματος και να καταρτιστεί σε ένα καινούργιο. (Cohen et al., 2005)

Ακόμη, έτερα συμπεράσματα από έρευνες στο εξωτερικό ανέδειξαν ότι η υιοθέτηση συστημάτων πληροφορικής που συνεπικουρούν στην επίτευξη ολοκληρωμένων κοστολογικών συστημάτων κρίνεται επιτακτική για την ευμάρεια μιας οικονομικής οντότητας, όπως επίσης και ο αρμονικός συντονισμός όλου του εργατικού δυναμικό από κάθε βαθμίδα. Πιο συγκεκριμένα οι οικονομικές οντότητες απαιτείται, κατά τα στάδια των διαδικασιών, να κατευθύνουν τις ενέργειες που σχετίζονται με την σχεδίαση υψηλής ποιότητας πρακτικών διαχείρισης και την επίβλεψη των διαδικασιών της, καθώς και των ανθρώπινων πόρων δεδομένου ότι κρίνονται ζωτικής σημασίας για την απόκτηση ενός ολοκληρωμένου στρατηγικού σχεδιασμού. (Flayyih et al., 2020)

Έτερα προσκόμματα εντοπίστηκαν στη λήψη αποφάσεων. Ειδικότερα, μετά από σύγκριση του παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης και της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ανευρέθηκε ότι το πρώτο δύναται να αποφέρει αξιόπιστα αποτελέσματα μόνον όταν υφίστανται λειτουργικά λογιστικά συστήματα, χωρίς προσκόμματα κατά τη διαδικασία τους που να οδηγούν σε ανακρίβειες, ενώ το δεύτερο δύναται να συλλέξει αξιόπιστα δεδομένα και να συμβάλλει τα μέγιστα στη λήψη αποφάσεων, καθώς ο προσδιορισμός του κόστους, η απόδοση και η ποιότητα που προσφέρει συνδέονται άμεσα με την ορθή λήψη αποφάσεων (Omar and Hasan, 2020)

Στην παραπάνω υποενότητα έγινε αναφορά για τη θετική επίδραση που έχουν στην επιτυχία της μεθόδου, η διαρκής επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής οντότητας, ο απαιτούμενος χρόνος για την εκμάθησή της, οι επαρκείς γνώσεις αλλά και η ύπαρξη καταρτισμένων στελεχών για την εφαρμογή της μεθόδου. Κατ' επέκταση η απουσία αυτής είναι πολλάκις υπεύθυνη για την αποτυχία της μεθόδου, καθώς αναπόφευκτα οδηγεί στην λήψη ανακριβών δεδομένων, συνεπώς και

αποφάσεων. (Goumas, 2019) Επιπρόσθετα, απαραίτητη καθίσταται η ομαλή προσαρμογή του εργατικού στη μέθοδο βάσει δραστηριοτήτων και στον τρόπο χρήσης της για την εύρυθμη λειτουργία της. Ως εκ τούτου, σοβαρό εμπόδιο στην εφαρμογή της μεθόδου αλλά και μειονέκτημα εν γένει συνιστά η αρνητική αντίδραση του εργατικού δυναμικού στην ριζική αλλαγή του σκεπτικού και της νοοτροπίας του, καθώς και του τρόπου προσδιορισμού και αξιολόγησης του κόστους. (Innes et al., 2000; Volkan, 2007)

Ομοίως, αναφέρθηκε ότι η στήριξη της διοίκησης συνιστά ουσιώδες όφελος για την επιτυχία του κοστολογικού συστήματος, καθώς όταν η διοίκηση υποστηρίζει τη χρήση του τότε αυτό εφαρμόζεται ορθότερα από τους εργαζόμενους συνολικά. Συνεπώς, εξ αντιδιαστολής αλλά και από εμπειρικές έρευνες συνεπάγεται ότι η απουσία στήριξης του συστήματος από αυτήν συνιστά αφενός βασικό μειονέκτημα και αφετέρου εμπόδιο στην εφαρμογή του. (Innes and Mitchell, 1990; Shields, 1995; Anderson and Young 1999; Cohen et al., 2005)

Τέλος, πρόσκομμα συνιστά η ανεπάρκεια πόρων από την οικονομική μονάδα που απαιτείται να διαθέσει για την εύρυθμη εφαρμογή της. (Clarke and Mullins, 2001; Innes et al., 2000) Πέραν της ανεπάρκειας των πόρων όμως, η οικονομική μονάδα δύναται να αντιμετωπίζει τα εμπόδια της έλλειψης χρόνου για την ορθή εφαρμογή της μεθόδου ή της εκτίμησης και αξιολόγησής της ή της εκμάθησής της από το ανθρώπινο δυναμικό της. (Innes and Mitchell, 1991; Cohen et al., 2005; Saxena and Vashist, 2010)

Εν κατακλείδι, είναι εμφανές ότι τα πλεονεκτήματα του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων αισθητά υπερέχουν συγκριτικά με τα μειονεκτήματα. Ωστόσο, η αντίφαση έγκειται στην εν τοις πράγμασι εφαρμογή της, καθώς τα ποσοστά υιοθέτησης του συστήματος αυτού δεν επιτεύχθηκαν όπως αναμένονταν από τις οικονομικές μονάδες. Ως ένα σημείο, τούτο δύναται να δικαιολογηθεί από τα κύρια μειονεκτήματα της μεθόδου, ήτοι την πολυπλοκότητα και το υψηλό κόστος που παρουσιάζει η εφαρμογή της, την άγνοια των ωφελειών που αυτή προσφέρει, την ανύπαρκτη στήριξή της από τους διοικούντες, την αρνητική αντίδραση του εργατικού δυναμικού να προσαρμοστεί με τον τρόπο εφαρμογής της νέας αυτής μεθόδου αλλά και να καταρτισθεί επαρκώς, την έλλειψη ικανοποιητικού αριθμού καταρτισμένων εργαζομένων καθώς επίσης και την δυσχέρεια στην επιλογή

δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους. (Kennedy and Affleck-Graves, 2001; Chongruksut, 2002; Cohen et al., 2005; Innes et al., 2000; Cooper and Kaplan, 1998)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

### 3.1 Εισαγωγή

Το παρόν πόνημα στόχο έχει την εξακρίβωση του βαθμού διάδοσης του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων και υιοθέτησής του από τις ελληνικές επιχειρήσεις, τους παράγοντες επιτυχίας και αποτυχίας του κατά την εφαρμογή του, καθώς και τη μελλοντική του υιοθέτηση από τις οικονομικές μονάδες της ελληνικής επικράτειας.

Η έρευνα που διεξήχθη ήταν ποσοτική πρωτογενής με τη χρήση ερωτηματολογίου και περιγραφικής στατιστικής, λόγω του αριθμού των ατόμων που το συμπλήρωσαν.

Εν προκειμένω, αναλύεται η μεθοδολογία της πραγματοποιηθείσας έρευνας όπου απαρτίζεται από τη μέθοδο δειγματοληψίας, την επιλογή των ειδών δεδομένων, τη δομή του ερωτηματολογίου, τον καθορισμό του τρόπου συλλογής και μέτρησης των δεδομένων, τους στόχους της συλλογής τους, ενώ παρουσιάζεται αναλυτικά ένα δείγμα του ερωτηματολογίου.

### 3.2 Μέθοδος δειγματοληψίας

Για την πραγματοποίηση της παρούσας έρευνας διεξήχθη ποσοτική πρωτογενής έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου, ως αξιόπιστου ερευνητικού εργαλείου. Στην έρευνα συμμετείχαν 106 ελληνικές επιχειρήσεις από όλους τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας και από εργαζόμενα στελέχη όλων των ιεραρχιών. Οι συμμετέχοντες έφεραν την ιδιότητα των λογιστών, ανώτερων στελεχών, εσωτερικών στελεχών και ορκωτών ελεγκτών/λογιστών. Ειδικότερα, εφαρμόστηκε η μέθοδος δειγματοληψίας χωρίς πιθανότητα. Η μέθοδος αυτή πραγματοποιείται όταν αποζητείται να επιτευχθεί άμεσα η εφαρμογή μίας έρευνας, επί παραδείγματι μία πιλοτική έρευνα. Τα αποτελέσματα που εξάγονται από αυτή την μέθοδο δεν δύνανται να γενικευθούν, καθώς αφορούν αμιγώς την συγκεκριμένη έρευνα και το συγκεκριμένο δείγμα, ενώ δεν δύνανται να υπολογιστεί τυχόν σφάλμα της εκτίμησης. Η έρευνα υλοποιήθηκε από άτομα που ήταν διαθέσιμα, ώστε να καταστεί υλοποιήσιμη η συγκέντρωση του δείγματος. Παρόλο που το δείγμα ενδέχεται να μην

αντιπροσωπεύει το «ευρύ σύνολο των υποκειμένων για το οποίο αντλούμε αποτελέσματα» (πληθυσμός), αναμφίβολα παρέχει εύχρηστες πληροφορίες προς τα τιθέμενα ερευνητικά ζητήματα. (Ζαφειρόπουλος Κ., 2015)

Το δημιουργηθέν ερωτηματολόγιο εφαρμόζεται ως μέθοδος δημοσκόπησης για να συγκεντρωθεί, όσο το δυνατόν, μεγαλύτερο ποσοστό δεδομένων και συνεπώς γνώμών των προαναφερθέντων επαγγελματιών, αναφορικά με την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων. Οι δηλώσεις των επαγγελματιών απαντούσαν για την εν γένει εφαρμογή ή μελλοντική υιοθέτηση του συστήματος από τις ελληνικές επιχειρήσεις, τους παράγοντες που οδηγούν στην επιτυχία της εφαρμογής του και συμβάλλουν στην επιτυχή λειτουργία της επιχείρησης, στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα αυτού, στα εμπόδια που ανευρίσκουν κατά την εφαρμογή του και που ενίοτε συνιστούν λόγους απόρριψης του από τις οικονομικές μονάδες.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας επετεύχθη βιβλιογραφική ανασκόπηση όπου εκτέθηκαν επιστημονικές έρευνες ακαδημαϊκών και ερευνητών, από τη δημιουργία της μεθόδου έως σήμερα. Μέσω των ερωτημάτων και των πορισμάτων αυτών των έγκυρων ερευνών προέκυψαν τα ερωτήματα που θεωρήθηκαν πιο ενδιαφέροντα για την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις σύγχρονες ελληνικές επιχειρήσεις και πιο συμβατά με τις τρέχουσες συνθήκες λειτουργίας τους. Βάσει αυτών δομήθηκε το παρόν ερωτηματολόγιο, ως εργαλείο, το οποίο θα αναλυθεί στην υποενότητα (3.5).

### **3.3 Επιλογή ειδών δεδομένων**

Η επιλογή των δεδομένων υλοποιήθηκε μέσω ερωτηματολογίου όθεν συλλέχθησαν πρωτογενή δεδομένα σχετικά με τα δημογραφικά στοιχεία και χαρακτηριστικά των οικονομικών μονάδων, την εφαρμογή ή μη του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων καθώς και τη μελλοντική υιοθέτηση του συστήματος από τις ελληνικές επιχειρήσεις, τους παράγοντες που οδηγούν στην επιτυχία της εφαρμογής του και συμβάλλουν στην επιτυχή λειτουργία της επιχείρησης, στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα αυτού, καθώς και στα προσκόμματα που ανευρίσκουν κατά την εφαρμογή του. Ως εκ των παραπάνω επετεύχθη συγκριτική και περιγραφική εξέταση

των δεδομένων, ώστε να δοθούν απαντήσεις επί των βασικών ερευνητικών ζητημάτων της εν λόγω έρευνας.

### 3.4 Δομή Ερωτηματολογίου

Το ερωτηματολόγιο ερευνά την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις σύγχρονες ελληνικές επιχειρήσεις. Η απάντηση για την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου κοστολόγησης από τις εξεταζόμενες οικονομικές μονάδες συλλέγεται με την ερώτηση «Θ» της μορφής «Ναι/ Όχι» στην Ενότητα 1 του ερωτηματολογίου που περιέχει τα δημογραφικά στοιχεία και τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης, όπως παρουσιάζονται κατωτέρω στην ενότητα (3.7). Ειδικότερα, ερευνάται αν το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων εφαρμόζεται στην επιχείρηση με την απάντηση «ΝΑΙ» να αντιστοιχεί στην απάντηση «Εφαρμόζεται» και την απάντηση «ΟΧΙ» να αντιστοιχεί στην απάντηση «Δεν εφαρμόζεται».

Το ερωτηματολόγιο συνολικά απαρτίζεται από τρεις ενότητες. Η Ενότητα 1 απαρτίζεται από εννέα ερωτήσεις και ερευνά γενικές ερωτήσεις για τα δημογραφικά στοιχεία, τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης καθώς και το αν η επιχείρηση υιοθετεί το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων. Οι συμμετέχοντες πρέπει να απαντήσουν υποχρεωτικά σε αυτές τις εννέα ερωτήσεις, επιλέγοντας μόνον μία απάντηση.

Η Ενότητα 2 χωρίζεται σε δυο υποενότητες. Η υποενότητα 2Α, μέσα από πέντε ερωτήσεις και ειδικότερα τις υπ' αριθμούς ερωτήσεις 10-14, εξετάζει τους παράγοντες που αφενός οδηγούν στην επιτυχία της εφαρμογής της μεθόδου βάσει δραστηριοτήτων και αφετέρου συμβάλλουν στην επιτυχή λειτουργία της επιχείρησης, χρησιμοποιώντας για τις απαντήσεις πενταβάθμια κλίμακα Likert. Η κλίμακα διαβαθμίζεται ως εξής: «1» Διαφωνώ απόλυτα, «2» Διαφωνώ, «3» Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ, «4» Συμφωνώ, «5» Συμφωνώ απόλυτα και η επιλογή των συμμετεχόντων μπορούσε να είναι μόνο μία σε κάθε ερώτηση. Η υποενότητα 2Β αποτελείται από δώδεκα ερωτήσεις και συγκεκριμένα τις υπ' αριθμούς 15-26, που ερευνούν τα πλεονεκτήματα από τη χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων χρησιμοποιώντας, ομοίως, την ίδια πενταβάθμια κλίμακα.

Ακολούθως, η Ενότητα 3 απαρτίζεται από τις δύο υποενότητες και συγκεκριμένα τις 3Α και 3Β. Στην υποενότητα 3Α εξετάζεται η παρελθοντική ή μελλοντική εφαρμογή της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις επιχειρήσεις, μέσα από δύο ερωτήσεις, τις υπ' αριθμούς 27-28, της μορφής «Ναι/ Όχι», με μόνο μία δυνατή επιλογή. Η υποενότητα αυτή απαντήθηκε από όλους τους συμμετέχοντες. Ειδικότερα όσοι συμμετέχοντες είχαν απαντήσει στην ερώτηση 9 της Ενότητας 1 ότι η επιχείρηση στην οποία απασχολούνται δεν εφαρμόζει το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων μεταφέρθηκαν αυτόματα στην ερώτηση 27 της παρούσας Ενότητας 3 και απάντησαν υποχρεωτικά όλες τις εναπομείναντες ερωτήσεις έως το τέλος του ερωτηματολογίου, ενώ όσοι συμμετέχοντες είχαν απαντήσει ότι η επιχείρηση στην οποία απασχολούνται εφαρμόζει το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων συνέχισαν με την κανονική ροή των ερωτήσεων των Ενότητων 2 και 3. Στην υποενότητα 3Β ερευνούνται τα μειονεκτήματα και τα εμπόδια που δύναται να αποτελέσουν και λόγοι απόρριψης της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις επιχειρήσεις, μέσα από δώδεκα ερωτήσεις και συγκεκριμένα τις υπ' αριθμούς 29-40. Για τις απαντήσεις χρησιμοποιήθηκε και εδώ πενταβάθμια κλίμακα Likert, της οποίας η αντιστοιχία εκκινεί ομοίως από την επιλογή με τον αριθμό «1» για την απόλυτη διαφωνία και συνεχίζει μέχρι τον αριθμό «5» για την απόλυτη συμφωνία. Η απάντηση και εδώ είναι μοναδική. Με την τρίτη ενότητα ολοκληρώνεται και το ερωτηματολόγιο.

### 3.5 Συγκέντρωση δεδομένων

Πρωτίστως η σύνθεση του ερωτηματολογίου και ακολούθως ο τρόπος συγκέντρωσης των δεδομένων εξασφάλισαν την απόλυτη ανωνυμία των ατόμων που δέχτηκαν να λάβουν μέρος στην παρούσα έρευνα και να βοηθήσουν στην υλοποίησή της, με την παροχή των πληροφοριών τους. Προς εξοικονόμηση χρόνου αμφοτέρων των πλευρών, ήτοι της γράφουσας και των συμμετεχόντων, αλλά και για την άμεση συλλογή των δεδομένων, επιλέχθηκε η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου να γίνει με διαδικτυακό τρόπο. Ο παρόν τρόπος συνέβαλε επίσης στη συμμετοχή περισσότερων ατόμων, λόγω της ευχρηστίας και της αμεσότητάς του. Το ερωτηματολόγιο κατασκευάστηκε μέσω της εφαρμογής Google Forms με τον ακόλουθο σύνδεσμο:

<https://docs.google.com/forms/d/1dpCP9SZMNUOaGygNYCVB3-eCMCtOvTS9xMPmzp1syDw/edit>

### 3.6 Στόχοι συλλογής δεδομένων

Το δείγμα που συγκεντρώθηκε στόχευε να απαντήσει στα προαναφερθέντα ερευνητικά ζητήματα αναφορικά με, τον βαθμό υιοθέτησης του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων από τις σύγχρονες ελληνικές οικονομικές μονάδες, την ικανοποίησή τους από αυτό, την εφαρμογή, την παρουσίαση και εκτίμηση των σημαντικότερων ωφελειών που αυτό παρέχει, τα μειονεκτήματα και τα προσκόμματα που ενέχει και που δύναται να αποτελέσουν κύριοι λόγοι απόρριψης του από τις οικονομικές μονάδες.

Η συγκέντρωση καθώς και η επεξεργασία του ληφθέντος δείγματος υλοποιήθηκε με τη χρήση του προγράμματος υπολογιστικών φύλλων (Excel)

### 3.7 Δείγμα Έρευνας

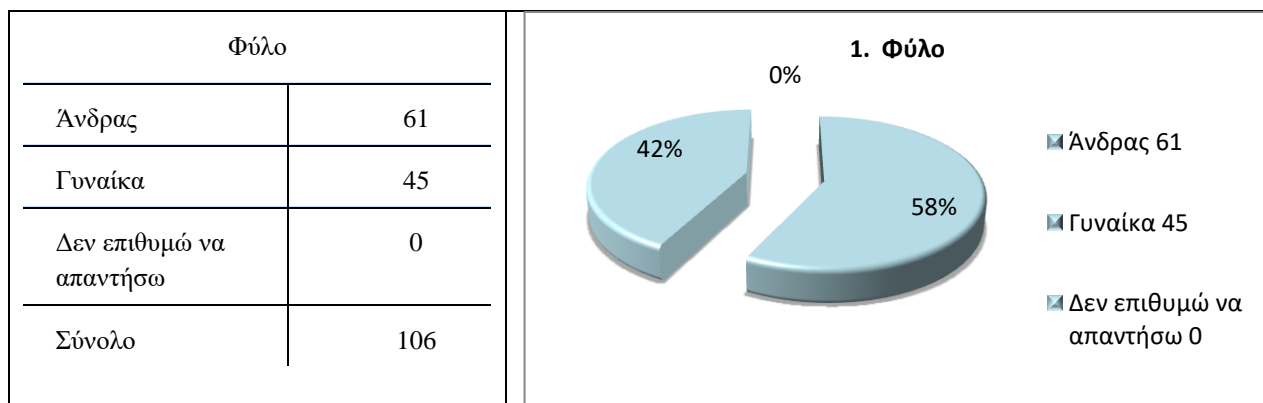
Το ερωτηματολόγιο διανεμήθηκε σε επαγγελματίες του οικονομικού κλάδου που δραστηριοποιούνται σε ελληνικές επιχειρήσεις και συνολικά συμπληρώθηκε από 106 άτομα (N=106), που αναμφίβολα κρίνεται ως επαρκές ποσοστό για την επίτευξη του σκοπού της διπλωματικής εργασίας.

Αναφορικά με τη δειγματοληψία, αρχικά αντλήθηκαν πληροφορίες ως προς τα χαρακτηριστικά των προσώπων που συμμετείχαν και συγκεκριμένα το φύλο, την ηλικία, το μορφωτικό τους επίπεδο, τη θέση που καταλαμβάνουν στις οικονομικές μονάδες και την επαγγελματική τους εμπειρία. Προσέτι, δεδομένα συλλέχθηκαν και για χαρακτηριστικά των οικονομικών μονάδων και συγκεκριμένα για τη βασική δραστηριότητα την οποία αυτές ασκούν, τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούν, τον κύκλο εργασιών (τζίρο) τους, καθώς και το εάν εφαρμόζουν την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων στην επιχείρηση που εργάζονται. Στους παρακάτω πίνακες θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα για κάθε ένα από τα παραπάνω χαρακτηριστικά.



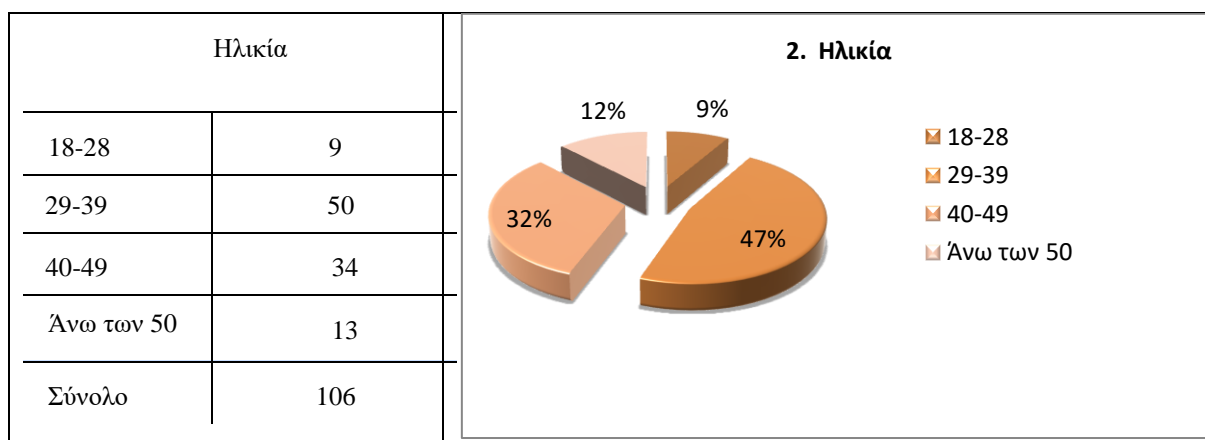
Στον Πίνακα 1.1 παρουσιάζονται τα δεδομένα που αφορούν το φύλο των συμμετεχόντων. Από τα 106 άτομα του δείγματος τα 61 είναι άντρες (57,5%) και τα υπόλοιπα 45 γυναίκες (42,5 %), ενώ δεν υπήρξε κανένα άτομο που δεν επιθυμούσε να δηλώσει το φύλο του.

Πίνακας 1.1 και Γράφημα - Φύλο: Ερώτηση 1



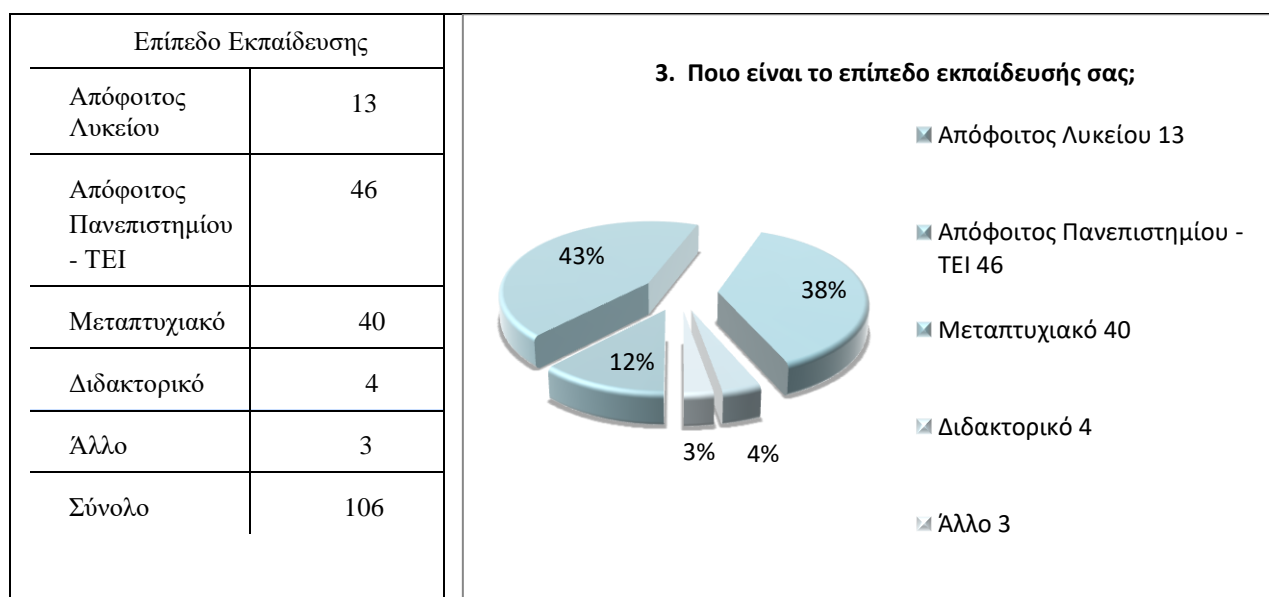
Στον Πίνακα 1.2 παρουσιάζονται πληροφορίες σχετικά με την ηλικία των συμμετεχόντων. Από τα 106 άτομα του δείγματος τα 9 ανευρίσκονται στην ηλικιακή ομάδα μεταξύ 18-28 ετών (8,5%), τα 50 ανήκουν στην ηλικιακή ομάδα των 29-39 ετών (47,2%), τα 34 στην ηλικιακή ομάδα των 40-49 ετών (32,1%) ενώ τα υπόλοιπα 13 άτομα ανήκουν στην ηλικιακή ομάδα των άνω των 50 ετών (12,3%).

Πίνακας 1.2 και Γράφημα – Ηλικία: Ερώτηση 2



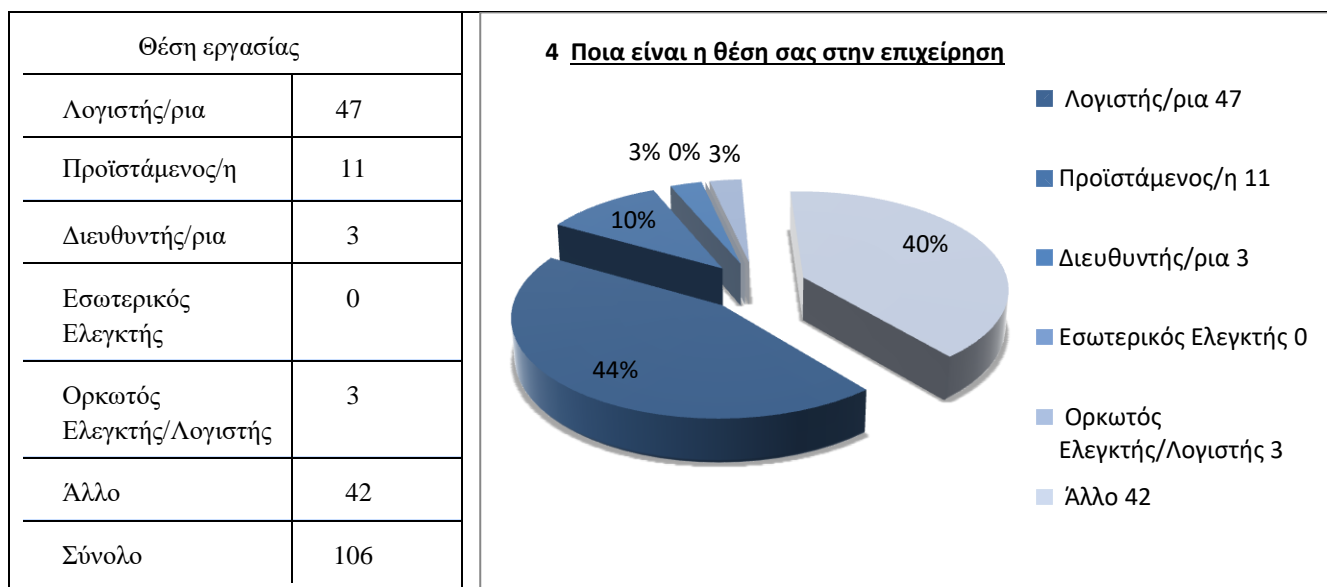
Στον Πίνακα 1.3 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα για το μορφωτικό επίπεδο των συμμετεχόντων. Από τους 106 συμμετέχοντες οι 13 είναι απόφοιτοι λυκείου (12,3%), οι 46 απόφοιτοι Πανεπιστημίου ή ΤΕΙ (43,4%), οι 40 είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών (37,7%), οι 4 κάτοχοι διδακτορικού τίτλου σπουδών (3,8%), ενώ 3 δήλωσαν ότι το επίπεδο εκπαίδευσής του είναι κάτι άλλο (2,8%).

Πίνακας 1.3 και Γράφημα - Επίπεδο εκπαίδευσης: Ερώτηση 3



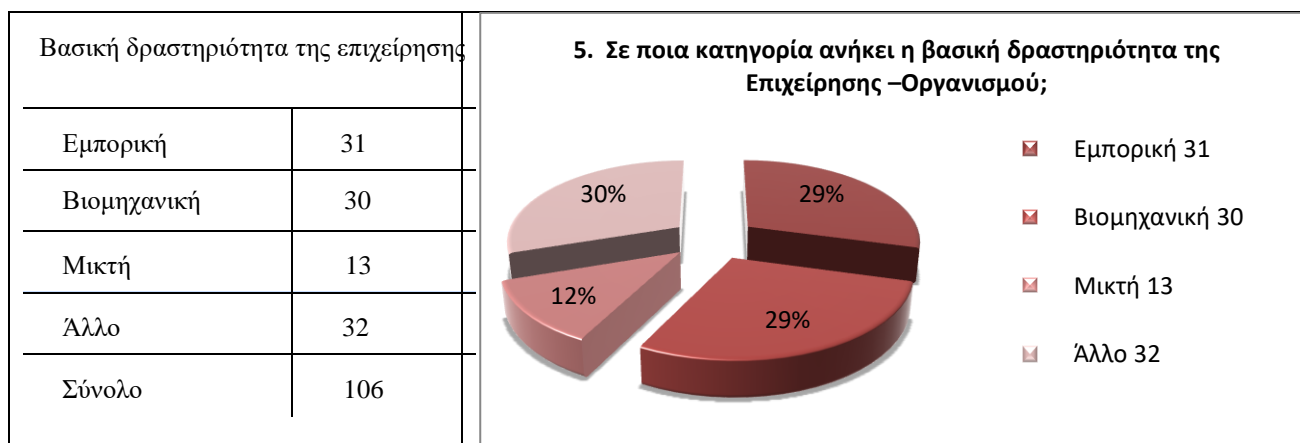
Στον Πίνακα 1.4 αναφέρονται τα δεδομένα για τη θέση εργασίας που καταλαμβάνουν οι συμμετέχοντες εντός της οικονομικής μονάδας. Συγκεκριμένα, από τα 106 άτομα του δείγματος τα 47 είναι λογιστές/ριες (44,3%), τα 11 προϊστάμενοι/ες (10,4%), τα 3 είναι διευθυντές/ριες (2,8%), τα 3 άτομα ορκωτοί ελεγκτές (2,8%), τα υπόλοιπα 42 κατέχουν άλλες θέσεις εργασίας (39,6%), ενώ δεν υπήρχαν καθόλου εσωτερικοί ελεγκτές (0%).

Πίνακας 1.4 και Γράφημα - Θέση εργασίας στην επιχείρηση: Ερώτηση 4



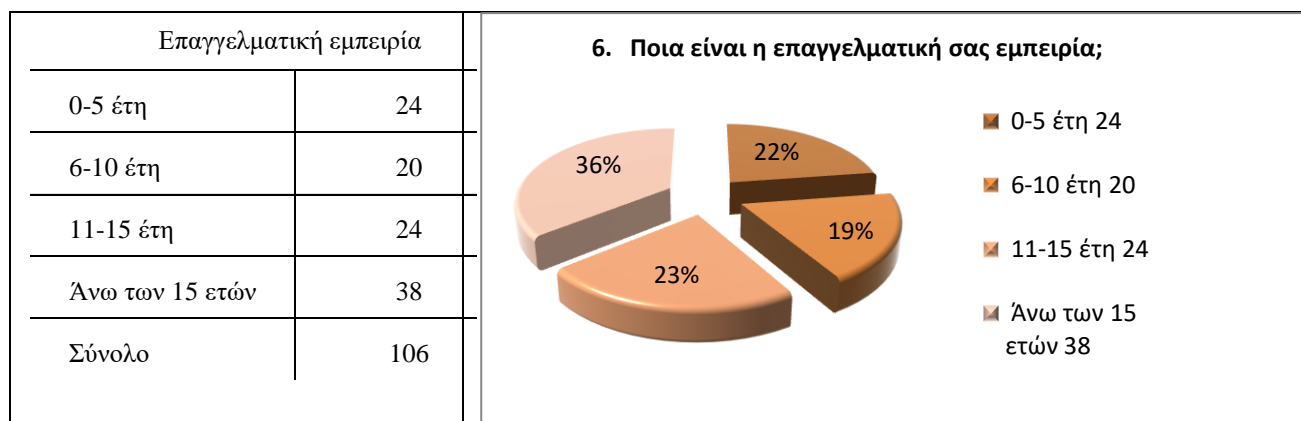
Ακολούθως, στον πίνακα 1.5 αναφέρονται οι συλλεχθείσες πληροφορίες για τη βασική δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας στην οποία εργάζονται οι συμμετέχοντες. Συγκεκριμένα, από τα 106 άτομα του δείγματος τα 31 δήλωσαν ότι βασική δραστηριότητα που ασκεί η επιχείρηση που απασχολούνται είναι εμπορική (29,2%), τα 30 βιομηχανική (28,3%), τα 13 άτομα μικτή (12,3%), ενώ τα 32 δήλωσαν ότι η δραστηριότητα που ασκεί είναι άλλη (30,2%).

Πίνακας 1.5 και Γράφημα - Βασική δραστηριότητα επιχείρησης: Ερώτηση 5



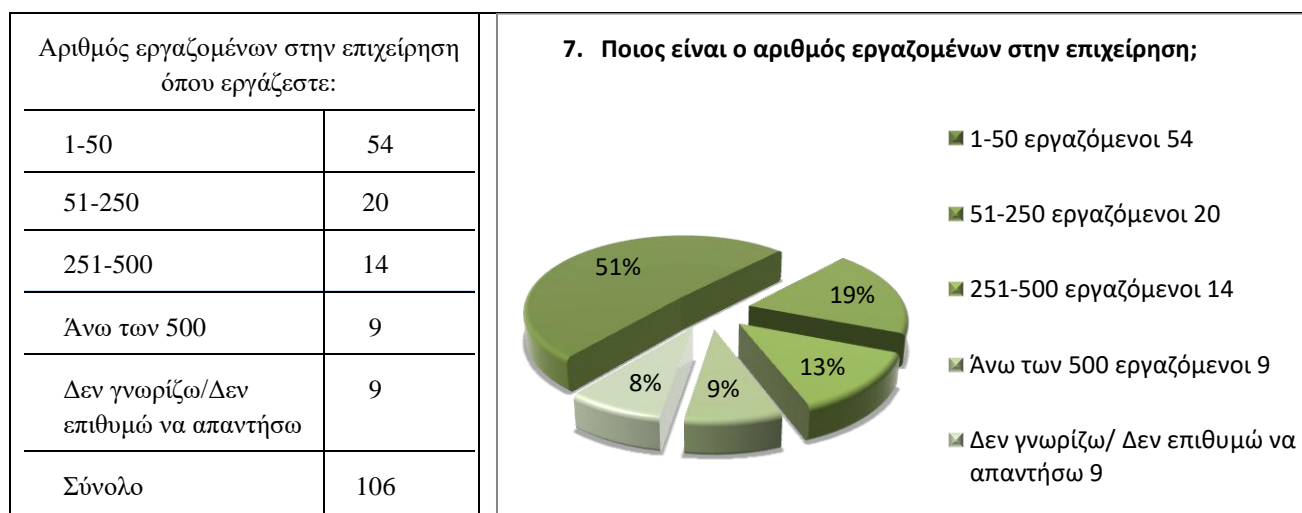
Ομοίως, στον παρακάτω πίνακα 1.6 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα σχετικά με την επαγγελματική εμπειρία των συμμετεχόντων. Από τους 106 συμμετέχοντες του δείγματος οι 24 διαθέτουν επαγγελματική εμπειρία έως 5 ετών (22,6%), οι 20 έχουν επαγγελματική εμπειρία μεταξύ 6-10 ετών (18,9%), οι 24 έχουν επαγγελματική εμπειρία από 11-15 έτη (22,6%), ενώ οι 38 έχουν επαγγελματική εμπειρία άνω ετών (35,8%).

Πίνακας 1.6 και Γράφημα - Επαγγελματική εμπειρία: Ερώτηση 6



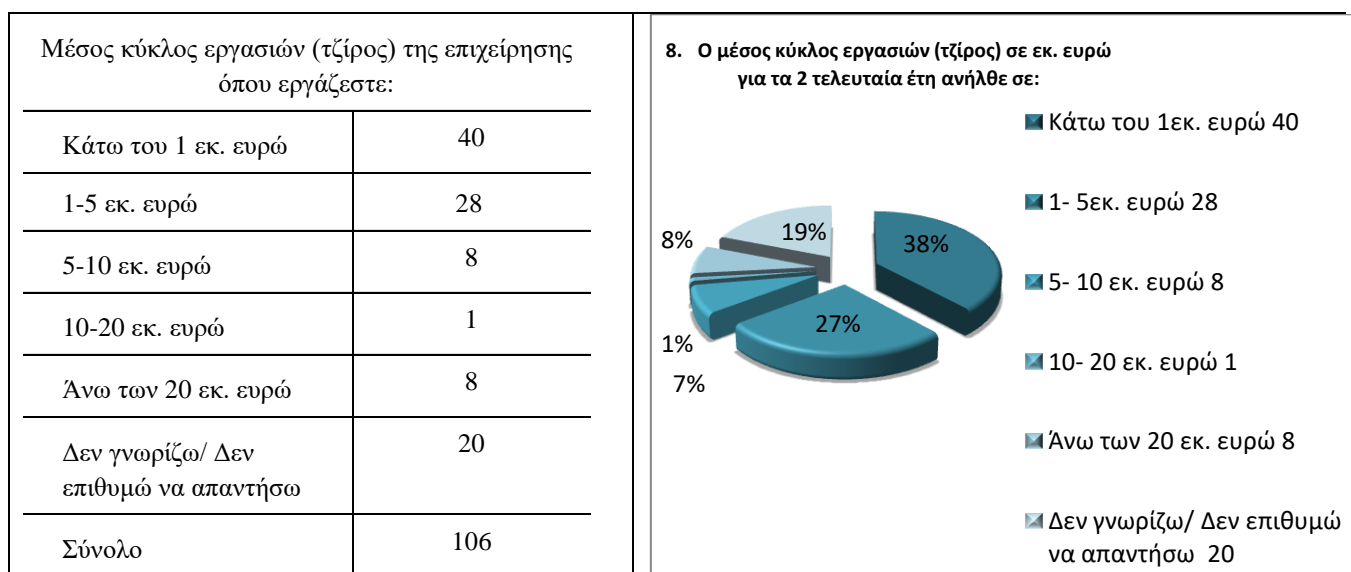
Στον πίνακα 1.7 αναφέρονται τα αποτελέσματα σχετικά με τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούνται στις οικονομικές μονάδες, όπου εργάζονται οι συμμετέχοντες. Από τους 106 συμμετέχοντες του δείγματος οι 54 δήλωσαν ότι οι εργαζόμενοι της οικονομικής μονάδας στην οποία απασχολούνται ανέρχονται στους 1-50 (50,9%), οι 20 ότι ανέρχονται στους 51-250 (18,9%) εργαζόμενους, οι 14 ότι ανέρχονται στους 251-500 (13,2%) εργαζόμενους, οι 9 δήλωσαν ότι οι εργαζόμενοι είναι άνω των 500 (8,5%), ενώ 9 δεν γνωρίζουν ή δεν επιθυμούν να απαντήσουν (8,5%).

Πίνακας 1.7 και Γράφημα - Αριθμός εργαζομένων στην επιχείρηση: Ερώτηση 7



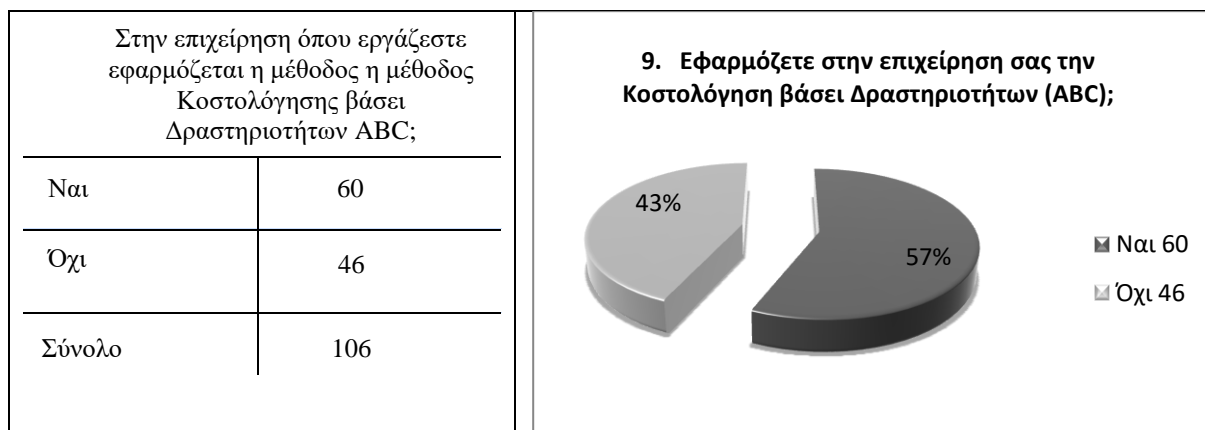
Κατόπιν, στον πίνακα 1.8 εκθέτονται τα αποτελέσματα σχετικά με τον μέσο κύκλο εργασιών (τζίρο) που επετεύχθη σε εκατομμύρια ευρώ τα τελευταία 2 έτη από τις οικονομικές μονάδες που εργάζονται οι συμμετέχοντες. Από τους 106 συμμετέχοντες του δείγματος οι 40 συμμετέχοντες δήλωσαν ότι ο μέσος κύκλος εργασιών (τζίρος) της επιχείρησης όπου εργάζονται τα τελευταία 2 έτη είναι κάτω του 1εκ. ευρώ (38,1%), οι 28 ότι είναι από 1-5 εκ. ευρώ (26,7%), οι 8 ότι είναι από 5-10 εκ. ευρώ (7,6%), ο 1 ότι είναι από 10-20 εκ. ευρώ (1%), οι 8 ότι είναι άνω των 20 εκ. ευρώ (7,6%), ενώ οι υπόλοιποι 20 συμμετέχοντες είτε δεν γνωρίζουν είτε δεν επιθυμούν να απαντήσουν (19%).

Πίνακας 1.8 και Γράφημα - Μέσος κύκλος εργασιών της επιχείρησης: Ερώτηση 8



Τέλος, στον πίνακα 1.9 αποτυπώνονται τα αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων στις οικονομικές μονάδες όπου εργάζονται οι συμμετέχοντες. Από τους 106 συμμετέχοντες του δείγματος οι 60 συμμετέχοντες δήλωσαν ότι εργάζονται σε οικονομικές μονάδες όπου η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων εφαρμόζεται (56,6%) ενώ οι υπόλοιποι 46 συμμετέχοντες εργάζονται σε οικονομικές μονάδες όπου η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων δεν εφαρμόζεται (43,4%).

Πίνακας 1.9 και Γράφημα -Εφαρμογή μεθόδου ABC: Ερώτηση 9



### 3.8 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο εκτέθηκε αναλυτικά η μεθοδολογία της πραγματοποιηθείσας έρευνας και ειδικότερα η μέθοδος δειγματοληψίας, η επιλογή ειδών δεδομένων, η ανάλυση της δομής του ερωτηματολογίου, η συγκέντρωση των δεδομένων και οι στόχοι συλλογής τους. Απαντήθηκαν συνολικά 106 ερωτηματολόγια, συνεπώς το συνολικό εξεταζόμενο δείγμα ανέρχεται σε 106 άτομα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΔΙΕΞΑΧΘΕΙΣΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ**

### **4.1 Εισαγωγή**

Το τέταρτο κεφάλαιο πραγματεύεται την περιγραφική στατική ανάλυση, ήτοι τα αποτελέσματα που προέκυψαν από το απαντηθέν ερωτηματολόγιο. Η εν λόγω ανάλυση παρουσιάζεται με γραφήματα και πίνακες, αφενός για την πληρέστερη ανάλυση του κεφαλαίου, αφετέρου για την καλύτερη κατανόηση τους.

Στην υποενότητα (3.7) με τίτλο «Δείγμα έρευνας» παρουσιάστηκαν αναλυτικά και με πίνακες τα αποτελέσματα της Ενότητας 1 του ερωτηματολογίου που απαρτίζονταν από τις ερωτήσεις 1-9 και αφορούσαν δημογραφικά στοιχεία, χαρακτηριστικά της επιχείρησης και την εφαρμογή ή μη της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις συμμετέχουσες, στο ερωτηματολόγιο, επιχειρήσεις.

Εφεξής, θα παρουσιαστούν και θα αναλυθούν οι υπόλοιπες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, των Ενότητων 2 και 3, ήτοι οι υπ' αριθμ. 10-40. Η Ενότητα 2, όπως έχει ήδη αναφερθεί, χωρίζεται σε δύο υποενότητες την 2Α και 2Β. Εν προκειμένω άρχεται η ανάλυση της υποενότητας 2Α που άπτεται περί των παραγόντων που αφενός οδηγούν στην επιτυχία της εφαρμογής της μεθόδου βάσει δραστηριοτήτων και αφετέρου συμβάλλουν στην επιτυχή λειτουργία της επιχείρησης.

### **4.2 Παράγοντες επιτυχίας της μεθόδου κοστολόγησης ABC**

Στις ερωτήσεις με αριθμό 10-26 μεταφέρθηκαν αυτόματα μόνο οι συμμετέχοντες που είχαν απαντήσει θετικά στην ερώτηση 9, δηλαδή εάν εφαρμόζει η επιχείρηση στην οποία απασχολούνται την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Από τους 106 συμμετέχοντες, οι 60 απάντησαν «ΝΑΙ», συνεπώς, στους παρακάτω πίνακες, το συνολικό δείγμα για τις ερωτήσεις αυτές θα ανέρχεται στα 60 άτομα.

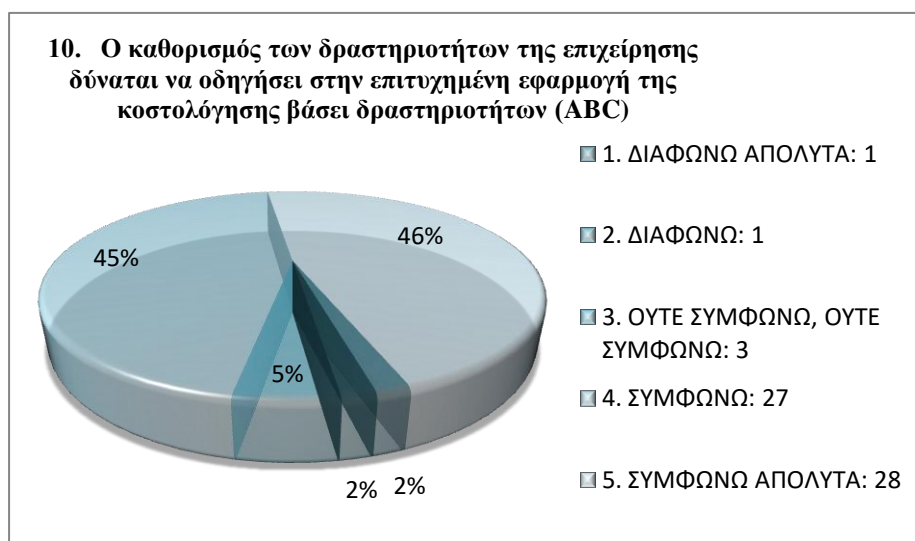


Στον Πίνακα 4.1 εμφανίζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα δήλωσε ότι ο καθορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Από τους 60 συμμετέχοντες, ο 1 διαφωνεί απόλυτα (1,67%), ο 1 διαφωνεί (1,67%), οι 3 ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (5%), οι 27 συμφωνούν (45%) και οι 28 συμφωνούν απόλυτα (46,67%).

*Πίνακας 4.1 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 10*

Ο καθορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	1	4,33	0,80
Διαφωνώ	1		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	3		
Συμφωνώ	27		
Συμφωνώ απόλυτα	28		
Σύνολο	60		

Οι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι ο καθορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης συνιστά καθοριστικό παράγοντα για την επιτυχημένη εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος ABC (M.O. = 4,33, T.A. = 0,80) (Γράφημα 4.1). Το εν λόγω κοστολογικό σύστημα απαιτεί πλήρη καταγραφή και ενσωμάτωση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας στον τρόπο εφαρμογής της. Όλα τα στοιχεία της παραγωγικής διαδικασίας της οικονομικής μονάδας συμμετέχουν στην εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων. Ο διαχωρισμός της παραγωγικής διαδικασίας σε δραστηριότητες και ο αντίστοιχος επιμερισμός του κόστους σε προϊόντα και υπηρεσίες προσφέρει ακριβείς πληροφορίες στους διοικούντες. (Goumas, 2019) Είναι κατάδηλα πολύπλοκη κατά την αρχική της εφαρμογή, ωστόσο άμεσα οδηγεί στην αξιόπιστη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων, εξυπηρετώντας τη διοίκηση.



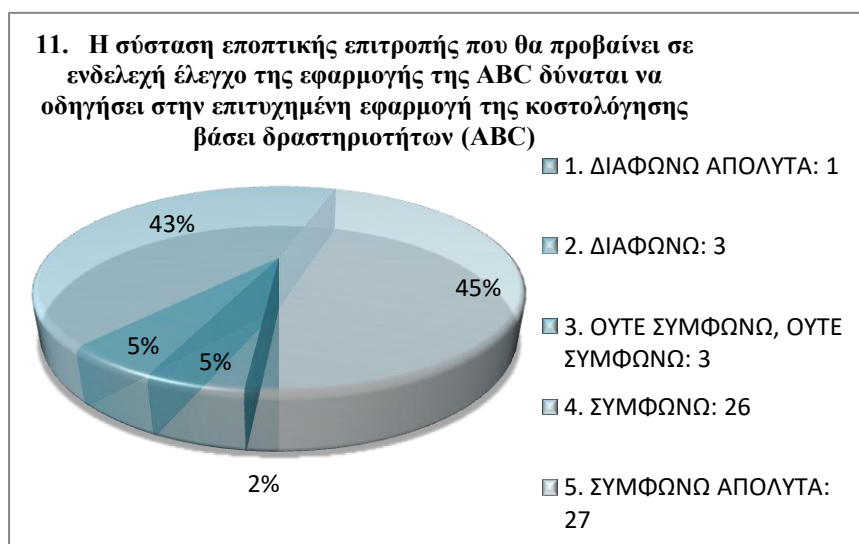
Στον Πίνακα 4.2 αποτυπώνεται το δείγμα που πιστεύει ότι η σύσταση επιτροπής που θα προβαίνει σε ενδελεχή έλεγχο της εφαρμογής της μεθόδου ABC δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Ειδικότερα, ο 1 συμμετέχων διαφωνεί απόλυτα (1,67%), οι 3 συμμετέχοντες διαφωνούν (5%), οι 3 συμμετέχοντες ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (5%), οι 26 συμμετέχοντες συμφωνούν (43,33%) και οι 27 συμφωνούν απόλυτα (45%).

Πίνακας 4.2 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 11

Η σύσταση επιτροπής που θα προβαίνει σε ενδελεχή έλεγχο της εφαρμογής της ABC δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	1	4,25	0,89
Διαφωνώ	3		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	3		
Συμφωνώ	26		
Συμφωνώ απόλυτα	27		
Σύνολο	60		

Βάσει του ερευνητικού δείγματος η πλειοψηφία των συμμετεχόντων υποστηρίζει ότι η ύπαρξη μιας επιτροπής η οποία θα προβαίνει σε ενδελεχή έλεγχο της εφαρμογή της ABC οδηγεί στην επιτυχία της (Μ.Ο. = 4,25, Τ.Α. = 0,89) (Γράφημα 4.2). Η επιτροπή αυτή συνεισφέρει στην αποτελεσματικότητα της εφαρμογής της μεθόδου στις διαδικασίες της επιχείρησης, μέσω των εργαζομένων, διασφαλίζοντας την απόλυτη ενσωμάτωση της μεθόδου σε όλες τις διαδικασίες παραγωγής και τα τμήματα της οικονομικής μονάδας. (Majid and Sulaiman, 2008; Pike et al., 2011)

Γράφημα 4.2 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 11



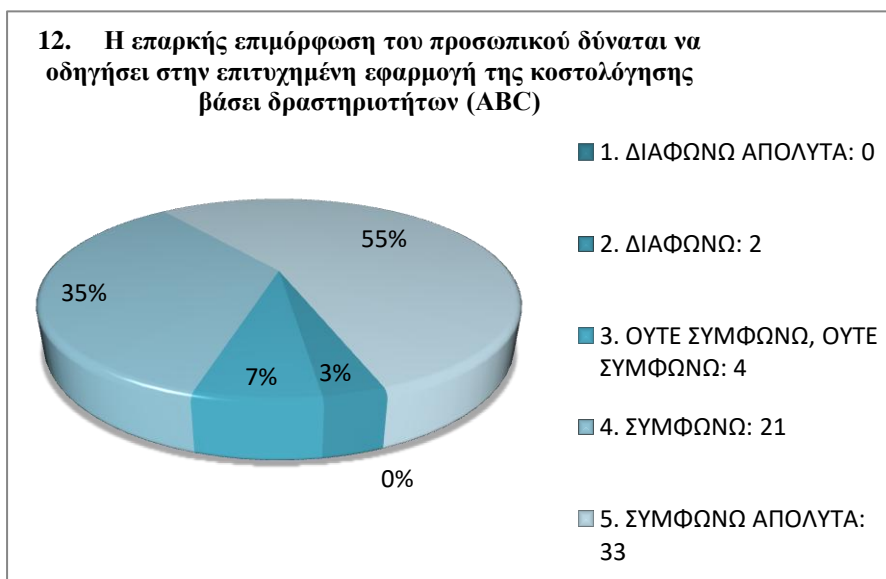
Στον Πίνακα 4.3 απεικονίζεται ο βαθμός στον οποίο οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η επαρκής επιμόρφωση του προσωπικού αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχία της μεθόδου βάσει δραστηριοτήτων (ABC). Εμφαίνεται ότι κανένας συμμετέχων δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), οι 2 συμμετέχοντες διαφωνούν (3,33%), οι 4 συμμετέχοντες ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (6,67%), οι 21 συμμετέχοντες συμφωνούν (35%) και οι 33 συμμετέχοντες συμφωνούν απόλυτα (55%).

Πίνακας 4.3 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 12

Η επαρκής επιμόρφωση του προσωπικού δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,42	0,77
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	4		
Συμφωνώ	21		
Συμφωνώ απόλυτα	33		
Σύνολο	60		

Με βάση τις απαντήσεις του δείγματος είναι εμφανές ότι η επιμόρφωση του προσωπικού στην μέθοδο ABC αποτελεί βασικό παράγοντα της επιτυχίας εφαρμογής της (Μ.Ο. = 4,42, Τ.Α. = 0,77) (Γράφημα 4.3). Το παρόν αποτέλεσμα συγκλίνει με την κρατούσα άποψη της βιβλιογραφίας, η οποία υποστηρίζει ότι η εκπαίδευση του προσωπικού πράγματι οδηγεί στην ανάπτυξη ικανοτήτων και δεξιοτήτων του εργατικού δυναμικού της οικονομικής οντότητας και συμβάλλει στην ταχεία και ορθή διαλογή ουσιωδών και επουσιωδών, ανά περίπτωση, πληροφοριών που εν τέλει θα χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή της μεθόδου (Shields, 1995; Krumwiede, 1998).

Γράφημα 4.3 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 12

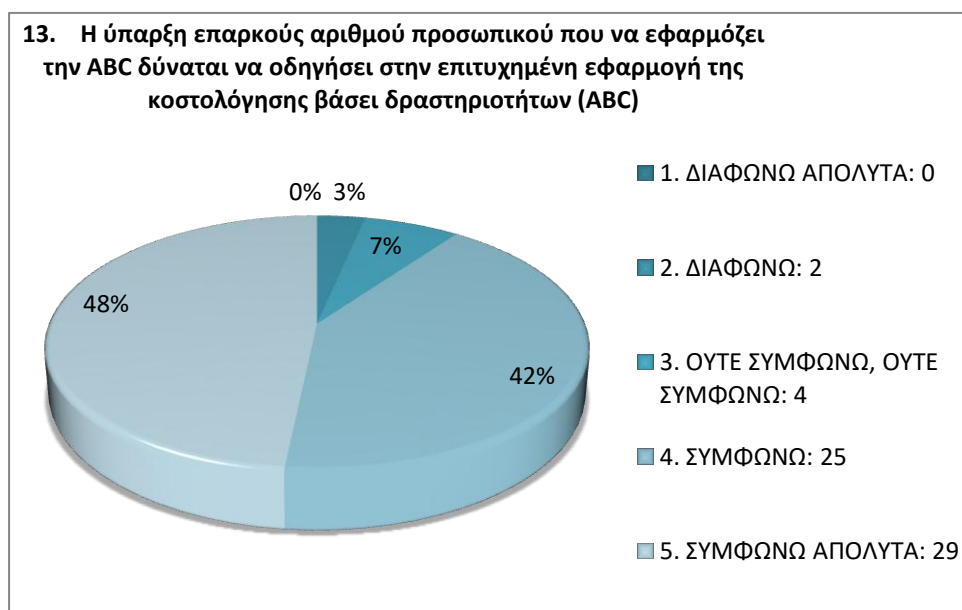


Στον Πίνακα 4.4 αποτυπώνεται ο βαθμός στον οποίο οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η ύπαρξη επαρκούς αριθμού προσωπικού που εφαρμόζει την ABC αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχία της μεθόδου βάσει δραστηριοτήτων (ABC). Εμφαίνεται ότι κανένας συμμετέχων δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), οι 2 συμμετέχοντες διαφωνούν (3,33%), οι 4 συμμετέχοντες ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (6,67%), οι 25 συμμετέχοντες συμφωνούν (41,67%) και οι 29 συμμετέχοντες συμφωνούν απόλυτα (48,33%).

*Πίνακας 4.4 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 13*

Η ύπαρξη επαρκούς αριθμού προσωπικού που εφαρμόζει την ABC δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,35	0,76
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	4		
Συμφωνώ	25		
Συμφωνώ απόλυτα	29		
Σύνολο	60		

Με βάση τις απαντήσεις του δείγματος είναι πρόδηλο ότι η επιμόρφωση του προσωπικού στην μέθοδο ABC αποτελεί βασικό παράγοντα της επιτυχίας εφαρμογής της (M.O. = 4,35, T.A. = 0,76) (Γράφημα 4.4). Ομοίως, το παρόν αποτέλεσμα συγκλίνει με την κρατούσα άποψη της βιβλιογραφίας, η οποία υποστηρίζει ότι εκτός από την εκπαίδευση του προσωπικού απαιτείται και ικανός αριθμός εργαζομένων που να γνωρίζει και να εφαρμόζει την εν λόγω μέθοδο, καθώς συμβάλλει στην βέλτιστη και ταχεία διαλογή ουσιωδών και μη πληροφοριών κατά την εφαρμογή της μεθόδου. (Shields, 1995; Krumwiede, 1998).



Στον Πίνακα 4.5 απεικονίζεται ο βαθμός όπου οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η υποστήριξη από τη διοίκηση δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Προκύπτει ότι 1 συμμετέχων διαφωνεί απόλυτα (1,67%), 1 συμμετέχων διαφωνεί (1,67%), 5 συμμετέχοντες ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (8,33%), 21 συμμετέχοντες συμφωνούν (35%) και 32 συμμετέχοντες συμφωνούν απόλυτα (53,33%).

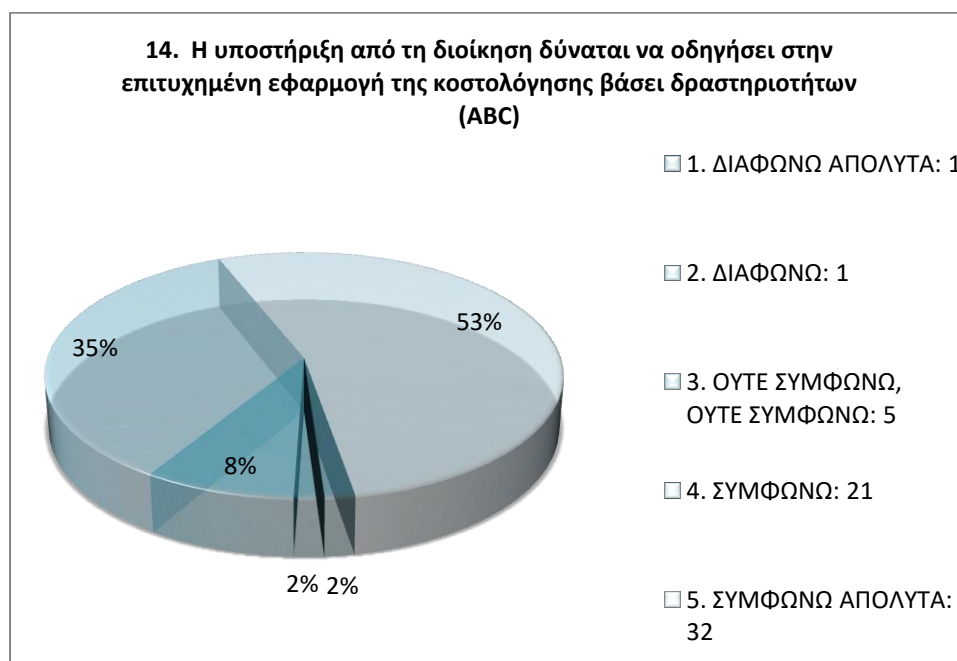
Πίνακας 4.5 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 14

Η υποστήριξη από τη διοίκηση δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	1	4,37	0,84
Διαφωνώ	1		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	5		
Συμφωνώ	21		
Συμφωνώ απόλυτα	32		
Σύνολο	60		

Όπως αναφέρθηκε στο Κεφάλαιο 2 της παρούσης εργασίας, από την βιβλιογραφία υποστηρίζεται ότι η επιτυχία της μεθόδου βάσει δραστηριοτήτων εξαρτάται από τον βαθμό που η ανώτατη διοίκηση υποστηρίζει την εφαρμογή της. Συνεπώς, όταν η διοίκηση στηρίζει τη χρήση της και επικοινωνεί με τους εργαζόμενους όλων των τμημάτων της οικονομικής μονάδας, κατά την εφαρμογή των δεδομένων που συλλέγει από το εν λόγω σύστημα, τότε αυτό εφαρμόζεται ορθότερα από τους εργαζόμενους συνολικά. (Shields, 1995; Foster and Swenson, 1997; Anderson and Young 1999)

Βάσει των απαντήσεων του δείγματος είναι εμφανές ότι υπάρχει σαφής άποψη για την σύνδεση της συμπεριφοράς της ανώτατης διοίκησης και της επιτυχούς εφαρμογής της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (Μ.Ο.= 4,37, Τ.Α. = 0,84) (Γράφημα 4.5). Σημειωτέον το δείγμα απαρτίζεται από συμμετέχοντες που απασχολούνται σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την μέθοδο Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων.

Γράφημα 4.5 Παράγοντες επιτυχίας της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 14



### 4.3 Πλεονεκτήματα από τη χρήση της μεθόδου κοστολόγησης ABC

Ακολούθως, παρουσιάζονται μετ' ανάλυσης τα αποτελέσματα της υποενοότητας 2B που αφορούσαν τα πλεονεκτήματα από τη χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) .

Στον Πίνακα 4.6 παρουσιάζεται το προκύπτον δείγμα από τους συμμετέχοντες που πιστεύει ότι ένα από τα οφέλη της μεθόδου ABC είναι η απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της επιχείρησης έναντι άλλων επιχειρήσεων. Εν προκειμένω, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 άτομα διαφωνούν (3,33%), 3 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (5%), 30 άτομα συμφωνούν (50%) και 25 άτομα συμφωνούν απόλυτα (41,67%).

Πίνακας 4.6 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 15

Απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος έναντι άλλων επιχειρήσεων		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,30	0,72
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	3		
Συμφωνώ	30		
Συμφωνώ απόλυτα	25		
Σύνολο	60		

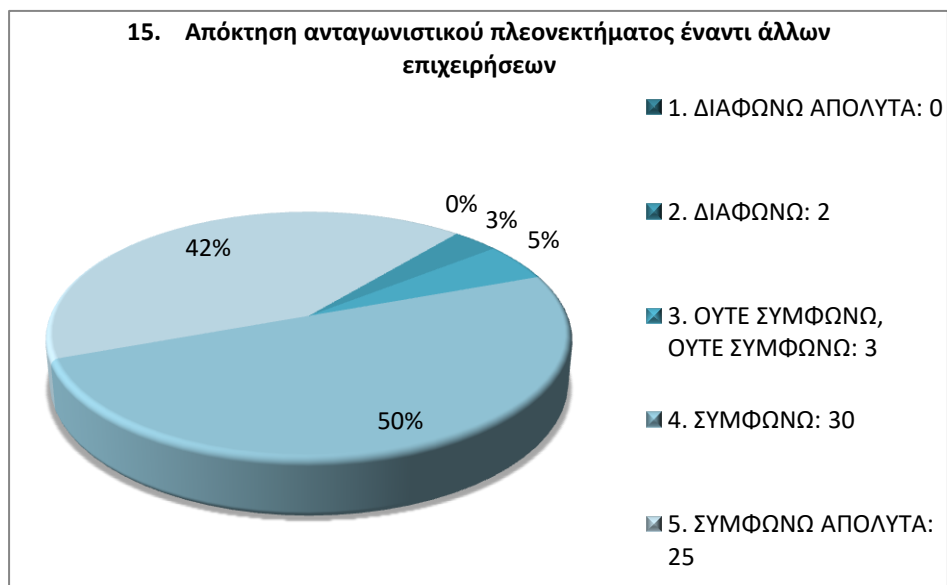
Σύμφωνα με την βιβλιογραφία η προσαρμογή της μεθόδου στις απαιτήσεις της επιχείρησης και των πελατών της δύναται να αυξήσει την ανταγωνιστικότητα της έναντι των άλλων επιχειρήσεων. (Kitsantas et al., 2020) Προσέτι σύμφωνα με τους Quesado and Silva αποτελεί εργαλείο αναβάθμισης της ανταγωνιστικότητας των οικονομικών μονάδων, δεδομένου ότι πρόκειται για σύγχρονο τρόπο επιμερισμού των γενικών εξόδων όταν καθορίζονται το κόστος των προϊόντων ή άλλα στοιχεία κόστους. (Quesado and Silva, 2021) Παράλληλα, η εν λόγω μέθοδος προσφέρει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα από την μείωση του κόστους που παρέχει, οδηγώντας την επιχείρηση σε υψηλότερη βαθμίδα συγκριτικά με τους ανταγωνιστές της. (Patiar, 2016) Ακόμη, υποστηρίχθηκε ότι όταν το κοστολογικό σύστημα ανά δραστηριότητα



εφαρμόζεται ταυτόχρονα και συνδυαστικά με το παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα, η απόδοση του είναι υψηλότερη, καθώς ελαχιστοποιεί το λειτουργικό κόστος της οικονομικής οντότητας καθιστώντας την πιο ανταγωνιστική και τους διοικούντες αυτής έτι περαιτέρω αποδοτικούς, αφού τους οδηγεί με ακρίβεια στη λήψη αξιόπιστων δεδομένων και κατ' επέκταση αποφάσεων. Ειδικότερα, στο συμπέρασμα αυτό κατέλεξε η έρευνα που εφήρμοσε συνδυαστικά το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα και των συστημάτων πληροφορικής ERP. (Gheidi and Gord, 2017; Kitsantas et al., 2020)

Σύμφωνα με το δείγμα, οι συμμετέχοντες παρουσιάζουν ως ουσιώδες θετικό στοιχείο της μεθόδου ABC την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Μ.Ο.= 4,30, Τ.Α.=0,72) (Γράφημα 4.6).

Γράφημα 4.6 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 15



Στον Πίνακα 4.7 αποτυπώνεται, βάσει του δείγματος, ότι η μέθοδος ABC οδηγεί σε αποτελεσματικότερη διαχείριση αλλά και έλεγχο του κόστους της επιχείρησης. Έτσι, 1 συμμετέχων διαφωνεί απόλυτα (1,67%), 1 συμμετέχων διαφωνεί (1,67%), 2 συμμετέχοντες ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (3,33%), 23 συμμετέχοντες συμφωνούν (38,33%) και 33 συμφωνούν απόλυτα (55%).

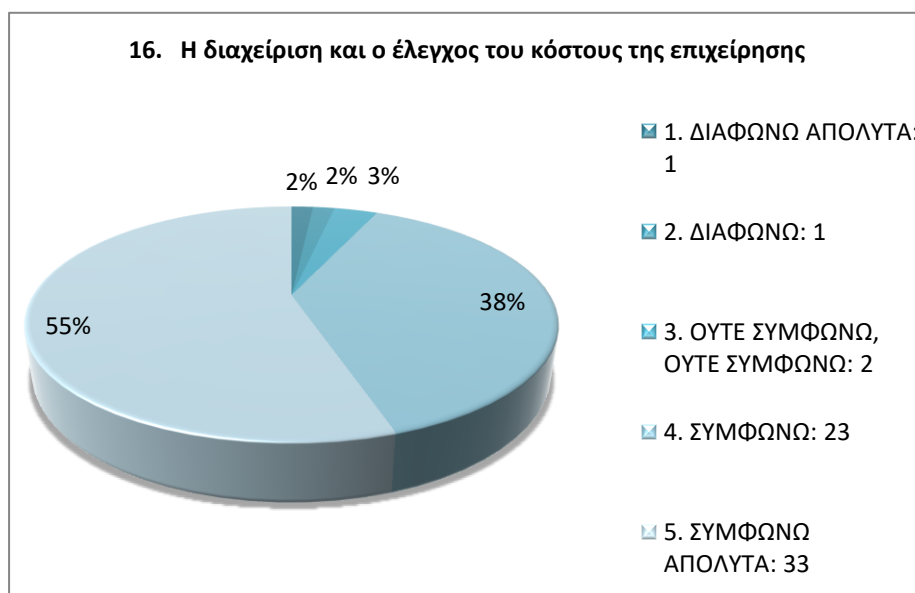
Πίνακας 4.7 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 16

Η διαχείριση και ο έλεγχος του κόστους της επιχείρησης		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	1	4,43	0,79
Διαφωνώ	1		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	2		
Συμφωνώ	23		
Συμφωνώ απόλυτα	33		
Σύνολο	60		

Το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τα αποτελέσματα θεωρείται ότι είναι άρρηκτα συνυφασμένο με τον βέλτιστο και αποτελεσματικότερο έλεγχο του κόστους της οικονομικής οντότητας (M.O. = 4,43, T.A. = 0,79) (Γράφημα 4.7). Σύμφωνα με τις εμπειρικές μελέτες, ο έλεγχος μέσω της εφαρμογής της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων είναι πιο αποδοτικός, διότι υπάρχει αιτιώδης συνάφεια, άλλως σύνδεση μεταξύ των αιτιών και των αποτελεσμάτων που διευκολύνει στη λήψη αποφάσεων, στον προσδιορισμό του κόστους και της τιμής πώλησης των προϊόντων και των υπηρεσιών, αυξάνοντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της οικονομικής μονάδας. Έτσι, καθορίζεται το κόστος των κύριων δραστηριοτήτων και αναβαθμίζονται οι διαδικασίες των δραστηριοτήτων και η διαχείρισή τους. (Zhang and Li, 2021) Οι ερευνητές υποστηρίζουν ότι όσο πιο ακριβής είναι η κοστολόγηση τόσο καλύτερο έλεγχο και διαχείριση του κόστους προσφέρει. (Stratton et al., 2009) Ακριβώς γι' αυτό συμβάλει στην καλύτερη λειτουργία της οικονομικής μονάδας. (Monroy et al., 2012) Μέσω της συσχέτισης των αιτιών και των αποτελεσμάτων επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος, διευκολύνοντας αφενός στη λήψη ορθών και κατάλληλων αποφάσεων, αφετέρου προσδιορίζοντας το κόστος αλλά και την τιμή πώλησης των προϊόντων και των

υπηρεσιών. (Roya et al., 2015) Ειδικότερα, το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων παρέχει ακριβέστερα την τιμή πώλησης, αναθέτοντας το κόστος ταυτόχρονα σε διαφορετικούς παράγοντες κόστους, ώστε το κόστος που θα προκύπτει να επιμερίζεται σε διαφορετικές δραστηριότητες αναλόγως με την κατανάλωση κάθε δραστηριότητας. Πρόκειται για όφελος της μεθόδου. Η οικονομική μονάδα όταν προσδιορίζει την τιμή πώλησης ενός προϊόντος απαιτείται να κατανείμει με λεπτομέρεια και πλήρως το κόστος σε κάθε τύπο του προϊόντος, ώστε να μπορεί να προσδιοριστεί το συνολικό κόστος που επηρεάζει την τελική τιμή του προϊόντος. (Pareira and Sarwono, 2022)

Γράφημα 4.7 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 16



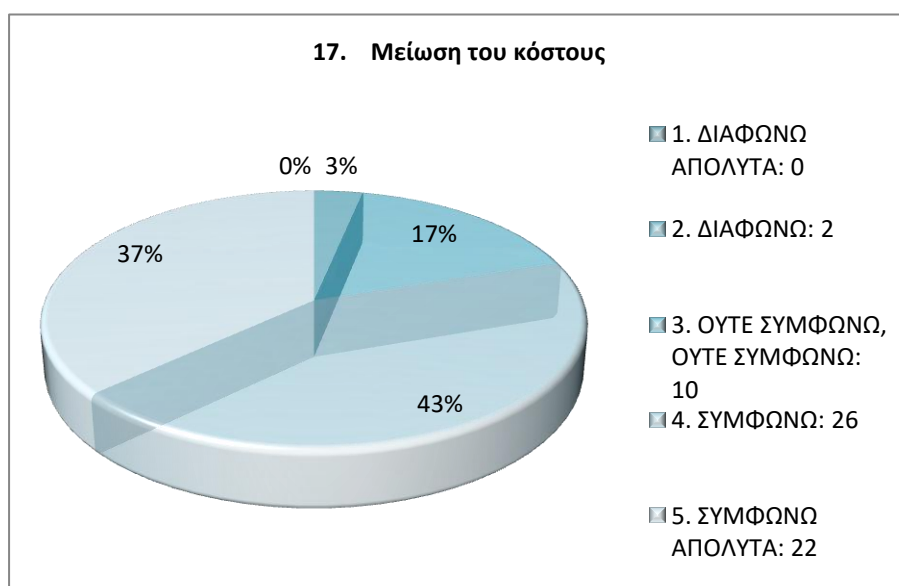
Στον Πίνακα 4.8 παρουσιάζεται το αποτέλεσμα από το δείγμα, το οποίο έγκειται στο ότι η χρήση του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων επιτυγχάνει την μείωση του κόστους της επιχείρησης. Εν προκειμένω, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 άτομα διαφωνούν (3,33%), 10 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (16,67%), 26 άτομα συμφωνούν (43,33%) και 22 συμφωνούν απόλυτα (36,67%).

Πίνακας 4.8 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 17

Μείωση του κόστους		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,13	0,81
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	10		
Συμφωνώ	26		
Συμφωνώ απόλυτα	22		
Σύνολο	60		

Το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων δηλώνει ότι η χρήση της μεθόδου ABC οδηγεί σε σημαντική μείωση του κόστους της, γεγονός που ομολογουμένως το κατατάσσει σε ένα από τα σημαντικότερα οφέλη της μεθόδου (M.O. = 4,13, T.A. = 0,81) (Γράφημα 4.8). Ομοίως, οι πλειοψηφία των ερευνητών συμφωνεί με το αντίστοιχο αποτέλεσμα. (Pavlatos, 2008; Zhang and Li, 2021) Η μέθοδος παρέχει στην επιχείρηση πληροφορίες για τη μείωση του κόστους και την κατανομή των πόρων με τον κατάλληλο τρόπο, αυξάνοντας την αποδοτικότητα και το κέρδος της οικονομικής μονάδας. Επίσης, προσφέρει αναλυτικά δεδομένα σχετικά με την ισχύ εκάστου πελάτη, μακράν καλύτερο προσδιορισμό και ανάλυση του κόστους εν γένει αλλά και του προϊόντος, καθώς και μείωση του κόστους αφού παρέχεται η επιλογή να εμφανίζονται τα είδη κόστους με ανάλυση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Σημαντικά πλεονεκτήματα συνιστούν η εξοικονόμηση πόρων, η εξάλειψη επιπρόσθετα κοστοβόρων ή και χρονοβόρων διαδικασιών, καθώς και η εξάλειψη δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση. Συνεπώς, η διοίκηση μέσω των πληροφοριών αυτών δύναται να σχεδιάσει αποτελεσματικότερα προγράμματα που θα μειώνουν το κόστος και το χρόνο διευκολύνοντας τις οικονομικές μονάδες να επεξεργάζονται αποτελεσματικότερα δραστηριότητες παραγωγής και διαχείρισης υλικών, παράδοσης και μείωσης περιττών εξόδων, προκειμένου να μειώνει το κόστος, να βελτιώνει την ποιότητα και κατ' επέκταση να διαμορφώνει εκ νέου τις σχέσεις της με τους πελάτες και τους προμηθευτές της. (Intakhan, 2014)

Γράφημα 4.8 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 17



Στον Πίνακα 4.9 παρουσιάζεται το ποσοστό των συμμετεχόντων που πιστεύει ότι η χρήση της μεθόδου ABC οδηγεί στον καθορισμό του κόστους ανά δραστηριότητα. Ειδικότερα, κανένας συμμετέχων δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 συμμετέχοντες διαφωνούν (3,33%), 4 συμμετέχοντες ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (6,67%), 25 συμμετέχοντες συμφωνούν (41,67%) και 29 συμφωνούν απόλυτα (48,33%).

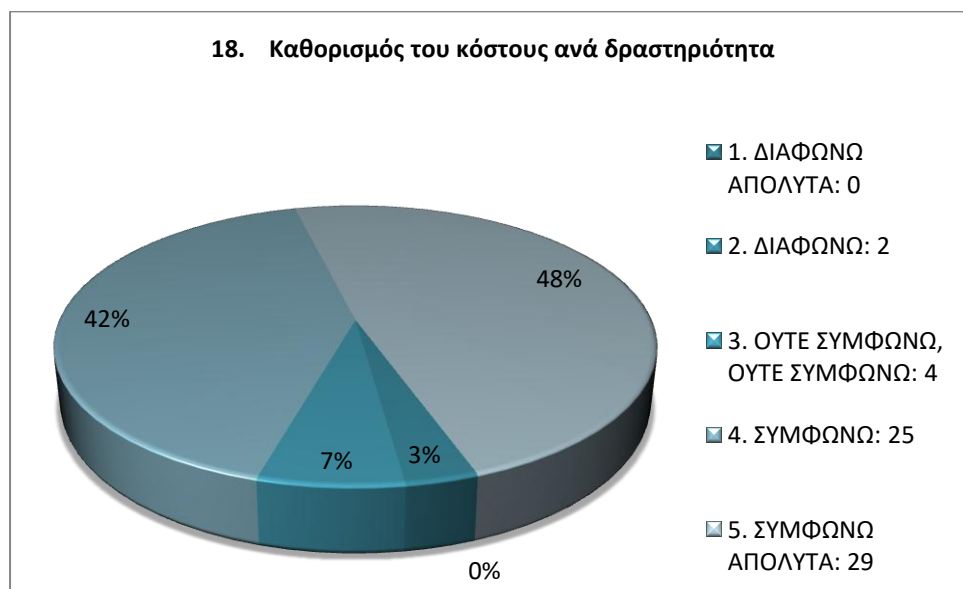
Πίνακας 4.9 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 18

Καθορισμός του κόστους ανά δραστηριότητα		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,35	0,76
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	4		
Συμφωνώ	25		
Συμφωνώ απόλυτα	29		
Σύνολο	60		

Βάσει των αποτελεσμάτων συνάγεται ότι δύναται ωφελήσει την οικονομική μονάδα ο καθορισμός του κόστους ανά δραστηριότητα, οπότε σύμφωνα με τους συμμετέχοντες

αποτελεί πλεονέκτημα της μεθόδου ABC. (Μ.Ο. = 4,35, Τ.Α. = 0,76) (Γράφημα 4.9). Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία ο έλεγχος του κόστους μέσω της εφαρμογής της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων είναι πιο αποδοτικός διότι υφίσταται σύνδεση μεταξύ των αιτιών και των αποτελεσμάτων που διευκολύνει στη λήψη αποφάσεων, στον προσδιορισμό του κόστους και της τιμής πώλησης των προϊόντων και των υπηρεσιών, αυξάνοντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της οικονομικής μονάδας. Έτσι, καθορίζεται το κόστος των κύριων δραστηριοτήτων και αναβαθμίζονται οι διαδικασίες των δραστηριοτήτων και η διαχείρισή τους. (Zhang and Li, 2021) Η οικονομική μονάδα αποκτά βέλτιστη γνώση για τις δραστηριότητες που δύναται να επιφέρουν κέρδος, συνεπώς και να τις διαχωρίσει από τις δραστηριότητες που όχι μόνον δεν επιφέρουν κέρδος αλλά κρίνονται και κοστοβόρες. Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC συλλέγει χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο της λειτουργίας της οικονομικής μονάδας. Σε όσες περισσότερες διαδικασίες της παραγωγής εφαρμόζεται το εν λόγω κοστολογικό σύστημα, τόσο αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη οικονομική διαχείριση επιτυγχάνεται. (Monroy et al., 2012)

Γράφημα 4.9 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 18

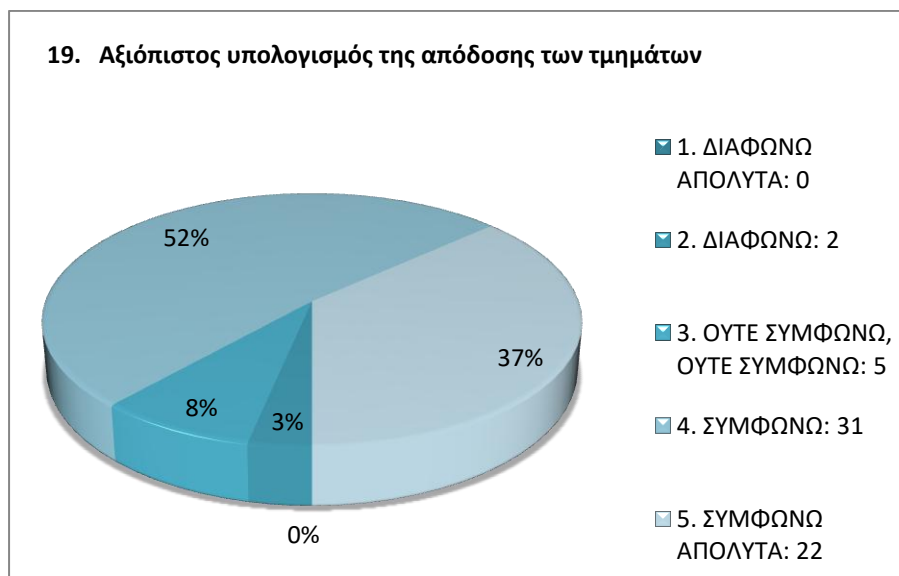


Στον Πίνακα 4.10 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα πιστεύει ότι η χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων συμβάλλει στον αξιόπιστο υπολογισμό της απόδοσης των τμημάτων. Προκύπτει πως, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 άτομα διαφωνούν (3,33%), 5 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (8,33%), 31 άτομα συμφωνούν (51,67%) και 22 συμφωνούν απόλυτα (36,67%).

Πίνακας 4.10 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 19

Αξιόπιστος υπολογισμός της απόδοσης των τμημάτων		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,22	0,74
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	5		
Συμφωνώ	31		
Συμφωνώ απόλυτα	22		
Σύνολο	60		

Βάσει των πορισμάτων του ερωτηματολογίου εμφανίζεται ότι ένα μεγάλο μέρος των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος συνδέεται με τον αξιόπιστο υπολογισμό της απόδοσης των τμημάτων της οικονομικής μονάδας (M.O. = 422, T.A. = 0,74) (Γράφημα 4.10) Στόχο της οικονομικής μονάδας συνιστά η εν γένει αποδοτικότητα της, η οποία επιτυγχάνεται από την αποδοτικότητα των τμημάτων της. Πιο συγκεκριμένα, η οικονομική μονάδα ελέγχει ότι τα δεδομένα που αντλούνται από το εν λόγω κοστολογικό σύστημα δύναται να μετρήσουν την αποδοτικότητά της. Οι οδηγοί κόστους συμβάλλουν και σε αυτόν τον τομέα καθώς απεικονίζουν την απόδοση μίας δραστηριότητας βοηθώντας την οικονομική μονάδα να εστιάσει παραπάνω στην αξιολόγηση των προϊόντων ή των υπηρεσιών, άρα στον αξιόπιστο υπολογισμό της απόδοσης των τμημάτων και κατ' επέκταση της οικονομικής οντότητας. (Innes and Mitchell, 1993;)



Εν συνεχεία, στον Πίνακα 4.11 αποτυπώνεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα πιστεύει ότι η χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων συμβάλλει στην ακριβέστερη υλοποίηση του επιμερισμού του έμμεσου κόστους. Εν προκειμένω, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 άτομα διαφωνούν (3,33%), 5 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (8,33%), 29 άτομα συμφωνούν (48,33%) και 24 συμφωνούν απόλυτα (40%).

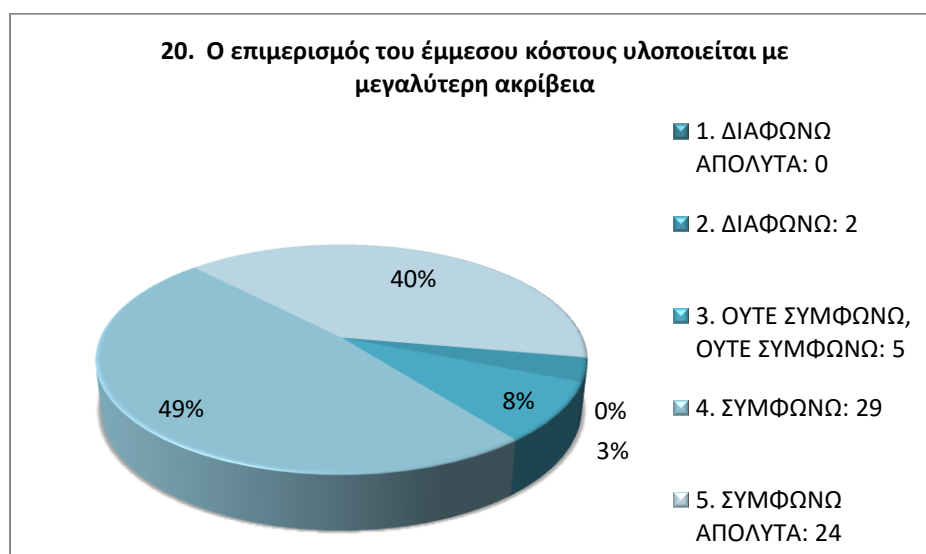
Πίνακας 4.11 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 20

Ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους υλοποιείται με μεγαλύτερη ακρίβεια		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,25	0,75
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	5		
Συμφωνώ	29		
Συμφωνώ απόλυτα	24		
Σύνολο	60		



Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC συμβάλλει στον ακριβέστερο επιμερισμό του έμμεσου κόστους (Μ.Ο. = 4,25, Τ.Α. = 0,75) (Γράφημα 4.11). Το εν λόγω αποτέλεσμα συγκλίνει με την απολύτως κρατούσα άποψη της βιβλιογραφίας. Οι ερευνητές υποστηρίζουν ότι μέσω της εφαρμογής της ABC επιτυγχάνεται η αξιόπιστη κατανομή των εξόδων στα εμπορεύματα, καθώς επίσης και η ακριβέστερη κατανομή των έμμεσων εξόδων. (Cohen et al., 2005; Κέχρας, 2009) Η βαρύτητα που δίνει η οικονομική μονάδα στον τρόπο που θα επιμερίσει το κόστος και τις πληροφορίες που θα επεξεργαστεί η διοίκηση ώστε να λάβει αποφάσεις, συνιστούν παράγοντες που σχετίζονται με την ορθή εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων. (Cagwin and Bouwman, 2002; Al – Omiri and Drury (2007) Πλεονέκτημα συνιστά ότι κατανέμει με επιτυχία τα γενικά έξοδα και διευκολύνει οικονομικές μονάδες με αρκετά γενικά έξοδα και σύνθετες διαδικασίες παράγωγης (λ.χ. κατασκευαστικές εταιρείες). Ομολογουμένως, συνιστά ένα πρακτικό εργαλείο που εξυπηρετεί τη διοίκηση, καθώς της παρουσιάζει μία συνολική εικόνα διαχωρίζοντας τη διαδικασία της παραγωγής σε δραστηριότητες, κατανέμοντας παράλληλα το κόστος σε προϊόντα και υπηρεσίες. (Goumas, 2019) Ομοίως, σύγχρονη έρευνα ανέδειξε ότι η οικονομική μονάδα που έλαβε υπόψιν τις βασικές παραμέτρους και ιδιαιτερότητες εκάστης δραστηριότητας, ώστε να συλλέξει πληροφορίες σχετικά με το κόστος διαχείρισης και οργάνωσης της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς και για το κόστος της παραγωγής, κατάφερε να προσδιορίσει τα χαρακτηριστικά του επιμερισμού των γενικών εξόδων και τα βήματα του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων που εφήρμοσε και συμπέρανε ότι καθίσταται αναγκαία η καθολική προσπέλαση του κόστους διαχείρισης και οργάνωσης της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς επηρεάζει το κόστος της παραγωγής. (Zdorovets et al., 2020)

Γράφημα 4.11 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 20



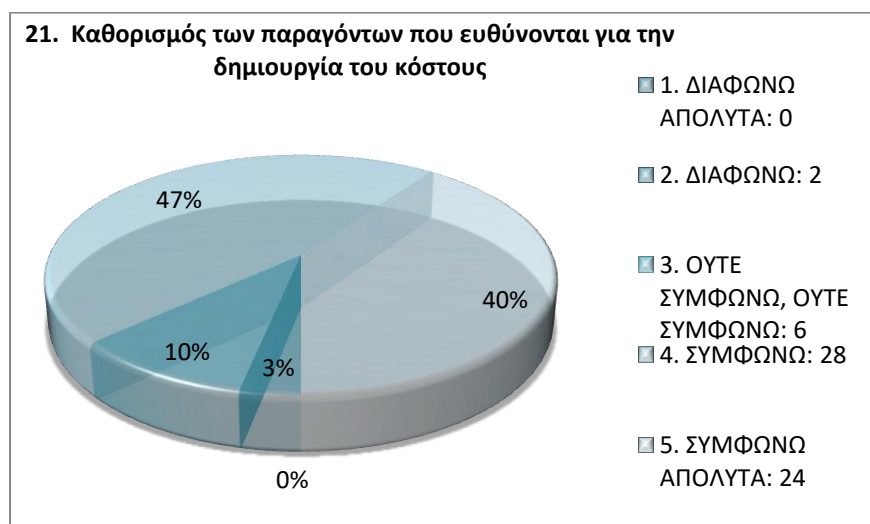
Στον Πίνακα 4.12 απεικονίζεται ότι το δείγμα πιστεύει ότι η χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων συμβάλλει στον καθορισμό των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους. Συγκεκριμένα, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 άτομα διαφωνούν (3,33%), 6 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (10%), 28 άτομα συμφωνούν (46,67%) και 24 συμφωνούν απόλυτα (40%).

Πίνακας 4.12 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 21

Ο καθορισμός των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,23	0,77
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	6		
Συμφωνώ	28		
Συμφωνώ απόλυτα	24		
Σύνολο	60		

Βάσει των αποτελεσμάτων, οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC συμβάλλει στον καθορισμό των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους (Μ.Ο. = 4,23, Τ.Α. = 0,77) (Γράφημα 4.12). Το εν λόγω αποτέλεσμα συγκλίνει με τους ερευνητές, οι οποίοι αναφέρουν ότι η μέθοδος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων αναφορικά με, τον προσδιορισμό των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους, την τιμή πώλησης των προϊόντων και τον καθορισμό διαδικασιών όπου χρήζουν ανάπτυξης ή ενσωμάτωσης σε νέες συνθήκες ή και αναδιάρθρωσης. (Almeida and Cunha, 2017) Αυτός είναι ένας εκ των λόγων που η διοίκηση, με τις ποιοτικές και ακριβείς πληροφορίες που συλλέγει από την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων για τις δραστηριότητες, επιμερίζει βέλτιστα το κόστος σε προϊόντα και δραστηριότητες. (Goumas, 2019) Κατ' επέκταση η ίδια η οικονομική μονάδα δύναται να προσδιορίσει ακριβέστερα το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών της, αλλά και το συνολικό κόστος παραγωγής, εξοικονομώντας παράλληλα πόρους μέσα από την κατάργηση επιζήμιων διαδικασιών. (Intakhan, 2014)

Γράφημα 4.12 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 21

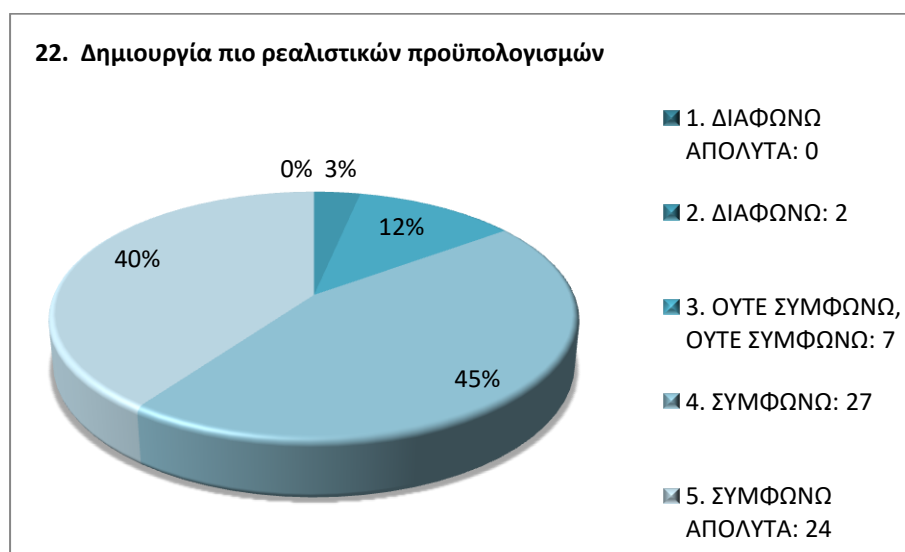


Στον Πίνακα 4.13 αναγράφεται το δείγμα σχετικά με τη χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και την συμβολή της στην δημιουργία πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών. Ειδικότερα, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 άτομα διαφωνούν (3,33%), 7 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (11,67%), 27 άτομα συμφωνούν (45%) και 24 συμφωνούν απόλυτα (40%).

Πίνακας 4.13 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 22

Δημιουργία πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,22	0,78
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	7		
Συμφωνώ	27		
Συμφωνώ απόλυτα	24		
Σύνολο	60		

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα, οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC συμβάλλει στη δημιουργία πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών (M.O. = 4,22, T.A. = 0,78) (Γράφημα 4.13). Το εν λόγω αποτέλεσμα συγκλίνει με τις εμπειρικές έρευνες της βιβλιογραφίας, οι οποίες αναγράφουν ότι, με την εφαρμογή της μεθόδου ABC, κατά τον προσδιορισμό έκαστου προϋπολογισμού, τα δεδομένα που παρέχουν οι οδηγό κόστους αναμφίβολα συνεπικουρούν στον υπολογισμό πόρων σε μελλοντικό χρόνο, παρουσιάζοντας την απόδοση της εργασίας που έχει ήδη σχεδιαστεί και συμβάλλοντας στην ανάπτυξη της παραγωγής της οικονομικής μονάδας. Επιπρόσθετα, ο προϋπολογισμός ανά δραστηριότητα όθεν αντιστοιχίζονται οι προϋπολογισμοί ανά δραστηριότητα με τα άτομα και συνεπικουρεί στο να αποδίδονται λογιστικές ευθύνες. (Innes and Mitchell, 1993)



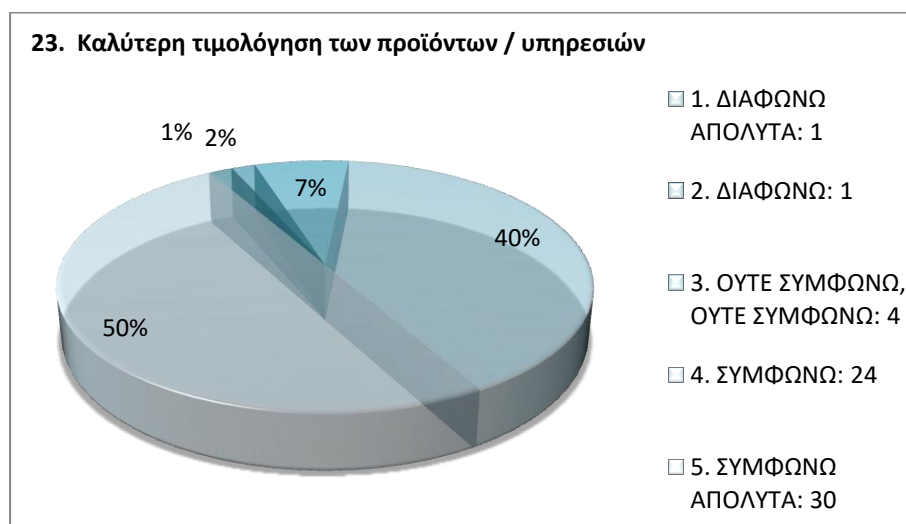
Ακολουθώς, στον Πίνακα 4.14 το δείγμα αποφάνθηκε σχετικά με τη χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και την συμβολή της στην καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών. Αναλυτικότερα, 1 άτομο διαφωνεί απόλυτα (1,67%), 1 άτομο διαφωνεί (1,67%), 4 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (6,67%), 24 άτομα συμφωνούν (40%) και 30 συμφωνούν απόλυτα (50%).

Πίνακας 4.14 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 23

Καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων / υπηρεσιών		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	1	4,35	0,82
Διαφωνώ	1		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	4		
Συμφωνώ	24		
Συμφωνώ απόλυτα	30		
Σύνολο	60		

Οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC συμβάλλει στην καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών (Μ.Ο. = 4,35, Τ.Α. = 0,82) (Γράφημα 4.14). Η βιβλιογραφία αναφέρει ότι, με την εφαρμογή της μεθόδου ABC, κατορθώνεται πιο αποτελεσματικά και ποιοτικά η τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών. (Lere, 2000; Narayanan and Sarkar, 2002; Cardos et al., 2012;) Ακολούθως, συμβάλλει στη λήψη αποφάσεων σχετικά με την τιμολόγηση των οικονομικών μονάδων και τον επιμερισμό του κόστους των προϊόντων με αξιοπιστία και σαφήνεια. (Tobi et al., 2015) Επιπλέον, όταν το κοστολογικό σύστημα ανά δραστηριότητα εφαρμόζεται ταυτόχρονα και συνδυαστικά με το παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα, η απόδοση του είναι υψηλότερη, καθώς ελαχιστοποιεί το λειτουργικό κόστος της οικονομικής οντότητας καθιστώντας την πιο ανταγωνιστική και τους διοικούντες αυτής έτι περαιτέρω αποδοτικούς, αφού τους οδηγεί με ακρίβεια στη λήψη αξιόπιστων δεδομένων και κατ' επέκταση αποφάσεων. Ωστόσο, απαιτείται η εκπαίδευση του εργατικού της δυναμικού, για την αποτελεσματικότερη εφαρμογή της. Αυτές οι δύο παράμετροι της αναβάθμισης των συστημάτων και της εκπαίδευσης των εργαζομένων συμβάλουν και στην καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών, κατά την εφαρμογή της. (Al – Bawab and Al – Rawashdeh, 2016) Επίσης, η επιλογή έτερου κοστολογικού συστήματος από την οικονομική μονάδα, πλην της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, δύναται να κοινοποιήσει ανακριβείς πληροφορίες στη διοίκηση σε ζητήματα τιμολόγησης. (Bromwich and Hong 1999; Tobi et al. 2015)

Γράφημα 4.14 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 23



Ακολούθως, στον Πίνακα 4.15 το δείγμα αποφάνθηκε σχετικά με τη χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και δημιουργία ποιοτικότερων προϊόντων. Εν προκειμένω, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 3 άτομα διαφωνούν (5%), 11 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (18,33%), 22 άτομα συμφωνούν (36,67%) και 24 συμφωνούν απόλυτα (40%).

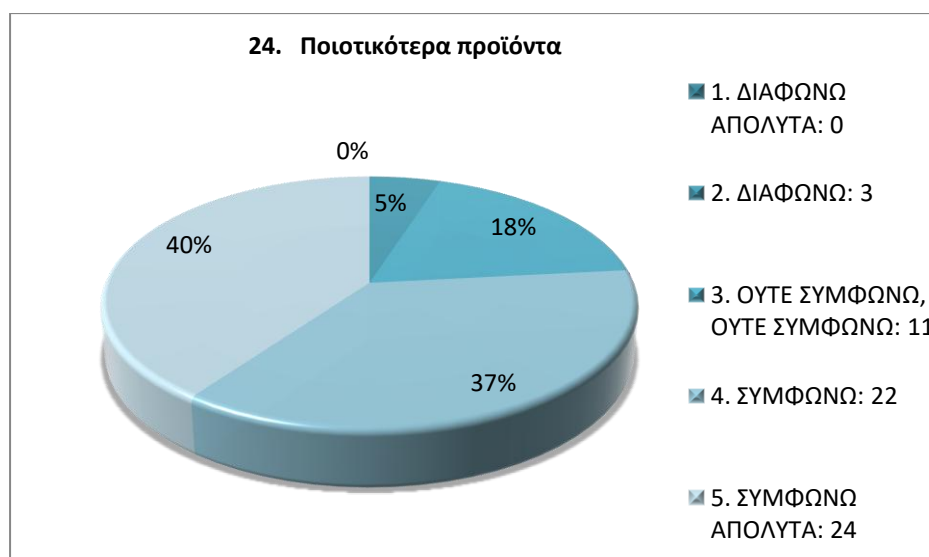
Πίνακας 4.15 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 24

Ποιοτικότερα προϊόντα		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,12	0,88
Διαφωνώ	3		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	11		
Συμφωνώ	22		
Συμφωνώ απόλυτα	24		
Σύνολο	60		

Οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC δύναται να συμβάλλει στην επίτευξη ποιοτικότερων προϊόντων (M.O. = 4,12, T.A. = 0,88) (Γράφημα 4.15). Σύμφωνα με την βιβλιογραφία στα οφέλη της εφαρμογής της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα συγκαταλέγονται η μεγαλύτερη απόδοση σε προϊόντα και πελατεία, από τη διαφοροποίηση της ανάμειξης των προϊόντων που παράγονται. Τούτο, επιτυγχάνεται ύστερα από την αξιοποίηση έγκυρων και αξιόπιστων χρηματοοικονομικών δεδομένων αναφορικά με το κόστος ή άλλων δεδομένων πλην των χρηματοοικονομικών, που συμβάλλουν στην λήψη κατάλληλων αποφάσεων. (Lotfi and Mansourabad, 2012) Προσφέρει αναλυτικά δεδομένα σχετικά με την ισχύ εκάστου πελάτη, μακράν καλύτερο προσδιορισμό και ανάλυση του κόστους εν γένει αλλά και του προϊόντος, καθώς και μείωση του κόστους αφού παρέχεται η επιλογή να εμφανίζονται τα είδη κόστους με ανάλυση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Κατ' επέκταση, δύναται να προσφέρει και ποιοτικότερα προϊόντα. (Intakhan, 2014) Γίνεται αντιληπτό, ότι το εν λόγω κοστολογικό σύστημα συνιστά ένα εργαλείο που βελτιώνει το σύστημα που διαχειρίζεται τα προϊόντα της οικονομικής μονάδας. Λόγου χάριν εστιάζει σε ομάδες

προϊόντων που ενισχύουν την απόδοση και την αποτελεσματικότητα της οικονομικής μονάδας επιτυγχάνοντας περισσότερα έσοδα και κέρδη, ενώ ταυτόχρονα εντοπίζει προϊόντα που δεν βοηθούν την οικονομική μονάδα και τα εξαλείφει ή στοχεύει να τα μετατρέψει σε προϊόντα αποδοτικά. (Yakymivna and Petrivna, 2016) Τέλος, πλεονέκτημα αποτελούν οι οδηγοί κόστους τους οποίους χρησιμοποιεί το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων, στοχεύοντας σε έναν πιο αξιόπιστο έλεγχο κόστους. Οι λεπτομερείς πληροφορίες που αντλούνται από τους οδηγούς κόστους στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα δύναται να συνεισφέρουν αποτελεσματικά στον σχεδιασμό νέων ποιοτικότερων προϊόντων και υπηρεσιών, ανάλογα με το κόστος. (Innes and Mitchell, 1993)

Γράφημα 4.15 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 24



Στον Πίνακα 4.16 απεικονίζεται ο βαθμός όπου οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC συμβάλλει στην καλύτερη λήψη αποφάσεων αναφορικά με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 3 άτομα διαφωνούν (5%), 5 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (8,33%), ενώ 26 άτομα συμφωνούν (43,33%) και άλλα 26 συμφωνούν απόλυτα (43,33%).



Πίνακας 4.16 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 25

Καλύτερη λήψη αποφάσεων αναφορικά με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,25	0,82
Διαφωνώ	3		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	5		
Συμφωνώ	26		
Συμφωνώ απόλυτα	26		
Σύνολο	60		

Εν προκειμένω, οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC συμβάλλει στην καλύτερη λήψη αποφάσεων αναφορικά με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων (M.O. = 4,25, T.A. = 0,82) (Γράφημα 4.16). Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία η μέθοδος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων αναφορικά με, τον προσδιορισμό των παραγόντων που ευθύνονται για την δημιουργία κόστους, την τιμή πώλησης των προϊόντων και τον καθορισμό διαδικασιών και δραστηριοτήτων όπου χρήζουν ανάπτυξης ή ενσωμάτωσης σε νέες συνθήκες ή και αναδιάρθρωσης. (Almeida and Cunha, 2017)

Γράφημα 4.16 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 25

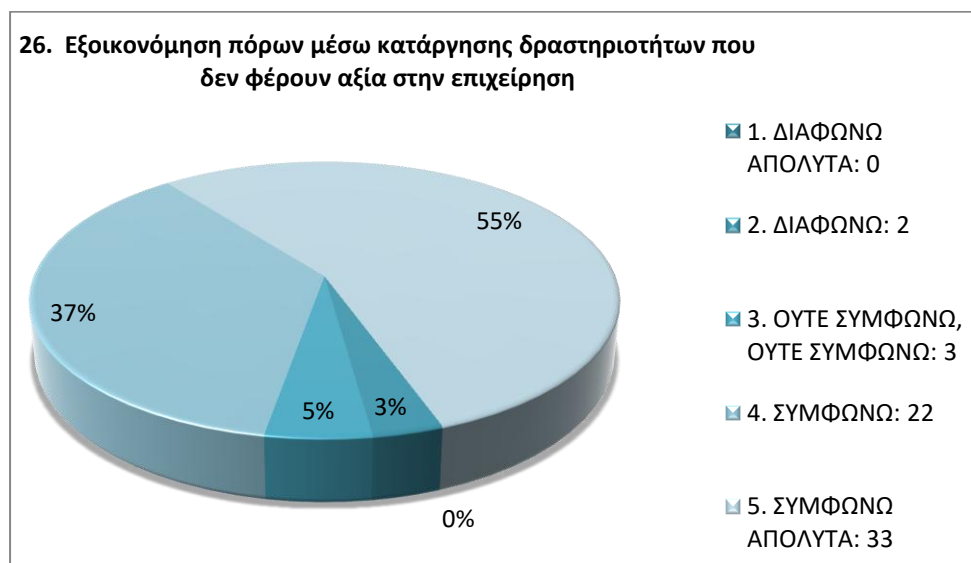


Τέλος, στον Πίνακα 4.17 εμφανίζεται ο βαθμός κατά τον οποίο οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC συμβάλλει στην εξοικονόμηση πόρων μέσω κατάργησης δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα, κανένα άτομο δεν διαφωνεί απόλυτα (0%), 2 άτομα διαφωνούν (3,33%), 3 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (5%), 22 άτομα συμφωνούν (36,67%) και 33 συμφωνούν απόλυτα (55%).

Πίνακας 4.17 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 26

Εξοικονόμηση πόρων μέσω κατάργησης δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	0	4,43	0,74
Διαφωνώ	2		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	3		
Συμφωνώ	22		
Συμφωνώ απόλυτα	33		
Σύνολο	60		

Οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC συμβάλλει στην εξοικονόμηση πόρων μέσω κατάργησης δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση (M.O. = 4,43, T.A. = 0,74) (Γράφημα 4.17). Εκ της βιβλιογραφίας προκύπτει, ότι κατά την εφαρμογή της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, η διοίκηση με τις ποιοτικές και ακριβείς πληροφορίες που συλλέγει για τις δραστηριότητες από αυτήν, επιμερίζει βέλτιστα το κόστος σε προϊόντα και δραστηριότητες. (Goumas, 2019) Κατ' επέκταση η ίδια η οικονομική μονάδα δύναται να προσδιορίσει ακριβέστερα το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών τους, αλλά και το συνολικό κόστος παραγωγής, εξοικονομώντας παράλληλα πόρους μέσα από την κατάργηση επιζήμιων διαδικασιών. (Intakhan, 2014)



#### 4.4 Εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC

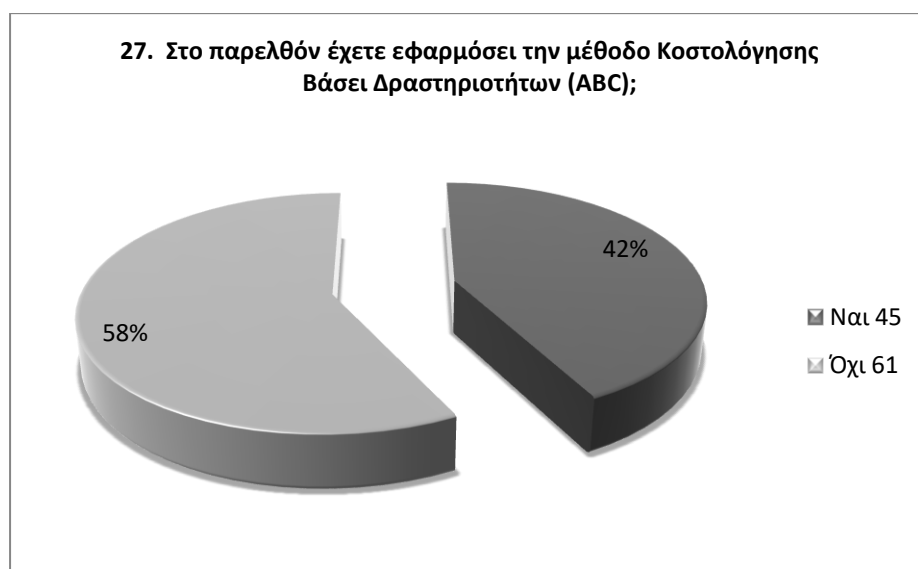
Εν συνεχεία παρουσιάζεται η Ενότητα 3, η οποία όπως έχει ήδη αναφερθεί, χωρίζεται σε δύο υποενότητες την 3Α και 3Β. Ακολούθως, αναλύονται τα δείγματα αναφορικά με την υποενότητα 3Α που ασχολείται με την παρελθοντική ή μελλοντική εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από την οικονομική μονάδα. Η υποενότητα αποτελείται από τις ερωτήσεις με αριθμούς 27 και 28 και απαντήθηκε από όλους τους συμμετέχοντες, ήτοι και από τους 106. Ειδικότερα όσοι συμμετέχοντες είχαν απαντήσει στην ερώτηση 9 της Ενότητας 1 ότι η επιχείρηση στην οποία απασχολούνται δεν εφαρμόζει το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, δηλαδή «ΟΧΙ», μεταφέρθηκαν αυτόματα στην ερώτηση 27 της παρούσας Ενότητας 3 και απάντησαν υποχρεωτικά όλες τις εναπομείναντες ερωτήσεις έως το τέλος του ερωτηματολογίου, ενώ όσοι συμμετέχοντες απάντησαν ότι η επιχείρηση στην οποία απασχολούνται εφαρμόζει το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, δηλαδή «ΝΑΙ», συνέχισαν με την κανονική ροή των ερωτήσεων των Ενότητων 2 και 3.

Πίνακας 4.18 Εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 27

Στο παρελθόν έχετε εφαρμόσει την μέθοδο κοστολόγησης ABC;	
Ναι	45
Όχι	61
Σύνολο	106

Σύμφωνα με τις απαντήσεις το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι το 42,5% έχει εφαρμόσει την μέθοδο Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων κατά το παρελθόν, ενώ το 57,5% δεν την έχει εφαρμόσει.

Γράφημα 4.18 Εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 27



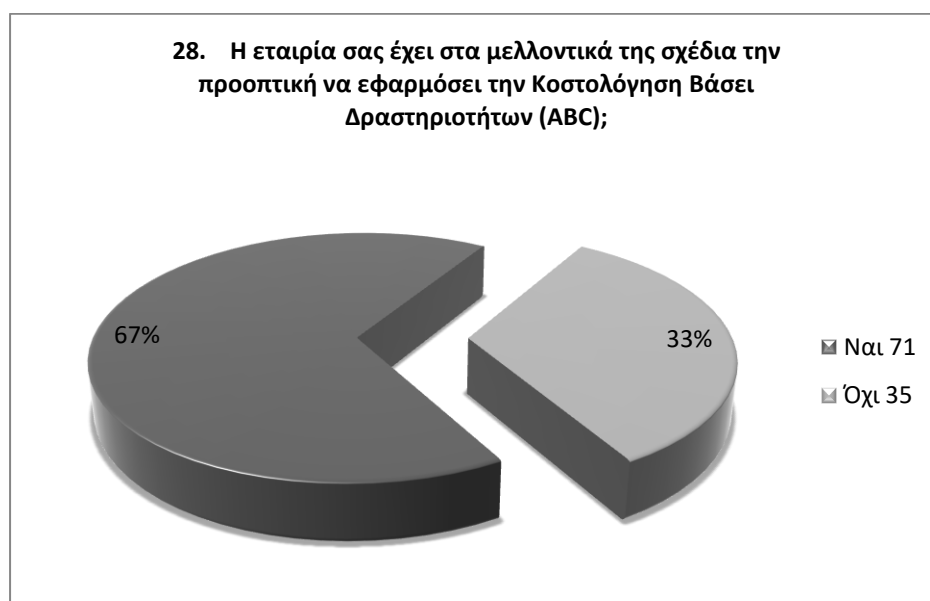
Ακολούθως, το ερώτημα 28 της Ενότητας 3Α ασχολείται με το αν η επιχείρηση που έλαβε μέρος στην έρευνα έχει στα μελλοντικά της σχέδια την προοπτική να εφαρμόσει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων.

Πίνακας 4.19 Εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 28

Η εταιρεία σας έχει στα μελλοντικά της σχέδια την προοπτική να εφαρμόσει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC;	
Ναι	71
Όχι	35
Σύνολο	106

Σύμφωνα με τις απαντήσεις το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι το 67% σκοπεύει να εφαρμόσει την μέθοδο Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων μελλοντικά, ενώ το 33% δεν σκοπεύει να την εφαρμόσει.

Γράφημα 4.19 Εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC: Ερώτηση 28



#### 4.5 Μειονεκτήματα, δυσκολίες εφαρμογής και λόγοι απόρριψης της μεθόδου κοστολόγησης ABC

Ακολούθως, στην υποενότητα 3B του ερωτηματολογίου αναλύονται τα μειονεκτήματα και οι δυσκολίες της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC, που δύνανται να αποτελέσουν και λόγοι απόρριψης της εν λόγω μεθόδου από τις οικονομικές μονάδες της ελληνικής επικράτειας.

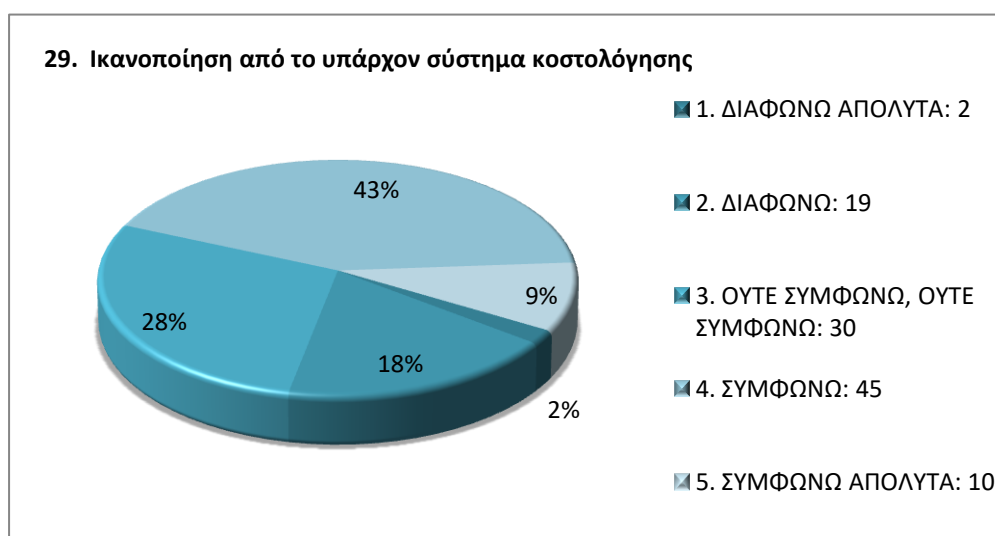
Στον Πίνακα 4.20 εμφανίζεται ο βαθμός κατά τον οποίο οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC δεν εφαρμόζεται εξαιτίας της ικανοποίησης της οικονομικής μονάδας από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει. Ειδικότερα, 2 άτομα διαφωνούν απόλυτα (1,89%), 19 άτομα διαφωνούν (17,92%), 30 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (28,30%), 45 άτομα συμφωνούν (42,45%) και 10 συμφωνούν απόλυτα (9,43%).

Πίνακας 4.20 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 29

Ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	2	3,40	0,91
Διαφωνώ	19		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	30		
Συμφωνώ	45		
Συμφωνώ απόλυτα	10		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες θεωρούν οριακά ότι συνιστά μειονέκτημα και δυσκολία στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC η ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης (M.O. = 3,40, T.A. = 0,91) (Γράφημα 4.20). Σύμφωνα με έρευνες η εμμονή σε ένα παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα λόγω της ευαρέσκειας της οικονομικής μονάδας σε αυτό, καθώς και η σημαντικότητα για πειθαρχία στις υφιστάμενες οδηγίες του συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, συνιστούν ανασταλτικούς παράγοντες εφαρμογής της. (Cohen et al., 2005)

Γράφημα 4.20 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 29



Στον Πίνακα 4.21 απεικονίζεται ο βαθμός κατά τον οποίο οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC δεν εφαρμόζεται εξαιτίας του υψηλού κόστους της. Συγκεκριμένα, 1 άτομα διαφωνούν απόλυτα (0,94%), 8 άτομα διαφωνούν (7,55%), 18 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (16,98%), 44 άτομα συμφωνούν (41,51%) και 35 συμφωνούν απόλυτα (33,02%).

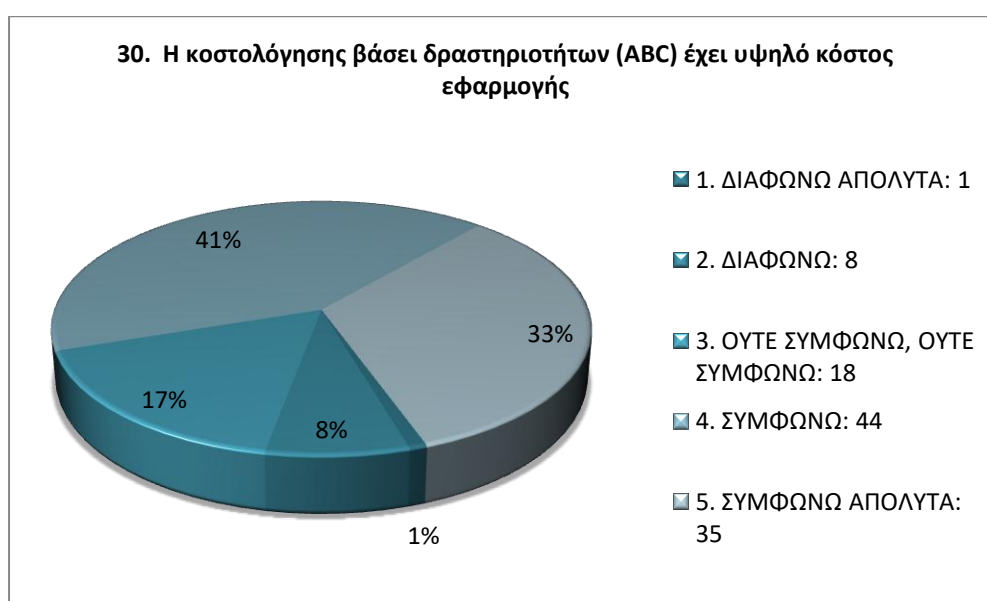
Πίνακας 4.21 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 30

Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχει υψηλό κόστος εφαρμογής		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	1	3,98	0,95
Διαφωνώ	8		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	18		
Συμφωνώ	44		
Συμφωνώ απόλυτα	35		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι συνιστά μειονέκτημα και δυσκολία στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC το υψηλό κόστος εφαρμογής της (Μ.Ο. = 3,98, Τ.Α.

= 0,95) (Γράφημα 4.21). Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, μειονέκτημα που καθιστά δυσχερή την υιοθέτηση του εν λόγω κοστολογικού συστήματος συνιστά η παραπάνω δαπάνη πόρων, μιας και η εφαρμογή του είναι κοστοβόρα για την επιχείρηση. (Volkan, 2007, Intakhan, 2014) Η επιχείρηση ενδέχεται να μην αποκτά σημαντικά έσοδα εξαιτίας του υψηλού κόστους που απαιτεί το εν λόγω κοστολογικό σύστημα κατά την εφαρμογή του, με αποτέλεσμα οι έως τώρα προσδοκίες για υιοθέτησή του, που εκφράστηκαν από πλήθος ερευνητών και ακαδημαϊκών, να παραμένουν ανεκπλήρωτες. (Κεχράς, 2009)

Γράφημα 4.21 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 30



Ακολούθως, στον Πίνακα 4.22 απεικονίζεται ο βαθμός κατά τον οποίο οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC δεν εφαρμόζεται εξαιτίας του χρόνου που απαιτείται για την εκμάθησή της. Ειδικότερα, 5 άτομα διαφωνούν απόλυτα (4,72%), 20 άτομα διαφωνούν (18,87%), 23 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (21,70%), 40 άτομα συμφωνούν (37,74%) και 18 συμφωνούν απόλυτα (16,98%).



Πίνακας 4.22 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 31

Έλλειψη χρόνου για την εκμάθηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	5	3,43	1,05
Διαφωνώ	20		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	23		
Συμφωνώ	40		
Συμφωνώ απόλυτα	18		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι συνιστά μειονέκτημα και δυσκολία στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC ο χρόνος που απαιτείται για την εκμάθησή της (M.O. = 3,43, T.A. = 1,05) (Γράφημα 4.22). Η βιβλιογραφία υπογραμμίζει ότι ο χρόνος που απαιτείται για την εκμάθησή του συνιστά μειονέκτημα που καθιστά δυσχερή την υιοθέτηση του εν λόγω κοστολογικού συστήματος, καθώς πρόκειται για ένα πολύπλοκο κοστολογικό σύστημα, όπου η εφαρμογή του είναι χρονοβόρα για την επιχείρηση. (Volkan, 2007; Intakhan, 2014) Η έλλειψη χρόνου για την ορθή εφαρμογή της μεθόδου ή της εκτίμησης και αξιολόγησής της ή της εκμάθησής της από το ανθρώπινο δυναμικό της αποτελούν εμπόδια για την υιοθέτησή της. (Innes and Mitchell, 1991; Cohen et al., 2005; Saxena and Vashist, 2010)

Γράφημα 4.22 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 31

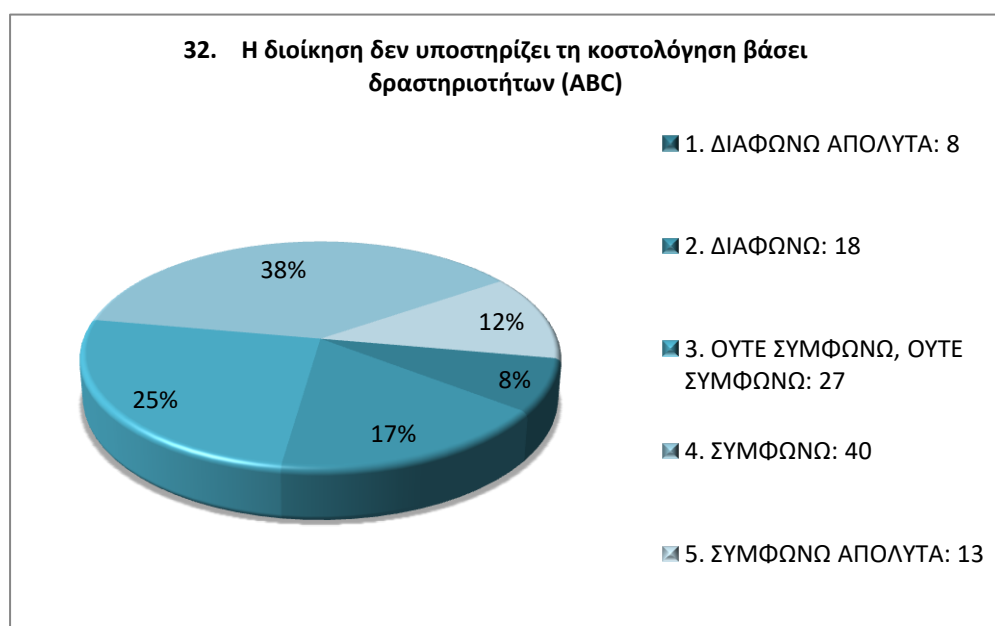


Στον Πίνακα 4.23 εμφανίζεται ο βαθμός κατά τον οποίο οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC δεν εφαρμόζεται εξαιτίας της διοίκησης που δεν υποστηρίζει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Όπως προέκυψε, 8 άτομα διαφωνούν απόλυτα (7,55%), 18 άτομα διαφωνούν (16,98%), 27 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (25,47%), 40 άτομα συμφωνούν (37,74%) και 13 συμφωνούν απόλυτα (12,26%).

*Πίνακας 4.23 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 32*

Η διοίκηση δεν υποστηρίζει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	8	3,30	1,59
Διαφωνώ	18		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	27		
Συμφωνώ	40		
Συμφωνώ απόλυτα	13		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι συνιστά πρόσκομμα στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC το γεγονός ότι η διοίκηση δεν υποστηρίζει την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (M.O. = 3,30, T.A. = 1,59) (Γράφημα 4.23). Από τη βιβλιογραφία γίνεται δεκτό ότι η στήριξη της διοίκησης ενέχει επιπρόσθετα θετικό ρόλο, αποτελώντας ειδικότερα ένα από τα ουσιωδέστερα οφέλη της επιτυχίας του κοστολογικού συστήματος, καθώς όταν η διοίκηση στηρίζει τη χρήση του και επικοινωνεί με τους εργαζόμενους όλων των τμημάτων της οικονομικής μονάδας, κατά την εφαρμογή των δεδομένων που συλλέγει από το εν λόγω σύστημα, τότε αυτό εφαρμόζεται ορθότερα από τους εργαζόμενους συνολικά. Συνεπώς, η απουσία στήριξης του συστήματος από τη διοίκηση συνιστά αφενός βασικό μειονέκτημα και αφετέρου εμπόδιο στην εφαρμογή του. (Innes and Mitchell, 1990; Shields, 1995; Anderson and Young 1999; Cohen et al., 2005)



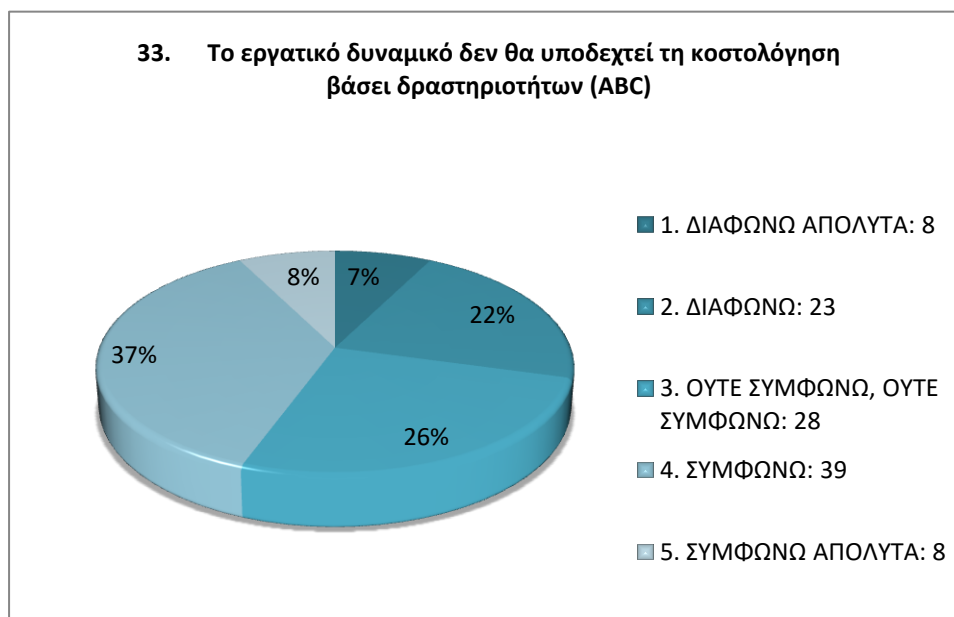
Στον Πίνακα 4.24 προκύπτει ο βαθμός κατά τον οποίο οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC δεν εφαρμόζεται εξαιτίας του εργατικού δυναμικού που δεν θα αποδεχτεί την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, 8 άτομα διαφωνούν απόλυτα (7,55%), 23 άτομα διαφωνούν (21,70%), 28 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (26,42%), 39 άτομα συμφωνούν (36,79%) και 8 συμφωνούν απόλυτα (7,55%).

Πίνακας 4.24 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 33

Το εργατικό δυναμικό δεν θα υποδεχτεί την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	8	3,15	1,62
Διαφωνώ	23		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	28		
Συμφωνώ	39		
Συμφωνώ απόλυτα	8		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες οριακά πιστεύουν ότι συνιστά εμπόδιο στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC το ενδεχόμενο το εργατικό δυναμικό να μην υποδεχτεί την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (Μ.Ο. = 3,15, Τ.Α. = 1,62) (Γράφημα 4.24). Έρευνες κατέληξαν ότι οι οικονομικές οντότητες στην ελληνική επικράτεια έρχονται αντιμέτωπες με προσκόμματα αναφορικά με το φόβο και την ανασφάλεια του εργατικού δυναμικού να προβεί σε αλλαγή του κοστολογικού συστήματος και να καταρτιστεί σε ένα καινούργιο. (Cohen et al., 2005) Ακολούθως, αρνητικά συμβάλουν στην υποδοχή της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τους εργαζόμενους και την οικονομική μονάδα, η άρδην αλλαγή νοοτροπίας του εργατικού δυναμικού, το σκεπτικό και η διαχείριση των πελατών από μέρους τους, αλλά και η μέθοδος για την αξιολόγηση του κόστους. Η αγνόηση των παραπάνω οπωσδήποτε αποφέρει αμελητέα πρόοδο της οικονομικής μονάδας. (Innes et al., 2000; Volkan, 2007)

Γράφημα 4.24 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 33

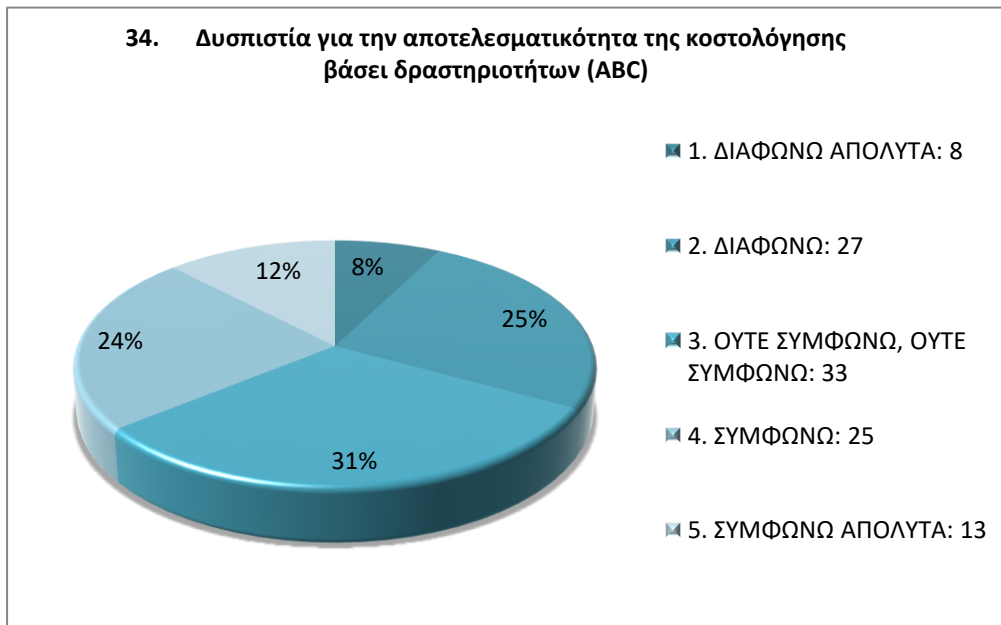


Εν συνεχεία στον πίνακα 4.25 προκύπτει ο βαθμός κατά τον οποίο οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων ABC δεν εφαρμόζεται εξαιτίας της δυσπιστίας για την αποτελεσματικότητα της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Συγκεκριμένα, 8 άτομα διαφωνούν απόλυτα (7,55%), 27 άτομα διαφωνούν (25,47%), 33 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (31,13%), 25 άτομα συμφωνούν (23,58%) και 13 συμφωνούν απόλυτα (12,26%).

*Πίνακας 4.25 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 34*

Δυσπιστία για την αποτελεσματικότητα της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	8	3,08	1,68
Διαφωνώ	27		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	33		
Συμφωνώ	25		
Συμφωνώ απόλυτα	13		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες πιστεύουν, με οριακή διαφορά, ότι συνιστά μειονέκτημα στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC η δυσπιστία για την αποτελεσματικότητα της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) (M.O. = 3,08, T.A. = 1,68) (Γράφημα 4.25). Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία η εν λόγω μέθοδος συνιστά ένα εργαλείο το οποίο αυξάνει την αποτελεσματικότητα της οικονομικής μονάδας με πολλαπλούς τρόπους. Ωστόσο, σημαντικοί παράγοντες όπως το υψηλό κόστος εφαρμογής της, η πολυπλοκότητα της και ο χρόνος που απαιτείται για την εκμάθηση και την εφαρμογή της δύναται να προκαλέσουν δυσπιστία προς της αποτελεσματικότητά της. (Innes and Mitchell, 1993; Foster and Swenson, 1997; Lere, 2000; Narayanan and Sarkar, 2002; Volkan, 2007; Cardos et al., 2012; Intakhan, 2014; Yakymivna and Petrivna, 2016)



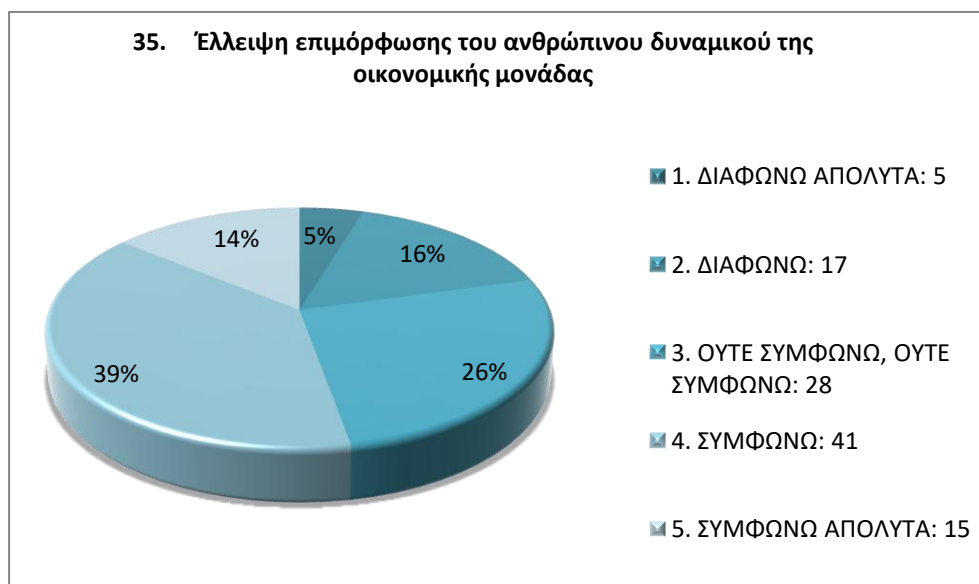
Στον Πίνακα 4.26 παρουσιάζεται ο βαθμός των συμμετεχόντων που θεωρεί ότι η μέθοδος ABC αντιμετωπίζει δυσκολία στην πρακτική εφαρμογή της εξαιτίας της έλλειψης επιμόρφωσης του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής μονάδας. Προκύπτει ότι 5 άτομα διαφωνούν απόλυτα (4,72%), 17 άτομα διαφωνούν (16,04%), 28 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (26,42%), 41 άτομα συμφωνούν (38,68%) και 15 συμφωνούν απόλυτα (14,15%).

Πίνακας 4.26 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 35

Έλλειψη επιμόρφωσης του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής μονάδας		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	5	3,42	0,99
Διαφωνώ	17		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	28		
Συμφωνώ	41		
Συμφωνώ απόλυτα	15		
Σύνολο	106		

Αρκετοί συμμετέχοντες θεωρούν ότι μία από τις κυριότερες δυσκολίες εφαρμογής της μεθόδου ABC στις ελληνικές επιχειρήσεις είναι ότι οι εργαζόμενοι τους δεν έχουν επιμορφωθεί επαρκώς και κατάλληλα στη χρήση της (Μ.Ο. = 3,42, Τ.Α. = 0,99) (Γράφημα 4.26). Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, για την επιτυχία της μεθόδου σημαντική κρίνεται η διαρκής επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής οντότητας, ο απαιτούμενος χρόνος για την εκμάθησή της και οι επαρκείς γνώσεις. (Goumas, 2019) Αναμφισβήτητα η συγκεκριμένη μέθοδος απαιτεί την εκπαίδευση των εργαζομένων, ώστε να δύναται να εφαρμοστεί αποτελεσματικά. Με την επιμόρφωση βελτιώνονται οι δεξιότητες των εργαζομένων, για να είναι ικανοί να διακρίνουν τις ουσιαστικές πληροφορίες από τις επουσιώδεις. (Shields, 1995). Η ανεπαρκής επιμόρφωση δύναται να αποτελέσει ενίοτε τεράστιο εμπόδιο για την εφαρμογή της μεθόδου από την επιχείρηση και κατ' επέκταση να οδηγήσει σε λόγο απόρριψης της μεθόδου, ενώ η παντελής έλλειψη επιμόρφωσης του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής οντότητας είναι υπεύθυνη για την αποτυχία της μεθόδου, καθώς αναπόφευκτα οδηγεί στη λήψη ανακριβών δεδομένων, συνεπώς και αποφάσεων. (Al - Bawab and Al - Rawashdeh, 2016; Goumas, 2019)

Γράφημα 4.26 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 35



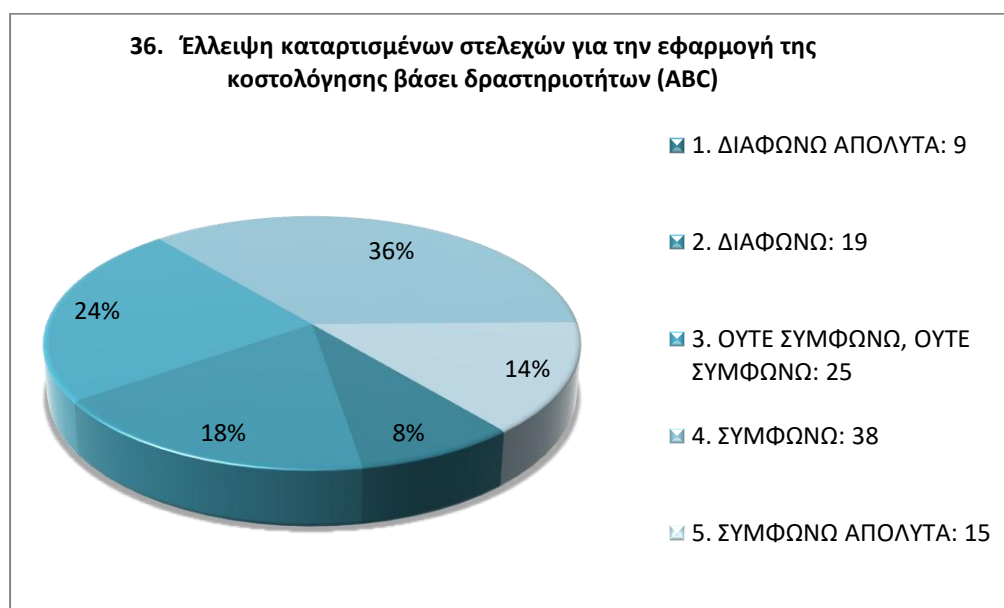
Στον πίνακα 4.27 προκύπτει η άποψη των συμμετεχόντων σχετικά με τη δυσκολία εφαρμογής της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC εξαιτίας της έλλειψης καταρτισμένων στελεχών. Ειδικότερα, 9 άτομα διαφωνούν απόλυτα (8,49%), 19 άτομα διαφωνούν (17,92%), 25 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (23,58%), 38 άτομα συμφωνούν (35,85%) και 15 συμφωνούν απόλυτα (14,15%).

Πίνακας 4.27 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 36

Έλλειψη καταρτισμένων στελεχών για την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	9	3,29	1,93
Διαφωνώ	19		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	25		
Συμφωνώ	38		
Συμφωνώ απόλυτα	15		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι συνιστά εμπόδιο στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC η έλλειψη καταρτισμένων στελεχών για την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) (M.O. = 3,29, T.A. = 1,93) (Γράφημα 4.27). Κατά τη βιβλιογραφία, όπως ήδη αναφέρθη, για την επιτυχία της μεθόδου σημαντική κρίνεται η διαρκής επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής οντότητας, ο απαιτούμενος χρόνος για την εκμάθησή της, οι επαρκείς γνώσεις και η ύπαρξη καταρτισμένων στελεχών για την εφαρμογή της μεθόδου. (Goumas, 2019) Η έλλειψη καταρτισμένων στελεχών δυσχεραίνει την εφαρμογή της ABC, καθώς αυτή δύναται να εφαρμοστεί εσφαλμένα από τα στελέχη και να κριθεί αναποτελεσματική ή επιζήμια για την οικονομική μονάδα.





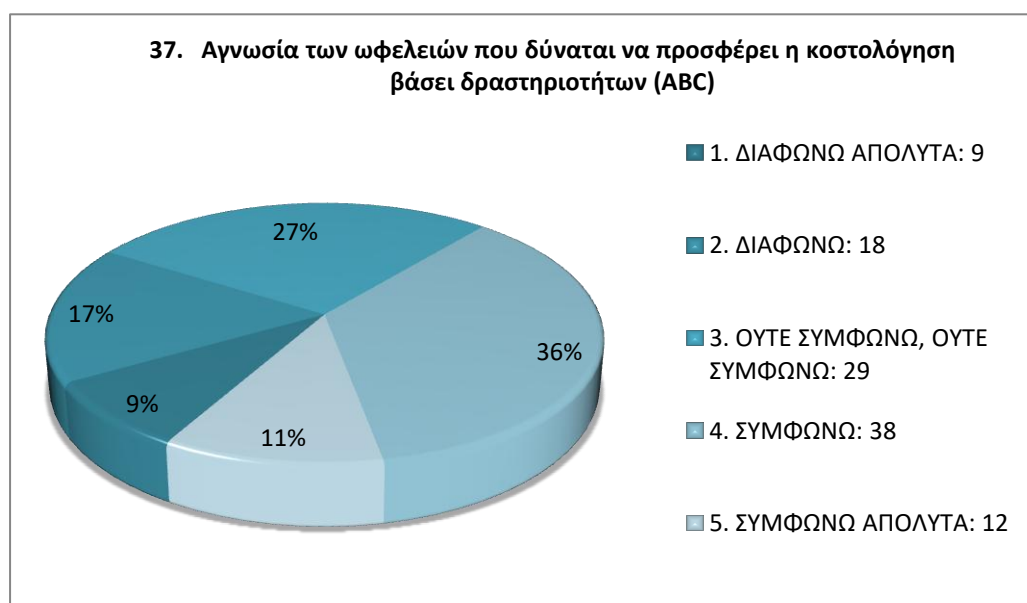
Ακολουθώς, στον πίνακα 4.28 προκύπτει η άποψη των συμμετεχόντων σχετικά με τη δυσκολία εφαρμογής της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ABC εξαιτίας της αγνωσίας των ωφελειών που δύναται να προσφέρει η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Πιο συγκεκριμένα, 9 άτομα διαφωνούν απόλυτα (8,49%), 18 άτομα διαφωνούν (16,98%), 29 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (27,36%), 38 άτομα συμφωνούν (35,85%) και 12 συμφωνούν απόλυτα (11,32%).

Πίνακας 4.28 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 37

Αγνωσία των ωφελειών που δύναται να προσφέρει η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	9	3,25	1,92
Διαφωνώ	18		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	29		
Συμφωνώ	38		
Συμφωνώ απόλυτα	12		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι συνιστά εμπόδιο στην εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC η αγνωσία των ωφελειών που δύναται να προσφέρει η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) (Μ.Ο. = 3,25, Τ.Α. = 1,92) (Γράφημα 4.28). Σύμφωνα με έρευνες η αγνωσία της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και των ωφελειών που αυτή δύναται να προσφέρει, από τους εργαζόμενους της οικονομικής μονάδας, συνιστά μειονέκτημα και λόγος εσφαλμένης εφαρμογής της συνεπώς και εσφαλμένης λήψης αποφάσεων από τη διοίκηση ή ακόμα και απόρριψης του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος από αυτήν. (Goumas, 2019)

Γράφημα 4.28 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 37



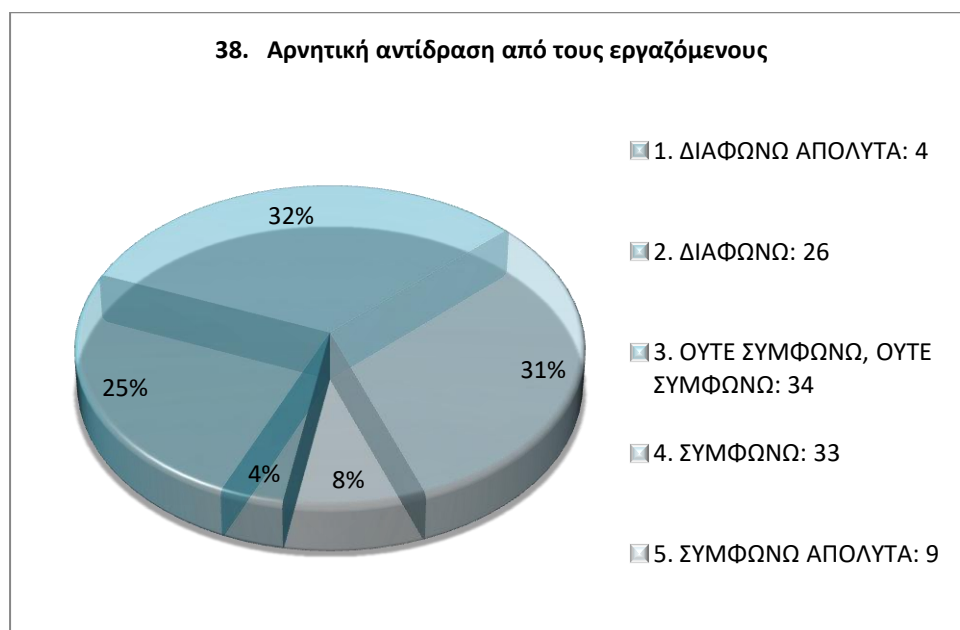
Στον Πίνακα 4.29 αποτυπώνονται τα δεδομένα της έρευνας αναφορικά με την δυσκολία εφαρμογής της μεθόδου ABC εξαιτίας της αρνητικής αντίδρασης των εργαζομένων. Από τους συμμετέχοντες οι 4 διαφωνούν απόλυτα (3,77%), οι 26 διαφωνούν (24,53%), οι 34 ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (32,08%), οι 33 συμφωνούν (31,13%) και οι 9 συμφωνούν απόλυτα (8,49%).

Πίνακας 4.29 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 38

Αρνητική αντίδραση από τους εργαζομένους		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	4	3,16	0,94
Διαφωνώ	26		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	34		
Συμφωνώ	33		
Συμφωνώ απόλυτα	9		
Σύνολο	106		

Παρατηρείται ότι αρκετοί συμμετέχοντες απαντούν ότι συνιστά πρόσκομμα στην εφαρμογή της μεθόδου η αρνητική αντίδραση των εργαζομένων για την αποδοχή την εφαρμογή της (M.O. = 3,16 T.A. = 0,94) (Γράφημα 4.29) Η αρνητική αντίδραση των εργαζομένων δύναται να διαδραματίσει τόσο σημαντικό ρόλο στην εφαρμογή της μεθόδου ABC. Ομοίως, η κρατούσα άποψη της βιβλιογραφίας υποστηρίζει ακράδαντα ότι η αρνητική αντίδραση των εργαζομένων στην αλλαγή του προϋπάρχοντος κοστολογικού συστήματος με ένα νέο και εν προκειμένω την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων δύναται να αποτελέσει εμπόδιο στην εφαρμογή της μεθόδου ABC. Ακόμη, εμπόδιο συνιστά και η αρνητική αντίδραση του εργατικού δυναμικού στην ριζική αλλαγή του σκεπτικού και της νοοτροπίας του, καθώς και του τρόπου προσδιορισμού και αξιολόγησης του κόστους. (Innes et al., 2000; Volkan, 2007)

Γράφημα 4.29 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC Ερώτηση 38



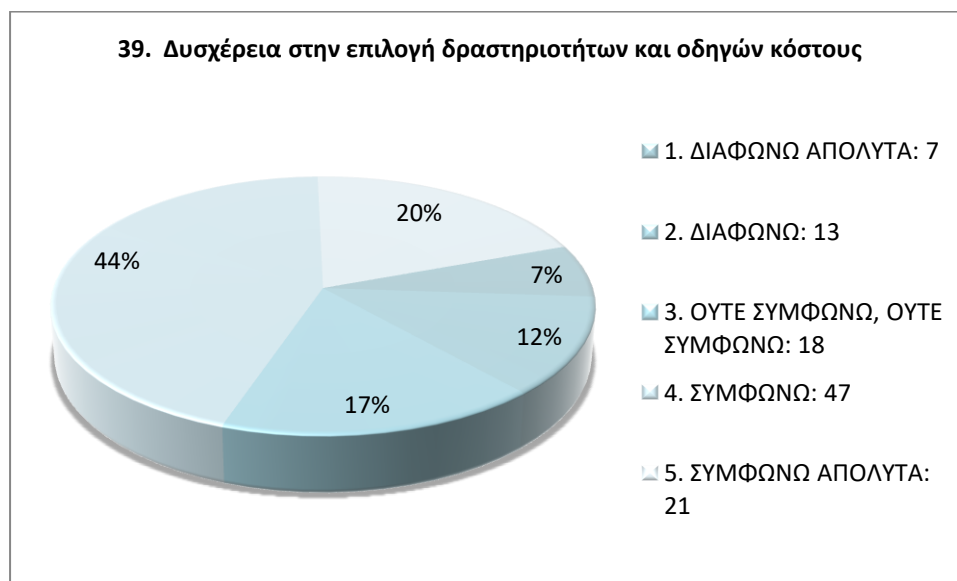
Στον Πίνακα 4.30 εμφανίζονται τα δεδομένα της έρευνας αναφορικά με την δυσκολία εφαρμογής της μεθόδου ABC εξαιτίας της δυσχέρειας στην επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους. Από τους συμμετέχοντες οι 7 διαφωνούν απόλυτα (6,60%), οι 13 διαφωνούν (12,26%), οι 18 ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (16,98%), οι 47 συμφωνούν (44,34%) και 21 συμφωνούν απόλυτα (19,81 %).

Πίνακας 4.30 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 39

Δυσχέρεια στην επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους		Μ.Ο.	Τ.Α.
Διαφωνώ απόλυτα	7	3,58	1,27
Διαφωνώ	13		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	18		
Συμφωνώ	47		
Συμφωνώ απόλυτα	21		
Σύνολο	106		

Οι συμμετέχοντες με διαφορά πιστεύουν ότι η δυσχέρεια στην επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους δύναται να αποτελέσει εμπόδιο στην εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (Μ.Ο. = 3,58 Τ.Α. = 1,27) (Γράφημα 4.30). Το αποτέλεσμα ταιριάζει με τη βιβλιογραφία η οποία υποστηρίζει ακράδαντα ότι όταν υφίσταται δυσχέρεια στην επιλογή δραστηριοτήτων και στον προσδιορισμό των επιλογών του κόστους συνιστά δυσκολία και δύναται να αποτελέσει εμπόδιο στην εφαρμογή της μεθόδου ABC. (Hussain et al., 1998; Clarke et al., 1999), Ο δυσχερής καθορισμός των φορέων κόστους, δραστηριοτήτων καθώς και πόρων αναμφισβήτητα οδηγεί σε αυθαίρετη κατανομή των γενικών εξόδων. (Κεχράς, 2009; Lotfi and Mansourabad, 2012) Η χρησιμοποίηση διαφόρων οδηγών κόστους ενέχει την πιθανότητα να εμφανίσει κόστη ασύνδετα με ορισμένη δραστηριότητα, δημιουργώντας τον κίνδυνο λανθασμένης κατανομής τους στα κοστολογικά αντικείμενα. (Kennedy and Affleck-Graves, 2001)

Γράφημα 4.30 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 39



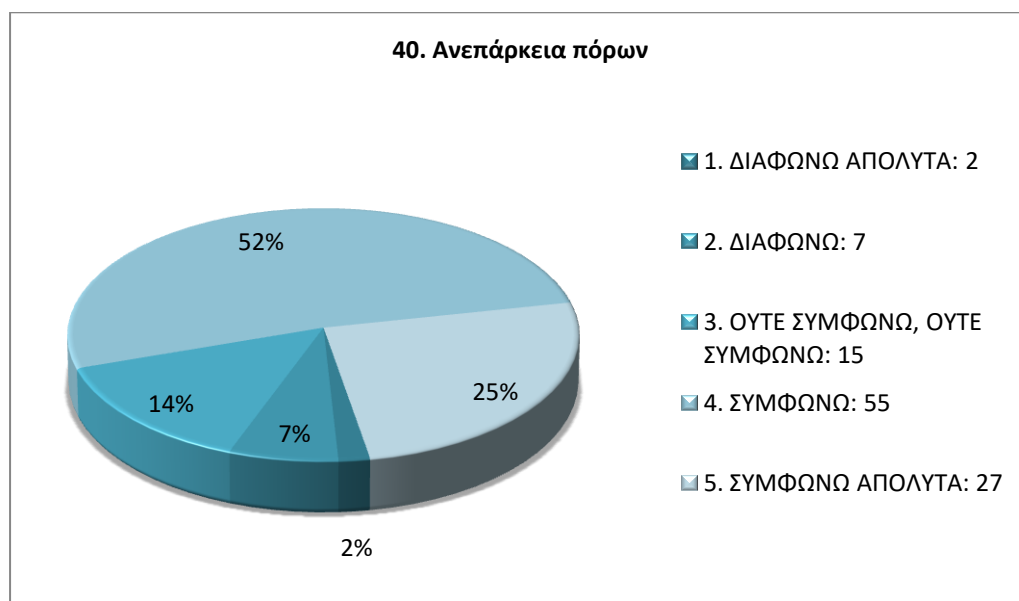
Τέλος, στον Πίνακα 4.31 εμφανίζεται το ερευνητικό δείγμα σχετικά με την δυσκολία εφαρμογής της μεθόδου εξαιτίας της ανεπάρκειας πόρων. Από τα αποτελέσματα προκύπτει ότι 2 συμμετέχοντες διαφωνούν απόλυτα (1,89%), 7 διαφωνούν (6,60%), 15 ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (14,15%), 55 συμφωνούν (51,89%) και 27 συμφωνούν απόλυτα (25,47%).

Πίνακας 4.31 Δυσκολία εφαρμογής της ABC: Ερώτηση 40

Ανεπάρκεια πόρων		M.O.	T.A.
Διαφωνώ απόλυτα	2	3,92	0,86
Διαφωνώ	7		
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	15		
Συμφωνώ	55		
Συμφωνώ απόλυτα	27		
Σύνολο	106		

Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων πιστεύει ότι υφίσταται σύνδεση μεταξύ της χρήσης της μεθόδου ABC και της επάρκειας των πόρων της επιχειρήσεις (M.O. = 3,92, T.A. = 0,86) (Γράφημα 4.31). Οι απόψεις των συμμετεχόντων ομοίως ταυτίζεται με τη βιβλιογραφία, η οποία υποστηρίζει ότι οι επιχειρήσεις εμποδίζονται να εφαρμόζουν τη μέθοδο ABC εξαιτίας της ανεπάρκειας πόρων, και ως εκ τούτου συνιστά σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, πρόσκομμα για την εύρυθμη εφαρμογή της. (Clarke and Mullins, 2001; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005)

Γράφημα 4.31 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 40



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

### 5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο αρχικά παραθέτονται τα συμπεράσματα από τα συλλεχθέντα δεδομένα της εν λόγω διενεργηθείσας έρευνας με ερωτηματολόγιο. Εν συνέχεια αναφέρονται οι περιορισμοί τους οποίους αυτή αντιμετώπισε, ενώ τέλος παραθέτονται προτάσεις για σχετικές μελλοντικές έρευνες, που κρίνονται αναγκαίες για την εν τοις πράγμασι πληρέστερη κατανόηση της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων στον επιχειρηματικό κόσμο.

### 5.2 Συμπεράσματα

Το παρόν πόνημα στόχο είχε την παρουσίαση του κοστολογικού συστήματος ABC, των πλεονεκτημάτων, των μειονεκτημάτων, δυσκολιών και των εν δυνάμει λόγων απόρριψης ή υιοθέτησης του από τις σύγχρονες επιχειρήσεις, στην ελληνική επικράτεια. Αναμφίλεκτα η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων συνιστά ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης, το οποίο εφαρμόζεται και υιοθετείται παγκοσμίως από πλήθος οικονομικών μονάδων, καθώς συντείνει στη μείωση του κόστους της διαδικασίας παραγωγής, στον ακριβέστερο επιμερισμό των πόρων ανά δραστηριότητα και διαδικασία, στην αξιόπιστη συλλογή δεδομένων και στη μετέπειτα ορθότερη και κατάλληλη λήψη αποφάσεων από την διοίκηση.

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από 40 ερωτήσεις και αναρτήθηκε διαδικτυακά, για την άμεση χρήση του από τους επαγγελματίες των ελληνικών οικονομικών μονάδων και τη μέγιστη διευκόλυνσή τους. Απαντήθηκε από 106 εργαζόμενους και τα δεδομένα που συλλέχθηκαν αφορούσαν την εφαρμογή ή μη του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων από τις σύγχρονες επιχειρήσεις στην ελληνική επικράτεια, τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα αλλά και τους λόγους απόρριψης του από αυτές. Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων δήλωσε ότι η οικονομική μονάδα στην οποία εργάζονται εφαρμόζει τη μέθοδο Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και ότι έχει και στα μελλοντικά της σχέδια στόχο να την εφαρμόζει.

Ειδικότερα, βάσει των συλλεχθέντων απαντήσεων συνάγεται ότι οι απόφοιτοι



Πανεπιστημίου – ΤΕΙ (43,4%) και εν συνεχεία και οι κάτοχοι τίτλου σπουδών μεταπτυχιακού επιπέδου (37,7%) τείνουν να εφαρμόζουν το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων, καθώς αμφότεροι ανέρχονταν στο ποσοστό των 81,1% των συμμετεχόντων. Συνεπώς, το επίπεδο της εκπαίδευσης διαδραματίζει σπουδαίο ρόλο στην εφαρμογή και υιοθέτηση του. Ειδικότερα συνάγεται ότι, όσο πιο εξειδικευμένη η εκπαίδευση των επαγγελματιών τόσο πιο πιθανή είναι η επιτυχής εφαρμογή της.

Επιπλέον, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων που δήλωσε ότι εφαρμόζει το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων εργάζεται ως Λογιστές στην επιχείρηση. Ως εκ τούτου, δύναται να συναχθεί ότι η θέση των επαγγελματιών στην επιχείρηση συμβάλλει στην επιτυχή εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων.

Τουναντίον, η βασική δραστηριότητα της επιχείρησης φαίνεται να μην επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την επιτυχημένη εφαρμογή του συστήματος, καθώς από τις ληφθείσες πληροφορίες προέκυψε ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις, με μικρή διαφορά, ασκούσαν κάποια άλλη δραστηριότητα πέραν της βιομηχανικής που γίνεται λόγος στη βιβλιογραφία και εν συνεχεία ακολουθούσαν κατά σειρά οι οικονομικές μονάδες που ασκούσαν εμπορική και βιομηχανική δραστηριότητα. Η κρατούσα άποψη στην βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι το εν λόγω κοστολογικό σύστημα εφαρμόζεται καλύτερα με τις ανάγκες συγκεκριμένων κλάδων συγκριτικά με άλλων. (Diavastis et al., 2016)

Εν συνεχεία, από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι η επαγγελματική εμπειρία συνδέεται με την επιτυχή εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, καθώς προέκυψε ότι οι εφαρμόζοντες αυτήν κατείχαν πολυετή εμπειρία και συγκεκριμένα άνω των 15 ετών. Συνεπώς, όσο περισσότερη επαγγελματική εμπειρία έχουν οι εργαζόμενοι τόσο πιο επιτυχημένη δύναται να είναι η εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος. Στον αντίποδα, σαφώς απαιτείται, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, επανεκπαίδευση των εργαζομένων, καθώς το κοστολογικό σύστημα τροποποιείται και απαιτείται κατάρτιση για την ορθή και επιτυχή εφαρμογή του.

Προσέτι ο αριθμός των εργαζομένων και ο μέσος κύκλος εργασιών (τζίρος) της οικονομικής μονάδας φαίνεται πως δεν επηρεάζει την επιτυχή εφαρμογή του, καθώς επιχειρήσεις με αριθμό εργαζομένων μεταξύ 1-50 και τζίρο κάτω του 1 εκατομμυρίου

ευρώ, δηλαδή με σχετικά μικρό αριθμό εργαζομένων και τζίρο, εφήρμοζαν επιτυχώς την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων. Το αποτέλεσμα αυτό δύναται να προκαλέσει έκπληξη, καθώς θα αναμενόταν το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων να εφαρμόζεται από μεγάλες οικονομικές μονάδες με πολλούς πόρους, που δύνανται να διαθέσουν για την κοστοβόρα εφαρμογή του, την απόκτηση της απαραίτητης τεχνογνωσίας αλλά και απαραίτητων πληροφοριακών συστημάτων για την εύρυθμη εφαρμογή του.

Ακολουθως, όπως προέκυψε από το δείγμα είναι πολυάριθμα τα πλεονεκτήματα που ανευρίσκουν οι συμμετέχοντες από την εν λόγω κοστολογική μέθοδο. Τα κυριότερα εξ αυτών που συνέβαλαν στην εφαρμογή της από τις συμμετέχουσες οικονομικές μονάδες είναι ο καθορισμός των δραστηριοτήτων, του κόστους ανά δραστηριότητα και των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία του κόστους, η επαρκής επιμόρφωση του προσωπικού και η ύπαρξη επαρκούς αριθμού προσωπικού, η υποστήριξη από τη διοίκηση και η σύσταση εποπτικής επιτροπής που θα προβαίνει σε ενδελεχή έλεγχο της εφαρμογής της, η διαχείριση, ο έλεγχος και ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους που υλοποιείται με μεγαλύτερη ακρίβεια, ο αξιόπιστος υπολογισμός της απόδοσης των τμημάτων, η μείωση του κόστους και η καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών, η εξοικονόμηση πόρων μέσω κατάργησης δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση και η απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της επιχείρησης. Τα αποτελέσματα αυτά συγκλίνουν, με την κρατούσα άποψη περί των σημαντικότερων πλεονεκτημάτων που αναφέρονται στη βιβλιογραφία και εκτέθηκαν αναλυτικά στο κεφάλαιο 2 της βιβλιογραφικής ανασκόπησης.

Τουναντίον, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία και τις παγκόσμιες διενεργηθείσες μελέτες η μέθοδος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων εμφανίζει και σοβαρά μειονεκτήματα που συμβάλλουν στην απόρριψη της μεθόδου από τις επιχειρήσεις. Μερικά από τα κυριότερα και πιο συνηθισμένα χαρακτηριστικά που καθιστούν τη μέθοδο δύσκολη στην εφαρμογή της, σύμφωνα με την διεξαχθείσα έρευνα, είναι η ικανοποίηση που έχουν οι εργαζόμενοι από το ήδη από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζουν, με αποτέλεσμα να μην είναι θερμοί σε ενδεχόμενη αλλαγή του με την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, το υψηλό κόστος εφαρμογής της, η έλλειψη χρόνου για εκμάθησή της, η εν γένει επιμόρφωση του

ανθρωπίνου δυναμικού και η έλλειψη καταρτισμένων στελεχών για την εφαρμογή της, αλλά και η απουσία υποστήριξης της μεθόδου από τη διοίκηση. Τα εν λόγω μειονεκτήματα, σύμφωνα με το δείγμα, φαίνεται ότι συνιστούν και τους κυριότερους λόγους απόρριψης ή δυσχερής εφαρμογής του συστήματος από τις επιχειρήσεις.

Επιπλέον, από την έρευνα προέκυψε ότι η δυσχέρεια στην επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους, καθώς και η ανεπάρκεια πόρων της οικονομικής μονάδας να εφαρμόσει την εν λόγω μέθοδο συνιστούν μειονεκτήματα και δυσκολίες της εφαρμογής της μεθόδου και συνεπώς δύνανται να αποτελέσουν και λόγοι απόρριψης της. Τα αποτελέσματα αυτά συμπνέουν με την κρατούσα άποψη της βιβλιογραφίας, η οποία υποστηρίζει ότι αυτά δύνανται να αποτελέσουν προσκόμματα στην εφαρμογή της μεθόδου ABC. (Hussain et al., 1998; Clarke et al., 1999; Clarke & Mullins, 2001; Innes et al., 2000; Cohen et al., 2005) Ο δυσχερής καθορισμός των φορέων κόστους, δραστηριοτήτων καθώς και πόρων αναμφισβήτητα οδηγεί σε αυθαίρετη κατανομή των γενικών εξόδων. (Κεχράς, 2009; Lotfi and Mansourabad, 2012) Η χρησιμοποίηση διαφόρων οδηγών κόστους ενέχει την πιθανότητα να εμφανίσει κόστη ασύνδετα με ορισμένη δραστηριότητα, δημιουργώντας τον κίνδυνο λανθασμένης κατανομής τους στα κοστολογικά αντικείμενα. (Kennedy & Affleck-Graves, 2001

Τέλος, τα αποτελέσματα της εν λόγω διεξαχθείσας έρευνας δύνανται να κριθούν χρήσιμα και για διοικητικά στελέχη των οικονομικών μονάδων, δεδομένου ότι συμβάλλουν στην ορθότερη και καταλληλότερη λήψη αποφάσεων. Η εμβάθυνση στα πλεονεκτήματα, μειονεκτήματα και στις δυσκολίες εφαρμογής του συστήματος απαιτείται να λαμβάνονται σοβαρά υπόψιν από τα διοικητικά στελέχη, καθώς δύνανται να συμβάλλουν ενεργά στην επιτυχή εφαρμογή του συστήματος και κατ' επέκταση στην αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Η διοίκηση απαιτείται να δημιουργεί τις απαραίτητες προϋποθέσεις αναφορικά με το πνεύμα και τις προδιαγραφές της οικονομικής μονάδας, να ικανοποιεί και να ενθαρρύνει το ανθρώπινο δυναμικό, ώστε να αυξάνεται η παραγωγικότητα και αποδοτικότητα του. Τούτα κρίνονται απαραίτητα καθώς μια σύγχρονη οικονομική μονάδα επιβάλλεται να προσαρμόζεται άμεσα και εύκολα με τις επιταγές της εποχής στην οποία δραστηριοποιείται, να είναι ευέλικτη και αποδοτικότερη.

### 5.3 Περιορισμοί έρευνας

Αναμφίβολα η διεξαχθείσα έρευνα αντιμετωπίζει περιορισμούς, με κυριότερο το αριθμητικό δείγμα της έρευνας το οποίο ανήλθε σε 106 επαγγελματίες, ήτοι  $n=106$ . Ως εκ τούτου, το εν λόγω δείγμα, το οποίο προέκυψε μέσω του ερωτηματολογίου, δεν δύναται σε καμία περίπτωση να είναι αντιπροσωπευτικό του συνόλου του πληθυσμού των επαγγελματιών λογιστών ή οικονομικών μονάδων. Προσέτι, έτερος περιορισμός δύναται να αποτελέσει το περιορισμένο χρονικό πλαίσιο στο οποίο έλαβε χώρα η παρούσα έρευνα, γεγονός που προσθέτει ακόμα έναν περιορισμό, καθώς σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή μίας έρευνας που κρατούσε για μήνες, το αποτέλεσμα ενδέχεται να διέφερε.

### 5.4 Μελλοντικές έρευνες

Η διεξαγωγή μελλοντικών ερευνών αναφορικά με το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων (ABC) και την εφαρμογή του από τις σύγχρονες επιχειρήσεις αποτελεί ανάγκη, καθώς οι έως τώρα έρευνες στην ελληνική επικράτεια είναι περιορισμένες, με αποτέλεσμα να υφίσταται ένα κενό. Ως εκ τούτου, κρίσιμο είναι να διενεργηθούν έρευνες σε μεγαλύτερο ποσοστό επιχειρήσεων, ώστε το αποτέλεσμα που θα προκύψει από την ανάλυση να είναι πιο αξιόπιστο και έγκυρο. Επίσης, απαραίτητο κρίνεται να διενεργηθούν έτεροι λόγοι και παράγοντες που συνεπικουρούν στην εφαρμογή ή και υιοθέτηση της εν λόγω μεθόδου, από τις οικονομικές μονάδες. Με τη λήψη των δεδομένων αυτών, ίσως θα μπορούσε να βελτιωθεί έτι περαιτέρω η ίδια η μέθοδος για να ταιριάζει με τη φύση, την κουλτούρα και τις διαδικασίες περισσότερων οικονομικών μονάδων και μελλοντικά να συνιστούσε επιλογή τους η υιοθέτηση της, αυξάνοντας έτσι και το ποσοστό εφαρμογής ποσοτικά αλλά και ανά κλάδο. Μια άλλη πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι η διερεύνηση ανά κλάδο οικονομικής μονάδας, αλλά με μεγαλύτερο χρονικό πλαίσιο διεξαγωγής της έρευνας. Εξάλλου, σύμφωνα με μελέτες το εν λόγω κοστολογικό σύστημα εφαρμόζεται καλύτερα με τις ανάγκες συγκεκριμένων κλάδων συγκριτικά με άλλων. (Diavastis et al., 2016) Συνεπώς, τα αποτελέσματα θα ήταν πολύ συγκεκριμένα ανά επιχειρηματικό κλάδο και συγκρίσιμα, με μεγαλύτερη εμβάθυνση και κατανόηση των αναγκών των ομοειδών επιχειρήσεων και την υιοθέτηση της μεθόδου από αυτές. Συμπληρωματικά, ποιοτικές έρευνες θα μπορούσαν

να διενεργηθούν εις βάθος και με μη δομημένες συνεντεύξεις. Τούτο επιτυγχάνεται χωρίς να τίθενται συγκεκριμένες ερωτήσεις, ήτοι με ελεύθερη συζήτηση σχετικά με τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και τους λόγους απόρριψης της κατά την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και με δυνατότητα παράθεσης πραγματικών περιστατικών που αντιμετώπισαν εν τοις πράγμασι.

## 5.5 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάστηκαν τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την περιγραφική ανάλυση. Ο λόγος της συλλογής των πληροφοριών από τις σύγχρονες ελληνικές επιχειρήσεις σκόπευε στην απεικόνιση της σύγχρονης ελληνικής επιχειρηματικής πραγματικότητας στο βαθμό που ήταν αυτό δυνατόν λόγω των ερευνητικών περιορισμών που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διεξαγωγή της έρευνας, στην ανάλυση των αποτελεσμάτων αυτών προς όφελος των επιχειρήσεων και του εμπλουτισμού της βιβλιογραφίας, αλλά και στην πρόταση μελλοντικών ερευνών αναφορικά με την εφαρμογή της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων από τις σύγχρονες επιχειρήσεις.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ξενόγλωσση

- Accountants Lotfi, A. and Mansourabad, M. A. (2012). “The Investigation and Explaining of Activity Based Costing(ABC)”,*Journal of Basic and Applied Scientific Research*,Vol.3, 2860- 2864
- Anderson, S.W. and 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.
- Askarany, D. and Smith, M. (2004). ‘Contextual Factors and Administrative Changes’, *Issues in Informing Science and Information Technology*, 1, pp. 179-188.
- Ballas, A. and Venieris, G. (1996). ‘A survey of management accounting practice in Greek firms’, in Bhimani, A. (Ed.), *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, pp. 123-139.
- Banker, R.D., Bardhan, I.R. and Chen, T.Y. (2008). The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33, pp 1-19.
- Becker, S. D., Wald, A., Gessner, C. and Gleich, R. (2015). ‘Le rôle des attributs perçus pour la diffusion des innovations dans la comptabilité analytique. Le cas de la comptabilité par activités’, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 21(1), pp. 105-137.
- Ben-Arieh, D. and Qian, L. (2003). Activity-based cost management for design and development stage. *International Journal Production Economics*, 83, 169-183.
- Bescos, P. L., Cauvin, É. and Gosselin, M. (2002). ‘Activity-based costing and activity-based management: A comparison of the practices in Canada and in France’, *Comptabilité – Contrôle-Audit*, 8(3), pp. 229-244.
- Bjørnenak, T. and Mitchell, F. (2002), “The Development of Activity Based Costing Journal Literature, 1987-2000”, *The European Accounting Review*, Vol.11 No.3, 481-508.
- Cagwin, D. and Bouwman, M.J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13, pp 1- 39
- Căpușneanu, S., Topor, D. and Rof. L.M. (2011). *General implementation stages of the ABC method in the Small and Medium – Sized Enterprises*. MPRA, No. 36218.

- Cardos, I. R., Stefan, P. and Cardoso, V. D. (2012), “An overview on the adoption and implementation of activity-based costing in practice”, *Romanian Journal of Economics*, Vol.35, 44.
- Charter, M., and Tischner, U. (Eds.). (2017). *Sustainable solutions: developing products and services for the future*. Routledge
- Chen, G., Firth, M. and Park, K. (2001). ‘The Implementation and Benefits of Activity-Based Costing: A Hong Kong Study’, *Asian Review of Accounting*, 9(2), pp. 23–37.
- Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998), “The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, 243-264.
- Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998). ‘Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study’, *Management Accounting Research*, 9(1), pp. 1–19.
- 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. and Mullins, T. (2001). Activity Based Costing in The Non- Manufacturing Sector In Ireland: A Preliminary Investigation. *Irish Journal Management*, 22 (1), 1.
- Clarke, P. J., Hill, N. T. and Stevens, K. (1999). ‘Activity-based costing in Ireland: Barriers to, and opportunities for, change’, *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), pp. 443–468.
- Cohen, S., Venieris, G. and Kaimenaki, E. (2005), “ABC: adopters, supporters, deniers and unawares” *Managerial auditing journal*, Vol.20, 981-1000.
- Cokins, G. (2001). *Activity – based cost management: An executive’s guide*. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1988). Measure costs right: make the right decision. *Harvard Business Review*, 66 (5), 96-103
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1998). The promise -and peril of integrated cost system. *Harvard Business Review*. Διαθέσιμο στο: <https://hbr.org/1998/07/the-promise-and-peril-of-integrated-cost-systems>.
- Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1988), “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”, *Harvard business review*, Vol.66,96-103
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1998), *Cost and Effect*, Boston: Harvard Business School Press.

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

Diavastis, I., Anagnostopoulou, E., Drogalas, G. and Karagiorgos, T. (2016). The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity – Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece. *Accounting and Management Information Systems*, 15 (4), 757-784.

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

Drury, C. (2018). *Management and cost accounting*. 10th ed. Andover, Hampshire, United Kingdom: Cengage Learning EMEA.

Drury, C. and Tayles, M. (2005). 'Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations', *The British Accounting Review*, 37(1), pp. 47–84.

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

Flayyih, H.H., Mohammed, Y.N., Talab, H.R. and Radhi, N.R. (2020). Integration of the system of Activity Based Costing and liability accounting. *Ishtar Journal of Economics and Business Studies*, 1(1), 1-9.

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

Gheidi, M. and Gord, A. (2017). The Impact of Simultaneous Implementation of Accrual Accounting and Activity-Based Costing (ABC) on Decisions Made and Accountability by Managers at Tehran University of Medical Science. *Governmental Accounting*, 4(1), 49-58.

Gosselin, M. (2006). 'A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences', *Handbooks of Management Accounting Research*, 2(1), pp. 641–671.

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

Hansen, D.R., Mowen, M.M., and Heitger, D.L. (2021). *Cost management*. Cengage Learning.

Hansen, D.R., Mowen, M.M., and Heitger, D.L. (2021). *Cost management*. Cengage Learning.



- Hashim, J.H. (2013). The Activity- Based Costing (ABC) in the Institutions of Higher Education (ihe): Do Private and Public Bring a Different?, *Asian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 2, No. 1, 2015 ISSN 2313-7797
- Hicks, D. T. 1999) Carles Griful - Miquela, “*Activity-Based Costing Methodology for Third-Party Logistics Companies*”, IAER, Vol 7, No 1 February 2001, σελ.135
- Hicks, D. T. 1999). “*Activity based costing: Making it work for small and midsized companies*”, 2nd edition. New Jersey (USA): John Wiley and Sons
- Horngren, T., Datar, M. and Foster, M. (2006) *Cost Accounting*, 12th Edition, New Jersey, Pearson
- Hussain, Md. M., Gunasekaran, A. and Laitinen, E. K. (1998) ‘Management accounting systems in Finnish service firms’, *Technovation*, 18(1), pp. 57–67.
- Innes, J. and Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*, 1 (1), 3-19.
- Innes, J. and Mitchell, F. (1993), *Activity-Based Cost Management – A Case Study of Development and Implementation*, London: The Chartered Institute of Management.
- Innes, J. and Mitchell, F. (1995). ‘A survey of activity-based costing in the UK’s largest companies’, *Management Accounting Research*, 6(1), pp. 137-153.
- Innes, J. and Mitchell, F., 1993. *Activity-Based Cost Management – A Case Study of Development and Implementation*, London: The Chartered Institute of Management Accountants
- Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D. (2000), “Activity-Based Costing in the UK’s Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results”, *Management accounting research*, Vol.11 (3), 349-362.
- Innes, J. and Mitchell, F. (1991), “Activity Based Costing a Survey of CIMA Members”, *Management Accounting*, pp 28-30.
- Intakhan, P. (2014). ABC success: Evidence from ISO 9000 certified companies in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 22 (3), 287-303.
- Järvenpää, M. (2007), “Making Business Partners: a Case Study on How Management Accounting Culture was Changed”, *European Accounting Review*, Vol.16, 99-142.
- Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. (1987). ‘The Rise and Fall of Management Accounting’, *Management Accounting*, 68(7), pp. 22–29.

- Johnson, H.T. and 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.
- Kennedy, T. and Affleck-Graves, J. (2001), “The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.13, 19-45.
- Kitsantas, T., Vazakidis, A. and 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
- Kuchta D. and Troska M. (2007). Activity-Based Costing and Customer Profitability. *Cost Management*, 21 (3), pp. 18-25.
- Lahutta, D. and 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.
- Lere, J. (2000), “Activity-Based Costing: a Powerful Tool for Pricing”, *Journal of Business and Industrial Marketing*, Vol.15, 23-33.
- Liu, X. J. and 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*, 10,172-17
- Lotfi,A. and Mansourabad, M.A.(2012).“The Investigation and Explaining of Activity Based Costing (ABC)”, *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, Vol.3, 2860- 2864.
- Lukka, K. and Granlund, M. (1996), “Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development”, *European Accounting Review*, Vol.5, 1-28.
- Maiga, A.S. and Jacobs, F.A. (2008). Extent of ABC use and its consequences. *Contemporary Accounting Research*, 25 (2), 566-593
- Majid, J.A. and Sulaiman, M. (2008). Implementation of activity-based costing in Malaysia: a case study of two companies. *Asian Review of Accounting*, 16 (1), 39-55.
- 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>
- Moisello, A. M. (2012). ‘ABC: Evolution, Problems of Implementation and Organizational Variables’, *American Journal of Industrial and Business Management*, 2(1), pp. 55–63.

- Monroy, C.R., Nasiri, A., and 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<sup>th</sup> International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management*, July 18-20, 2012, XVI Congreso de Ingenieria de Organizacion, Vigo, Spain.
- Namaz, M. (2009). Performance focused activity-based costing. *Cost Management*, 5 (23), 1 – 34.
- Narayanan, V. G. and Sarkar, R. G. (2002), “The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at In steel Industries—a Field Study”, *Journal of Economics and Management Strategy*, Vol.11, 257-288.
- Nguyen, T.D. (2021). Factors affecting the ability to apply ABC accounting method: Case study of Vietnamese consumer goods enterprises. *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 27(1), 4350-4359.
- Nitin, K. and Delgobind, M. (2013). Current Trends of Application of Activity based costing (ABC):A Review. *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, 13 (3), 10 – 24
- Omar, R. and Hasan, N. (2020). Activity based costing system and its role in decision making. A case study of cement companies in Kurdistan region of Iraq. *International Journal of Psychological Rehabilitation*, 24(6), 5915-5929.
- 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.
- Pavlatos, O. and Paggios, I. (2009), “Management Accounting Practices in the Greek Hospitality Industry”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.24, No.1, 81-98.
- Pavlatos, O. and Paggios, I., (2009). ‘Activity Based Costing in the hospitality industry: evidence from Greece’, *Journal of Hospitality and Tourism Research*, 33(4), pp. 511-527.
- Quesado, P., and Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 41.
- Quinn, M., Elafi, O. and Mulgrew, M. (2017). ‘Reasons for not changing to activity-based costing: a survey of Irish firms’, *PSU Research Review*, 1(1), pp. 63–70
- Ray H. Garrison and Eric W. Noreen, “Διοικητική Λογιστική” McGraw-Hill Companies Inc, Ελληνική γλώσσα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος, 2005, σελ 316

- Rezaie, K., Ostadi, B. and Torabi, S. A. (2008), "Activity-Based Costing in Flexible Manufacturing Systems with a Case Study in a Forging Industry", *International Journal of Production Research*, Vol.46, 1047-1069.
- Roya, D., Reza, A.Z., Hossain, A. and Maghsoud, E.Z. (2015). An Overview of the Theoretical Activity – Based Costing. *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, 5(1).
- Saxena, V. and Vashist, C. (2010). *Advanced Management Accounting*. New Delhi: Sultan Chand and Sons.
- Shields, M.D. and McEwen M.A. (1996). Implementing Activity-Based Costing Systems Successfully. *Journal of Cost Management*, 3, 17-27.
- Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-166.
- Smit, M., Abdullah, Z. and Abdul-Razak, R. (2008). The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence. *Asian Review of Accounting*, 16 (3), pp 197-218.
- Sorin, B. and 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. and 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.
- Stapleton, D., Pati, S., Beach, E., and Julmanichoti, P. (2004). Activity-based costing for logistics and marketing. *Business Process Management Journal*, 10(5), 584–597.
- Stratton, W., Desroches, D., Lawson, R. and Hatch, T. (2009). Activity-based costing: is it still relevant? *Management Accounting Quarterly*, 10 (31).
- Su, C. Q. and Feng, Q. G. (2008). Innovations of Systematic Theory and Practice of Management Theory. *Newsletter of Financial Accounting*, 5, 38-41
- The Institute of Cost Accountants of India (2012) *Cost and Management Accounting, Directorate of studies*, The Institute of Cost Accountants of India 12, Sudder Street, Kolkata
- Turney, P. B. B. (2010). 'Activity-Based Costing: An Emerging Foundation for Performance Management', No. 4, pp. 33-42.
- Turney, P.B.B. and C.I.o.M. Accountants, Activity Based Costing: The Performance Breakthrough. 1996: Kogan Page.

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

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

Wegmann, G. (2009). The activity-based costing method: Development and applications. *The ICAI Journal of Accounting Research*, 8 (1), 7 – 22.

Wen, S. B. and 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.

## Ελληνική

Βαρβάκης, Κ. (2003) *Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση*, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, σελ. 725-726, 733.

Βενιέρης Γ, Κοέν Σ και Κωλέτση Μ, (2005), *Λογιστική Κόστους- Αρχές και Εφαρμογές*, 2<sup>η</sup> Έκδοση, εκδόσεις P.I. Publications (PellaIoannidou).

Δημητράς, Α., Μπάλλας, Α. (2009), *Διοικητική Λογιστική για προγραμματισμό και έλεγχο*. Gutenberg, Αθήνα.

Δημοπούλου και Δημάκη, Ι., (2006), *Διοικητική Λογιστική, Κοστολόγηση, Προϋπολογισμοί, Λήψη Αποφάσεων*. Interbooks, Αθήνα, σελ. 23-27.

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014) Λογιστικό Σχέδιο, Διαθέσιμο στο: [https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1\\_5\\_kostos.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ΝΟΜΟΣ 4308/2014 ΦΕΚ Α 251/24.11.2014, Παράρτημα Α: Ορισμοί, Διαθέσιμο στο: <https://www.fle.gr/index.php/logistika/logistiko-sxedio/22990-nomos-4308-2016-ellinika-logistika-protypa-synafeis-rythmiseis-kai-alles-diatakseis#parartima-a-orismoι>

Ζαφειρόπουλος, Κ. (2015). Πώς γίνεται μία επιστημονική εργασία; Διαθέσιμο από: <https://static.eudoxus.gr/books/65/chapter-11765.pdf> (σελ 1-2)

Καζαντζής, Χ. και Σώρρος, Ι. (2009). Αρχές Κόστους (Τόμος 2) *Έννοιες Μεθοδολογίες και Εφαρμογές για τη Λήψη Αποφάσεων*, εκδόσεις, σελ. 428, 434 παράγραφος 2, 438-439, 440-442

Καραγιώργος, Θ. και Πετρίδης, Α. (2015) *Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση*, εκδόσεις ΑΦΟΙ Θ. Καραγιώργου, Θεσσαλονίκη.

Καραγιώργος, Θ. και Πετρίδης, Α. (2019) *Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση*, ΑΦΟΙ Θ Καραγιώργου ΟΕ

Καραγιώργος, Θ., Πετρίδης, Α. (2017), *Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση, Θεωρία and Πράξη*. Εκδόσεις Αφοι Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη, σελ: 31, 52-53

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

Κέχρας, Ι. (2011), "*Κοστολόγηση, Η Λογιστική Διαδικασία Προσδιορισμού του Κόστους*", Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ 13, 317, 320

Νεγκάκης Χ., Κουσενίδης Δ. (2020), *Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική*.

Νεγκάκης, Χ., Κουσενίδης, Δ. (2015), *Διοικητική Λογιστική. Θεσσαλονίκη*, σελ. 28-36.

Πάγγειος; Ι, (1993) *Θεωρία Κόστους-Έννοιες Κόστους, Διακρίσεις Κόστους, Συστήματα Κοστολόγησης*, Β' Τόμος, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Παπαδημητρίου Δ, (1964), *Βιομηχανικός Λογισμός*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, σελ. 94

Τσιμάρα, Μ., (1949), *Κόστος – Κοστολόγηση Βιομηχανική Λογιστική*, Αθήνα, σελ. 11.

Ray H. Garrison and Eric W. Noreen, "*Διοικητική Λογιστική*" McGraw-Hill Companies Inc, Ελληνική γλώσσα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος, 2005, σελ 316

Φύλιος, Β., (2012), *Διοικητική Λογιστική (Management Accounting)*. Εκδόσεις Εταιρείας Αξιοποίησης και Διαχείρισης της Περιουσίας του ΟΠΑ, Αθήνα, σελ 78

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

## ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

### *ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ*

1. Φύλο:

- Άνδρας
- Γυναίκα
- Δεν επιθυμώ να απαντήσω

2. Ηλικία:

- 18-28
- 29-39
- 40-49
- Άνω των 50

3. Ποιο είναι το επίπεδο εκπαίδευσής σας;

- Απόφοιτος Λυκείου
- Απόφοιτος Πανεπιστημίου - ΤΕΙ
- Μεταπτυχιακό
- Διδακτορικό
- Άλλο

4. Ποια είναι η θέση σας στην επιχείρηση

- Λογιστής/ρια
- Προϊστάμενος/η
- Διευθυντής/ρια
- Εσωτερικός Ελεγκτής

- Ορκωτός Ελεγκτής/Λογιστής
- Άλλο

5. Σε ποια κατηγορία ανήκει η βασική δραστηριότητα της Επιχείρησης –Οργανισμού;

- Εμπορική
- Βιομηχανική
- Μικτή
- Άλλο

6. Ποια είναι η επαγγελματική σας εμπειρία;

- 0-5 έτη
- 6-10 έτη
- 11-15 έτη
- Άνω των 15 ετών

7. Ποιος είναι ο αριθμός εργαζομένων στην επιχείρηση;

- 1-50 εργαζόμενοι
- 51-250 εργαζόμενοι
- 251-500 εργαζόμενοι
- Άνω των 500 εργαζόμενοι
- Δεν γνωρίζω/ Δεν επιθυμώ να απαντήσω

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

- Κάτω του 1εκ. ευρώ
- 1- 5εκ. ευρώ
- 5- 10 εκ. ευρώ
- 10- 20 εκ. ευρώ



- Άνω των 20 εκ. ευρώ
- Δεν γνωρίζω/ Δεν επιθυμώ να απαντήσω

9. Εφαρμόζετε στην επιχείρησή σας την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC);

- Ναι
- Όχι

Όσοι συμμετέχοντες απάντησαν «ΝΑΙ» μεταφέρθηκαν αυτόματα στην Ερώτηση 10 της Ενότητας 2 του ερωτηματολογίου.

Όσοι συμμετέχοντες απάντησαν «ΟΧΙ» μεταφέρθηκαν αυτόματα στην Ερώτηση 27 της Ενότητας 3 του ερωτηματολογίου.

## *ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΤΥΧΙΑΣ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ*

### *ΕΝΟΤΗΤΑ 2Α: ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΤΥΧΙΑΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)*

**1. Διαφωνώ απόλυτα, 2. Διαφωνώ, 3. Ούτε διαφωνώ/Ούτε συμφωνώ, 4. Συμφωνώ, 5. Συμφωνώ απόλυτα**

<b>ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΟΔΗΓΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΤΥΧΙΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC) ΚΑΙ ΣΥΜΒΑΛΛΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΤΥΧΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ</b>	<b>1. Διαφωνώ απόλυτα</b>	<b>2. Διαφωνώ</b>	<b>3. Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ</b>	<b>4. Συμφωνώ</b>	<b>5. Συμφωνώ απόλυτα</b>
10. Ο καθορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					

11. Η σύσταση εποπτικής επιτροπής που θα προβαίνει σε ενδεδειγμένο έλεγχο της εφαρμογής της ABC δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
12. Η επαρκής επιμόρφωση του προσωπικού δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
13. Η ύπαρξη επαρκούς αριθμού προσωπικού που να εφαρμόζει την ABC δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
14. Η υποστήριξη από τη διοίκηση δύναται να οδηγήσει στην επιτυχημένη εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					

*ΕΝΟΤΗΤΑ 2B: ΤΑ ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)*

- 1. Διαφωνώ απόλυτα, 2. Διαφωνώ, 3. Ούτε διαφωνώ/Ούτε συμφωνώ, 4. Συμφωνώ, 5. Συμφωνώ απόλυτα**

<b>ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)</b>	<b>1. Διαφωνώ απόλυτα</b>	<b>2. Διαφωνώ</b>	<b>3. Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ</b>	<b>4. Συμφωνώ</b>	<b>5. Συμφωνώ απόλυτα</b>
15. Απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος έναντι άλλων επιχειρήσεων					
16. Η διαχείριση και ο έλεγχος του κόστους της επιχείρησης					
17. Μείωση του κόστους					
18. Καθορισμός του κόστους ανά δραστηριότητα					

19. Αξιόπιστος υπολογισμός της απόδοσης των τμημάτων					
20. Ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους υλοποιείται με μεγαλύτερη ακρίβεια					
21. Καθορισμός των παραγόντων που ευθύνονται για την δημιουργία του κόστους					
22. Δημιουργία πιο ρεαλιστικών προϋπολογισμών					
23. Καλύτερη τιμολόγηση των προϊόντων / υπηρεσιών					
24. Ποιοτικότερα προϊόντα					
25. Καλύτερη λήψη αποφάσεων αναφορικά με τη διατήρηση ή τη διακοπή των δραστηριοτήτων					
26. Εξοικονόμηση πόρων μέσω κατάργησης δραστηριοτήτων που δεν φέρουν αξία στην επιχείρηση					

*ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ, ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΔΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)*

*ΕΝΟΤΗΤΑ 3Α: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)*

27. Στο παρελθόν έχετε εφαρμόσει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

- Ναι
- Όχι

28. Η εταιρία σας έχει στα μελλοντικά της σχέδια την προοπτική να εφαρμόσει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC);

- Ναι
- Όχι

*ΕΝΟΤΗΤΑ 3B: ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ, ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΔΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ  
ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)*

**1. Διαφωνώ απόλυτα, 2. Διαφωνώ, 3. Ούτε διαφωνώ/Ούτε συμφωνώ, 4. Συμφωνώ, 5. Συμφωνώ απόλυτα**

<b>ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)</b>	<b>1. Διαφωνώ απόλυτα</b>	<b>2. Διαφωνώ</b>	<b>3. Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ</b>	<b>4. Συμφωνώ</b>	<b>5. Συμφωνώ απόλυτα</b>
29. Ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης					
30. Η Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχει υψηλό κόστος εφαρμογής					
31. Έλλειψη χρόνου για εκμάθηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
32. Η διοίκηση δεν υποστηρίζει τη Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
33. Το εργατικό δυναμικό δεν θα υποδεχτεί τη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC)					
34. Δυσπιστία για την αποτελεσματικότητα της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
35. Έλλειψη επιμόρφωσης του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής μονάδας					
36. Έλλειψη καταρτισμένων στελεχών για την εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
37. Αγνωσία των ωφελειών που δύναται να προσφέρει η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)					
38. Αρνητική αντίδραση από τους εργαζόμενους					

39. Δυσχέρεια στην επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους					
40. Ανεπάρκεια πόρων					

**ΤΕΛΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ**

**Σας ευχαριστώ για την συμβολή σας στην επιτυχή ολοκλήρωση της έρευνας**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1.1 και Γράφημα – Φύλο	Σελ. 57
Πίνακας 1.2 και Γράφημα - Ηλικία	Σελ. 57
Πίνακας 1.3 και Γράφημα – Επίπεδο εκπαίδευσης	Σελ. 58
Πίνακας 1.4 και Γράφημα – Θέση εργασίας στην επιχείρηση	Σελ. 59
Πίνακας 1.5 και Γράφημα – Βασική δραστηριότητα επιχείρησης	Σελ. 59
Πίνακας 1.6 και Γράφημα – Επαγγελματική εμπειρία	Σελ. 60
Πίνακας 1.7 και Γράφημα – Αριθμός εργαζομένων στην επιχείρηση	Σελ. 61
Πίνακας 1.8 και Γράφημα – Μέσος κύκλος εργασιών της επιχείρησης	Σελ. 62
Πίνακας 1.9 και Γράφημα – Εφαρμογή μεθόδου ABC	Σελ. 62
Πίνακας 4.1 Παράγοντες επιτυχίας της ABC: Ερώτηση 10	Σελ. 65
Πίνακας 4.2 Παράγοντες επιτυχίας της ABC: Ερώτηση 11	Σελ. 66
Πίνακας 4.3 Παράγοντες επιτυχίας της ABC: Ερώτηση 12	Σελ. 68
Πίνακας 4.4 Παράγοντες επιτυχίας ABC: Ερώτηση 13	Σελ. 69
Πίνακας 4.5 Παράγοντες επιτυχίας της ABC: Ερώτηση 14	Σελ. 70
Πίνακας 4.6 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 15	Σελ. 72
Πίνακας 4.7 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 16	Σελ. 74
Πίνακας 4.8 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 17	Σελ. 76
Πίνακας 4.9 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 18	Σελ. 77
Πίνακας 4.10 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 19	Σελ. 79
Πίνακας 4.11 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 20	Σελ. 80
Πίνακας 4.12 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 21	Σελ. 82
Πίνακας 4.13 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 22	Σελ. 84
Πίνακας 4.14 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 23	Σελ. 85
Πίνακας 4.15 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 24	Σελ. 87

<i>Πίνακας 4.16 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 25</i>	Σελ. 89
<i>Πίνακας 4.17 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 26</i>	Σελ. 90
<i>Πίνακας 4.18 Εφαρμογή της ABC: Ερώτηση 27</i>	Σελ. 92
<i>Πίνακας 4.19 Εφαρμογή της ABC: Ερώτηση 28</i>	Σελ. 93
<i>Πίνακας 4.20 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 29</i>	Σελ. 94
<i>Πίνακας 4.21 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 30</i>	Σελ. 95
<i>Πίνακας 4.22 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 31</i>	Σελ. 97
<i>Πίνακας 4.23 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 32</i>	Σελ. 98
<i>Πίνακας 4.24 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 33</i>	Σελ. 99
<i>Πίνακας 4.25 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 34</i>	Σελ. 101
<i>Πίνακας 4.26 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 35</i>	Σελ. 102
<i>Πίνακας 4.27 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 36</i>	Σελ. 104
<i>Πίνακας 4.28 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 37</i>	Σελ. 105
<i>Πίνακας 4.29 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 38</i>	Σελ. 107
<i>Πίνακας 4.30 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 39</i>	Σελ. 108
<i>Πίνακας 4.31 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 40</i>	Σελ. 110

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

Γράφημα 4.1 Παράγοντες επιτυχίας της κοστολόγησης ABC: Ερώτηση 10	Σελ. 66
Γράφημα 4.2 Παράγοντες επιτυχίας της κοστολόγησης ABC: Ερώτηση 11	Σελ. 67
Γράφημα 4.3 Παράγοντες επιτυχίας της ABC: Ερώτηση 12	Σελ. 68
Γράφημα 4.4 Παράγοντες επιτυχίας της ABC: Ερώτηση 13	Σελ. 70
Γράφημα 4.5 Παράγοντες επιτυχίας της ABC: Ερώτηση 14	Σελ. 71
Γράφημα 4.6 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 15	Σελ. 73
Γράφημα 4.7 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 16	Σελ. 75
Γράφημα 4.8 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 17	Σελ. 77
Γράφημα 4.9 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 18	Σελ. 78
Γράφημα 4.10 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 19	Σελ. 80
Γράφημα 4.11 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 20	Σελ. 82
Γράφημα 4.12 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 21	Σελ. 83
Γράφημα 4.13 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 22	Σελ. 85
Γράφημα 4.14 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 23	Σελ. 86
Γράφημα 4.15 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 24	Σελ. 88
Γράφημα 4.16 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 25	Σελ. 89
Γράφημα 4.17 Πλεονεκτήματα της ABC: Ερώτηση 26	Σελ. 91
Γράφημα 4.18 Εφαρμογή της ABC: Ερώτηση 27	Σελ. 92
Γράφημα 4.19 Εφαρμογή της ABC: Ερώτηση 28	Σελ. 93
Γράφημα 4.20 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 29	Σελ. 95
Γράφημα 4.21 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 30	Σελ. 96
Γράφημα 4.22 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 31	Σελ. 97
Γράφημα 4.23 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 32	Σελ. 99



Γράφημα 4.24 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 33	Σελ. 100
Γράφημα 4.25 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 34	Σελ. 102
Γράφημα 4.26 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 35	Σελ. 103
Γράφημα 4.27 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 36	Σελ. 105
Γράφημα 4.28 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 37	Σελ. 106
Γράφημα 4.29 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 38	Σελ. 108
Γράφημα 4.30 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 39	Σελ. 109
Γράφημα 4.31 Μειονεκτήματα, Δυσκολίες και λόγοι απόρριψης της ABC: Ερώτηση 40	Σελ. 111