



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**  
**ΠΜΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

**ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**  
**ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**



**ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΔΗΜΗΤΡΑΣ ΑΥΓΟΥΣΤΙΝΟΣ**  
**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΜΑΡΟΥΛΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**  
**ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ: 2017- 2018**

## **ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ**

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στη διπλωματική εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών στη Λογιστική - Ελεγκτική του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

Βόλος, Ιανουάριος 2018

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελεί αποτέλεσμα εκτενούς αναζήτησης και έρευνας. Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Δημητρά Αυγουστίνο για την καθοδήγηση και την άμεση και ουσιαστική βοήθεια που μου παρείχε κατά τη διάρκεια της εκπόνησης αυτής της διπλωματικής εργασίας, καθώς επίσης και όλους τους καθηγητές του ΠΜΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ για τις πολύτιμες γνώσεις που μου μετέδωσαν καθόλη τη διάρκεια του προγράμματος.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τη σύζυγό μου Γιώτα για την κατανόησή της σε όλο το διάστημα των σπουδών.

Τέλος, δεν μπορώ να μην αναφερθώ στους γονείς μου που είναι δίπλα σε κάθε μου βήμα και τους ευχαριστώ πολύ.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ .....	8
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	8
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	9
1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ .....	9
1.4 ΡΟΛΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ .....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ.....	13
2.1 Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	13
2.2 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ .....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: ΕΡΕΥΝΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: ΤΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	22
4.1 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ & ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	22
4.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.....	23
4.3 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	23
4.4 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΚΛΑΣΙΚΑ ΚΑΙ ΝΕΑ) .....	28
4.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	32
4.6 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (BUDGET).....	37
4.7 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	53
4.8 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ.....	60
4.9 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....	62
4.10 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΤΕΛΕΧΟΣ.....	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	65
5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	65
5.2 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....	66
5.3 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	68
5.4 ΚΛΑΣΣΙΚΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	73
5.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	75
5.6 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ .....	78
5.7 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....	87
5.8 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ.....	92

5.9 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....	93
5.10 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΤΕΛΕΧΟΣ.....	95
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	98
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	104
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	112

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η εξέταση του βαθμού αξιοποίησης των εργαλείων της διοικητικής λογιστικής από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Η εργασία χωρίζεται σε δύο τμήματα. Στην πρώτη ενότητα γίνεται μια θεωρητική προσέγγιση του θέματος με την ιστορική ανασκόπηση της διοικητικής λογιστικής, την έννοια μέσα από διάφορους ορισμούς που συναντάμε στη διεθνή βιβλιογραφία, τον ρόλο που διαδραματίζει στη λειτουργία μιας επιχείρησης και την εφαρμογή που μπορεί να έχει στη διαδικασία λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Επίσης, γίνεται μια σύντομη ανασκόπηση σχετικών ερευνών στον ελληνικό χώρο. Η δεύτερη ενότητα περιλαμβάνει την εμπειρική έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου το οποίο μοιράστηκε σε 102 επιχειρήσεις εκ των οποίων οι 34 (ποσοστό απόκρισης 33%) ανταποκρίθηκαν. Στο ερωτηματολόγιο καλύπτονται θέματα όπως ο υπολογισμός και η συμπεριφορά του κόστους, τα συστήματα κοστολόγησης (ξεχωριστή ενότητα για τη πρότυπη κοστολόγηση), ο στρατηγικός σχεδιασμός και η σύνταξη προϋπολογισμού, η εκτίμηση της απόδοσης μιας επιχείρησης, τα εργαλεία τιμολόγησης και η μορφή των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούνται. Εξήχθησαν σημαντικά συμπεράσματα όπως ότι η πλειοψηφία των επιχειρήσεων υπολογίζει σε μηνιαία βάση το κόστος της κυρίως με τη βοήθεια των εργατοωρών και η πρότυπη κοστολόγηση δεν προτιμάται γενικά από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Θετικό είναι το γεγονός ότι η συντριπτική πλειοψηφία χρησιμοποιεί τους προϋπολογισμούς γενικότερα αλλά και αυτούς των κεφαλαίων ως εργαλείο λήψης αποφάσεων. Ως προς την μέτρηση της απόδοσης, οι επιχειρήσεις δίνουν βάση στην ικανοποίηση των πελατών αλλά και στα κέρδη ανά τμήμα. Όλα τα παραπάνω τα εφαρμόζουν με τη χρήση συνολικών ERP συστημάτων. Το γενικό συμπέρασμα είναι ότι αρκετές ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως τα πιο απλά εργαλεία της διοικητικής λογιστικής αφού η πλήρης εφαρμογή της απαιτεί κεφάλαια, χρόνο, οργάνωση και στελέχωση με άτομα με εμπειρία και γνώσεις.

**Λέξεις κλειδιά:** διοικητική λογιστική, κόστος, προϋπολογισμός, απόδοση, κοστολόγηση, τιμολόγηση, στρατηγικός σχεδιασμός, επενδύσεις

## ABSTRACT

The purpose of this essay is to examine the level of utilization of tools and methods of accounting management in greek enterprises. The paper is divided in two parts. The first part consists of a theoretical approach of the subject. There is a historical review of accounting management, the analysis of the term of accounting management, its role in the general function of an enterprise and the implementation in the process of decision making. Moreover, we refer to some important published research papers that were conducted in the greek market. The second part includes the empirical research with the use of a relevant questionnaire which was distributed to 102 enterprises of which 34 responded. The questionnaire deals with issues such as cost behavior, cost accounting (such as standard costing), the strategic planning and budgeting, the valuation of economic results, the pricing tools and the accounting information systems used by the enterprises. Important conclusions were drawn from the replies such as the fact that the majority of the enterprises calculate their costs in monthly basis using the factor of labor hours and the fact that most Greek companies do not choose standard costing. A positive point is that the vast majority uses budgeting and specifically capital budgeting in the process of decision making. As far as the calculation of financial results, the Greek companies value client satisfaction as an important factor but also the profitability of each department. Finally, they implement all the above with the use of ERP systems that cover both aspects of accounting (financial and management). The general conclusion is that most greek companies use the simpler tools of accounting management due to the fact that a full implementation would require capital, time and staff with experience and knowledge.

**Key words:** accounting management, cost, budgeting, costing, pricing, capital budgeting, strategic planning, investments

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα διοικητικά στελέχη των εκάστοτε επιχειρήσεων χρειάζονται πληροφορίες σχετικά με το κόστος παραγωγής των αγαθών των παρεχόμενων υπηρεσιών, των προϊόντων του μάρκετινγκ και των υπολοίπων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Πάγγειος, 1993). Άλλωστε το κλίμα της τρέχουσας οικονομίας ουσιαστικά αναγκάζει τα διοικητικά στελέχη να λογοδοτούν για τα αποτελέσματα που φέρουν οι αποφάσεις που παίρνουν. Οι χρήστες αξιοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες στο πλαίσιο του προγραμματισμού (planning) και του ελέγχου (control) κάθε επιχειρηματικής δραστηριότητας προκειμένου να σχηματίσουν ορθή κρίση και να λάβουν κατάλληλες αποφάσεις (Wright, 1996). Οι λογιστές παραδοσιακά είχαν ως κύριες αρμοδιότητές τους τον ορθό υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεων (κέρδη ή ζημίες), την ορθή εκτίμηση των υποχρεώσεων ή της περιουσίας και τη παροχή πληροφοριών για τον έλεγχο (control) της αποδοτικότητας (efficiency). Το σύνολο των αποφάσεων αυτών εξαρτώνται άμεσα από τη λογιστική πληροφόρηση η οποία τους δίνει τη δυνατότητα να δώσουν απαντήσεις σε ερωτήματα όπως:

- Πώς επηρεάζονται τα κέρδη όταν αλλάζει η παραγωγική διαδικασία
- Τι συμφέρει για μια βιομηχανία, να παράγει η ίδια κάποια μέρη του τελικού προϊόντος ή να καταφεύγει σε αγορά αυτών από εξειδικευμένες επιχειρήσεις;
- Πώς μπορεί να επιτύχει αύξηση της παραγωγής της μια βιομηχανία; Τη συμφέρει να προσλάβει επιπλέον προσωπικό ή να απασχολεί τους ήδη υπάρχοντες εργαζομένους με υπερωριακή απασχόληση;
- Πότε συμφέρει σε μια επιχείρηση να επεκτείνει τις εγκαταστάσεις της, σε περίοδο όπου η ανεργία είναι υψηλή άρα το κόστος εργασίας είναι χαμηλό ή σε περίοδο ανάκαμψης όπου τα επιτόκια είναι πιο χαμηλά;
- Πως θα μπορέσει ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα να καλύψει τις ανάγκες του, προσλαμβάνοντας μόνιμο προσωπικό ή απασχολώντας ελεύθερους επαγγελματίες;



- Μια νοσοκομειακή μονάδα επιζητώντας την καλύτερη πληροφόρηση θα έπρεπε να αγοράσει ένα δικό της σύστημα η/υ ή να αποταθεί σε εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης;

Κατά τον Sizer (1988) απάντηση στα παραπάνω ερωτήματα καθώς σε άλλα παρόμοια ερωτήματα δίνει ο κλάδος της Διοικητικής Λογιστικής.

## **1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ**

Η Διοικητική Λογιστική αναπτύχθηκε σχετικά τελευταία και αποτέλεσε ένα ξεχωριστό τομέα της Λογιστικής. Σημείο αναφοράς και αφετηρίας αποτελεί το τέλος του 19<sup>ου</sup> αιώνα, όπου η βιομηχανική επανάσταση είναι στο απόγειο της και οι δραστηριότητες της παραγωγής απαιτούσαν να γίνονται λεπτομερειακές μετρήσεις του κόστους παραγωγής των προϊόντων.

Η Διοικητική Λογιστική αναπτύχθηκε πρωταρχικά στις βιομηχανικές επιχειρήσεις με σκοπό να καλύψει τις ανάγκες της διοίκησης για πληροφόρηση πάνω στο κόστος παραγωγής. Εμφανίζεται λοιπόν η τάση συσχέτισης της διοικητικής λογιστικής με τις παραγωγικές λειτουργίες. Εντούτοις, η πληροφόρηση που δίνει η διοικητική λογιστική είναι χρήσιμη για όλους τους τύπους των οργανισμών.

## **1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

Η Διοικητική Λογιστική θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ένα ειδικό θέμα μέσα στον ευρύτερο χώρο της επιστήμης της Λογιστικής. Για να μπορέσει κάποιος να κατανοήσει τη Διοικητική Λογιστική θα πρέπει να έχει κατανοήσει το σύνολο των εννοιών, αρχών και τεχνικών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Διοικητική Λογιστική είναι ο κλάδος της λογιστικής ο οποίος παρέχει πληροφορίες και επικεντρώνει τη τεχνική του στην εξυπηρέτηση της πληροφόρησης των εσωτερικών ως προς την επιχείρηση χρηστών (Λιάπης, 2011).

Ουσιαστικά η Διοικητική Λογιστική αποτελεί τον κλάδο της λογιστικής που περιλαμβάνει τον προσδιορισμό, τη συγκέντρωση, την ανάλυση, την προετοιμασία και την παρουσίαση δεδομένων χρηματοοικονομικού ή μη χαρακτήρα, με σκοπό τη χρησιμοποίηση από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο εντός των ορίων αυτής της μονάδας, ώστε να εξασφαλισθεί η κατάλληλη και ορθολογική χρήση των διαθέσιμων πόρων (Δημητράς και Μπάλλας, 2009)

Θα πρέπει να τονιστεί πως τόσο η Χρηματοοικονομική όσο και η Διοικητική Λογιστική έχουν ως σκοπό την παροχή πληροφοριών. Άξιο αναφοράς είναι το γεγονός πως και οι δυο ξεκινούν από τη συγκέντρωση και καταγραφή των ίδιων πρωτογενών πληροφοριών, που αφορούν την οικονομική μονάδα. Στη συνέχεια αυτές οι πρωτογενείς πληροφορίες υφίστανται διαφορετική επεξεργασία σε συνδυασμό με τους διαφορετικούς λήπτες των πληροφοριών που θα βγουν από κάθε ένα από τους κλάδους της Λογιστικής που τους διαφοροποιεί (Βενιέρης, 1993).

Με μια άλλη προσέγγιση, διοικητική λογιστική είναι η διαδικασία εκείνη που περιλαμβάνει τον προσδιορισμό, τη μέτρηση, την ανάλυση, την παρουσίαση και κοινοποίηση των πληροφοριών εκείνων που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού (Hilton, 1999).

Ένας άλλος όρος που χρησιμοποιείται αρκετά είναι αυτός της Λογιστικής Κόστους. Ο όρος αυτός είναι ταυτόσημος με τον όρο της Διοικητικής Λογιστικής. Παρακολουθώντας την ιστορική εξέλιξη της Λογιστικής Κόστους θα διαπιστώσει πως το κέντρο βάρους και η αρχική αιτία της ύπαρξης του κλάδου αυτού ήταν η λεπτομερειακή παρακολούθηση της σύστασης, της διαμόρφωσης και της αιτιολόγησης ενός πολύ σημαντικού κονδυλίου των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή του κόστους των προϊόντων που παρήχθησαν ή πουλήθηκαν μέσα σε μια χρονική περίοδο. Η ανάγκη που προέκυψε για τον προσδιορισμό και τη γνώση του τρόπου διαμόρφωσης αυτού του ποσού ήταν που κατέστησε απαραίτητη την υιοθέτηση λεπτομερέστερης παρακολούθησης και καταχώρησης σε λογαριασμούς ποσών τα οποία η Χρηματοοικονομική Λογιστική δεν μπορούσε λεπτομερώς να παρακολουθήσει (Βενιέρης, 1993). Μπορούμε με ασφάλεια να πούμε πως λογιστική του κόστους είναι η διαδικασία καθορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων.

## 1.4 ΡΟΛΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Σύμφωνα με τις επικρατούσες αντιλήψεις, η Διοικητική Λογιστική χρησιμεύει στο να παρέχει πληροφόρηση στα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων σχετικά με:

- Το κόστος των παραγόμενων προϊόντων
- Το κόστος λειτουργίας επί μέρους τμημάτων
- Το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών  
με σκοπό
- Τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων και
- Τη λήψη αποφάσεων

Γεγονός αποτελεί ότι οι αναφορές της Διοικητικής Λογιστικής είναι σχεδιασμένες για την ικανοποίηση των πληροφοριακών αναγκών της διοίκησης κάθε οργανισμού. Οι προαναφερθείσες αναφορές ουσιαστικά εξασφαλίζουν λεπτομερειακά λογιστικά δεδομένα που είναι σημαντικά για την αποτελεσματική και αποδοτική διοίκηση ενός οργανισμού.

Οι αναφορές της διοικητικής Λογιστικής είναι πιο ειδικές διότι παρέχουν πληροφορίες για το κόστος παραγωγής ενός ιδιαίτερου προϊόντος ή για τα προϋπολογισθέντα έξοδα που μπορεί να αφορούν κάποια συγκεκριμένη υπηρεσία. Η κρισιμότητα των αναφορών αυτών στηρίζεται επίσης στη χρονική περίοδο που αυτές προετοιμάζονται, καθώς αυτές μπορεί να είναι από μηνιαίες έως ημερήσιες. Τα διοικητικά στελέχη πολλές φορές βασίζονται σε αμέσους υπολογισμούς στη λήψη των αποφάσεων χωρίς να περιμένουν τα πραγματικά και ακριβή δεδομένα.

Για να μπορέσουν τα διοικητικά στελέχη των κερδοσκοπικών ή ακόμα και των μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων να παρακολουθούν τις καθημερινές λειτουργίες, να ελέγχουν το κόστος και να αξιολογούν την απόδοση της επιχείρησης θα πρέπει να τους παρέχονται αναφορές με λεπτομερειακά λογιστικά δεδομένα..

Τα διοικητικά στελέχη εξαρτώνται άμεσα από τους κοστολόγους οι όποιοι είναι επιφορτισμένοι με το να συγκεντρώνουν πληροφορίες του κόστους και να τις μεταφέρουν στα διοικητικά στελέχη με τέτοιο τρόπο ώστε αυτές να αποτελέσουν ένα άριστο υπόδειγμα λήψης αποφάσεων.

Συμπερασματικά, η διοικητική λογιστική αποτελεί μια οργανωτική μορφή τεχνικών μεθόδων, όπου τα δεδομένα (ιστορικά, τρέχοντα και μελλοντικά) τα οποία σχετίζονται με ένα οργανισμό, μετουσιώνονται σε μια κατάλληλη και κατανοητή πληροφορία ώστε να αξιοποιείται από τα στελέχη ενός οργανισμού στο πλαίσιο της λήψης αποφάσεων. Το σύστημα της διοικητικής λογιστικής αποτελεί μια εκφρασμένη σε ποσά γλώσσα επικοινωνίας ανάμεσα στα στελέχη ενός οργανισμού, τις παραγωγικές μονάδες και τα υποστηρικτικά λειτουργικά του τμήματα (Σπανός, 2014)

Ταυτόχρονα, η Διοικητική Λογιστική αποτελεί ένα μηχανισμό κινήτρων για περεταίρω βελτίωση και σύγκριση της αποτελεσματικότητας (effectiveness) ή της αποδοτικότητας (efficiency) στο σύνολο του οργανισμού και σε κάθε τμήμα χωριστά. Με αυτό τον τρόπο ο σκοπός ενός οργανισμού για τη βιώσιμη αύξηση της αξίας των μετόχων, συντελείται μέσω του προγραμματισμού, της λήψης αποφάσεων, του ελέγχου της απόδοσης των παραγωγικών ή λειτουργικών του τμημάτων, του ελέγχου του κόστους και της βελτίωσης της κερδοφορίας του (Σπανός, 2014)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>Ο</sup>: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ**

### **2.1 Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

Όπως τα διευθυντικά στελέχη στις επιχειρήσεις είναι επιφορτισμένα στο να παίρνουν αποφάσεις σχετικά με διάφορα ζητήματα που αφορούν την πορεία και βιωσιμότητα της εταιρείας που εργάζονται, έτσι και ο απλός κόσμος στην καθημερινότητα του βρίσκεται αντιμέτωπος με αποφάσεις, σημαντικές ή και ασήμαντες, που όμως απαιτούν μελέτη σχετικά με το ποια διαδικασία θα ακολουθηθεί ώστε να επιλεγεί η κατάλληλη απόφαση. Κάθε μια από τις καθημερινές δραστηριότητες απαιτεί μια απόφαση, που στηρίζεται ορισμένους παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν την απόφαση, ή ορισμένες πληροφορίες οι οποίες μας βοηθούν στο να αποφασίζουμε (Πάγγειος, 1993)

Το φαινόμενο λοιπόν αυτό παρατηρείται έντονα στο σύνολο των επιχειρήσεων. Καθημερινά τα διευθυντικά στελέχη βρίσκονται σε ένα σταυροδρόμι αποφάσεων, μερικές από τις οποίες έχουν μεγαλύτερη επίπτωση από άλλες και άρα απαιτούν περισσότερο προσεκτική ανάλυση. Οι συνηθισμένες αποφάσεις απαιτούν συνήθως μικρότερη ανάλυση ή προσοχή.

Περισσότερο πολύπλοκες αποφάσεις απαιτούν περισσότερες πηγές πληροφόρησης. Συνεπώς, όσο μεγαλύτερη είναι η επίπτωση που έχει μια απόφαση στους στόχους του οργανισμού, τόσο περισσότερο υπάρχει η ανάγκη περαιτέρω συστηματικής και προσεκτικής ανάλυσης. Τα στελέχη οφείλουν να κατανοούν καλά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων καθώς και τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται στις αναλύσεις με σκοπό την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Πολλοί ερευνητές έχουν αναλύσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και έχουν αναπτύξει μια υποδομή γνώσης η οποία είναι γνωστή με τον όρο θεωρία αποφάσεων. Σύμφωνα με αυτή τη θεωρία, η διαδικασία λήψης αποφάσεων μπορεί να χωριστεί σε μια σειρά από επιμέρους στάδια τα οποία μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιαδήποτε απόφαση αναλύοντας τα προβλήματα λογικά.

Μία από τις βασικές διαφορές της διοικητικής λογιστικής σε σχέση με την χρηματοοικονομική λογιστική είναι το γεγονός ότι η διοικητική λογιστική χρησιμοποιείται στο εσωτερικό της εκάστοτε επιχείρησης και ο βασικός της στόχος αλλά και λόγος ύπαρξης

είναι η υποβοήθηση της διαδικασίας λήψης σωστών και αποδοτικών αποφάσεων για την επιχείρηση.

Υπό αυτή την έννοια, έχει αξία να αναφερθούμε στη λήψη αποφάσεων στα πλαίσια της διοικητικής λογιστικής. Η διοικητική λογιστική διαχωρίζει τη λειτουργία μιας επιχείρησης σε δυο μεγάλες κατηγορίες κατηγορίες που είναι αφενός τα βασικά χαρακτηριστικά, αφετέρου οι βασικές υποθέσεις λειτουργίας.

- Βασικά χαρακτηριστικά: οι δύο βραχίονες της λειτουργίας μιας επιχείρησης είναι η οργανωτική της δομή και το προσωπικό. Σε μια επιχείρηση υπάρχουν τρεις βασικές λειτουργίες που είναι το marketing, η παραγωγή και ο οικονομικός τομέας. Αυτές οι λειτουργίες οργανώνονται από τα στελέχη της διοίκησης αλλά και το υπόλοιπο προσωπικό. Η κάθε επιχείρηση πρέπει να έχει ένα σύστημα αναφορών (όπως ο προϋπολογισμός) ώστε να υπάρχει συντονισμός των διαφόρων τμημάτων και εργαζομένων. Όπως είναι λογικό, δεν έχουν όλοι την ίδια δυνατότητα λήψης αποφάσεων, γι' αυτό και υπάρχει διαχωρισμός σε υψηλόβαθμα στελέχη, στελέχη μεσαίου επιπέδου και χαμηλότερου επιπέδου. Στις βασικές λειτουργίες συμπεριλαμβάνουμε επίσης και το γενικότερο περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση και περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τους επενδυτές, τους προμηθευτές, το κράτος, τις τράπεζες κτλ. Τα παραπάνω, σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό, αποτελούν σταθερές όλων των επιχειρήσεων και λαμβάνονται υπόψη από τη διοικητική λογιστική.
- Βασικές υποθέσεις: το πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής όμως τίθεται μέσα από μια σειρά υποθέσεων που τίθενται κυρίως από τα υψηλά κλιμάκια της διοίκησης. Παρότι δεν είναι εφικτό να γίνει λεπτομερή αναφορά σε όλες τις πιθανές υποθέσεις, παρόλα αυτά μπορούν να ενταχθούν σε 5 μεγάλες κατηγορίες
  1. Βασικοί στόχοι: η διοίκηση θέτει κάποιους γενικούς στόχους που μπορεί να είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους, των πωλήσεων, η βελτίωση της ρευστότητας, η αύξηση της απόδοσης των μετοχών κτλ. Η διοικητική λογιστική σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να έχει ως στόχο την επίτευξη του κέρδους

2. Ο ρόλος της διοίκησης: οι ικανότητες της διοίκησης παίζουν σημαντικό ρόλο στην επιτυχία, η οποία δεν εξαρτάται αποκλειστικά από παράγοντες της αγοράς ή εξωτερικούς παράγοντες.
3. Η φύση της λήψης αποφάσεων: οι αποφάσεις που καλούνται να λάβουν οι διοικούντες μπορεί να έχουν να κάνουν με μια σειρά από τομείς όπως το μάρκετινγκ, η παραγωγή, τα χρηματοοικονομικά κτλ. Σε όλες τις περιπτώσεις θα πρέπει να επιτυγχάνεται η βέλτιστη χρήση και αποδοτικότητα των δυνατοτήτων μιας επιχείρησης
4. Ο ρόλος του τμήματος λογιστικής: αποτελεί την βασική πηγή παροχής πληροφοριών για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και απαιτείται να παρέχει πληροφορίες σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.
5. Η φύση των λογιστικών πληροφοριών: για να γίνεται σωστή και χρήσιμη ανάλυση των διαθέσιμων δεδομένων θα πρέπει να γίνεται ο διαχωρισμός των σταθερών από των μεταβλητών κοστών αλλά και άλλων ιδιαίτερων κατηγοριών κόστους. Κάποιο τμήμα της πληροφόρησης μπορεί να προέρχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα ιστορικά δεδομένα ενώ ένα άλλο κομμάτι της πληροφόρησης θα προέρχεται από τις μελλοντικές προβλέψεις.

Τα στάδια που περιλαμβάνονται στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστής είναι τα ακόλουθα:

- Καθορισμός των στόχων και προβλημάτων του οργανισμού
- Αναζήτηση όλων των δεδομένων για τη λήψη των αποφάσεων
- Διερεύνηση και επιλογή πιθανών εναλλακτικών σεναρίων δράσης
- Λήψη της απόφασης βάσει της εφαρμογής του βέλτιστου σεναρίου δράσης
- Συγκέντρωση όλων των πληροφοριών με σκοπό τη σύγκριση των αποτελεσμάτων με τους αρχικά τεθέντες στόχους
- Εφαρμογή διορθωτικών κινήσεων που σκοπό θα έχουν τη μείωση των αποκλίσεων μεταξύ των στόχων και των αποτελεσμάτων.

Ουσιαστικά αυτό που προκύπτει από τα τέσσερα πρώτα στάδια είναι ότι αυτά αφορούν το στρατηγικό σχεδιασμό της επιχείρησης ενώ τα υπόλοιπα τρία αναφέρονται στο σύνολο των διαδικασιών έλεγχου που ακολουθούνται με σκοπό την επιτυχία του στρατηγικού σχεδιασμού. Σε επόμενη ενότητα θα γίνει περαιτέρω ανάλυση των εννοιών ‘σχεδιασμός’ και ‘έλεγχος’.

Όλες οι δραστηριότητες στη διαδικασία λήψης μιας απόφασης ξεκινούν από τον εντοπισμό των προβλημάτων που μπορεί να έχει μια επιχείρηση ή τον καθορισμό των στόχων που θέλει να επιτύχει. Για παράδειγμα μια επιχείρηση μέσω των μετρήσεων διαπιστώνει πως έχει υψηλό κόστος παραγωγής με άμεση συνέπεια τον περιορισμό του περιθωρίου κέρδους της. Ένας στόχος που μπορεί να καθοριστεί είναι η μείωση του συγκεκριμένου κόστους το οποίο θα έχει αποτέλεσμα την αύξηση του κέρδους αυτής. Τα διοικητικά στελέχη πρέπει να είναι ικανά να αναγνωρίζουν το ειδικό πρόβλημα. Εφόσον όμως δεν είναι σε θέση να το γνωρίζουν τότε είναι επιτακτική η ανάγκη να αφιερωθεί από μεριάς τους σημαντικός χρόνος για την αναζήτηση πηγών για την αναγνώριση των εναλλακτικών λύσεων και για τη συλλογή των πληροφοριών, οι οποίες δεν είναι διαθέσιμες για να λυθεί το πρόβλημα.

Έχοντας αναγνώσει το πρόβλημα περνάμε στο επόμενο στάδιο. Υπάρχουν περισσότερες από μια εφικτές λύσεις για τα περισσότερα προβλήματα ή όχι; η επιλογή της αποτελεσματικότερης απόφασης από τα διοικητικά στελέχη σημαίνει ότι υπάρχει επίγνωση όλων των ενδεχόμενων πρακτικών λύσεων. Σε αυτή τη φάση τα στελέχη πρέπει να κάνουν χρήση της εμπειρίας και της ευφυΐας που διαθέτουν. Αυτά σε συνδυασμό με την τόλμη και τη δημιουργικότητα είναι σημαντικά στοιχεία στην αναγνώριση των εναλλακτικών λύσεων οι οποίες θα αξιολογηθούν σε κάποια μεταγενέστερη φάση.

Αυτοί που λαμβάνουν τις αποφάσεις βοηθούνται από τους ποικίλους τρόπους πληροφόρησης που έχουν από διάφορες εναλλακτικές λύσεις. Κάποια πληροφόρηση μπορεί να είναι υποκειμενική ενώ κάποια άλλη να είναι αντικειμενική. Κάποια μπορεί να προέρχεται από το εσωτερικό της επιχείρησης (εσωτερική πληροφόρηση) ενώ κάποια άλλη να προέρχεται εκτός αυτής, όποτε μιλάμε για εξωτερική πληροφόρηση. Τέλος κάποια πληροφόρηση μπορεί να στηρίζεται σε κόστη και γεγονότα του παρελθόντος ενώ άλλη στις προσδοκίες της διοίκησης σχετικά με τα μελλοντικά κόστη ή γεγονότα.

Άσχετα από τη φύση της πληροφόρησης, αυτή θα πρέπει να αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο σε αυτόν που λαμβάνει τις αποφάσεις. Η πληροφορία που επιδρά πάνω στις αποφάσεις πρέπει να υπολογίζεται, ενώ αντίθετα η πληροφόρηση που δεν επιδρά δεν πρέπει να λαμβάνεται



υπόψη. Λόγω των τρομακτικών δυνατοτήτων της επεξεργασίας των δεδομένων από τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές, οι υπεύθυνοι για τη λήψη των αποφάσεων ουσιαστικά βομβαρδίζονται από πληθώρα δεδομένων. Αυτή η υπερπληροφόρηση δεν είναι απαραίτητα επικοδομητική. Γι' αυτόν το λόγο θα πρέπει να φιλτράρονται οι πληροφορίες και να επιλέγονται οι σχετικές.

Η πληροφόρηση πρέπει να αυξάνει τη γνώση αυτού που λαμβάνει τις αποφάσεις σχετικά με το πρόβλημα που ερευνάται ή να μειώνει τον κίνδυνο του να πάρει μια λανθασμένη απόφαση. Η σχετική πάντα με το πρόβλημα πληροφόρηση βοηθά στην αύξηση της γνώσης της κατάστασης και μειώνει τον κίνδυνο να επιλεγεί η λάθος επεξεργασία για τον έλεγχο. Όταν μια επεξεργασία επιλέγεται, τότε το κόστος της γίνεται μέρος της πληροφόρησης αυτής της εναλλακτικής λύσης.

Όταν το πρόβλημα γίνεται κατανοητό, έχουν βρεθεί οι εναλλακτικές λύσεις και έχει συμπληρωθεί η σχετική πληροφόρηση, τότε είναι προφανές τι πρέπει να γίνει. Στην πράξη είναι εξαιρετικά δύσκολο να βρεθούν άπλες λύσεις σε σύνθετα προβλήματα. Δηλαδή δεν κυριαρχεί μόνο μια μεταβλητή στις αποφάσεις αλλά επιδρούν κι άλλα σημαντικά κριτήρια αποφάσεων.

Πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν υποδείγματα αποφάσεων για να επιλύσουν τα προβλήματα. Ένα υπόδειγμα απόφασης είναι μια μαθηματική περιγραφή του τρόπου που πρέπει να ληφθεί η απόφαση. Τα υποδείγματα απόφασης είναι κατάλληλα για τη λήψη αποφάσεων σε περιπτώσεις όπου το ίδιο πρόβλημα εμφανίζεται συχνά. Τα υποδείγματα απόφασης τυπικά χρησιμοποιούν φιλτραρισμένες πληροφορίες.

Επιπρόσθετες μεταβλητές κάνουν το υπόδειγμα απόφασης πιο σύνθετο. Ανεξάρτητα αν είναι απλό ή σύνθετο, το υπόδειγμα αποτελεί εργαλείο που βοηθά τα στελέχη να διαθέτουν το χρόνο τους σε περισσότερες δύσκολες αποφάσεις που στηρίζονται σε υποκειμενικές εκτιμήσεις. Σε τελική ανάλυση η ποιότητα της απόφασης είναι υψηλή εφόσον αυτή οδηγεί στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού.

## 2.2 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Όπως έχει προαναφερθεί τα διοικητικά στελέχη έχουν ανάγκη την πληροφόρηση που απορρέει από τη διοικητική λογιστική για το σχεδιασμό και έλεγχο των λειτουργιών του οργανισμού. Όταν αναφερόμαστε στο σχεδιασμό εννοούμε τη διαδικασία τοποθέτησης των στόχων της επιχείρησης, τον καθορισμό των πηγών που απαιτούνται και τις σχετικές αποφάσεις καλύτερης χρησιμοποίησης αυτών για την επίτευξη των στόχων. Πάρα το γεγονός ότι πολλοί τύποι πληροφόρησης είναι χρήσιμοι για το σχεδιασμό, η πληροφόρηση που παρέχει η διοικητική λογιστική είναι σχεδιασμένη ειδικά γι' αυτό τον σκοπό. Τα κόστη είναι μετρήσιμα και εξακριβώσιμα ποσά, αντικειμένων, δραστηριοτήτων και προγραμμάτων που προορίζονται να ικανοποιήσουν τους στόχους του οργανισμού (Πάγγειος, 1993)

Οι αναφορές της διοικητικής λογιστικής που προετοιμάζονται από τα δεδομένα του κόστους αποτελούν μια μέθοδο επανατροφοδότησης και εξασφαλίζουν στα διοικητικά στελέχη πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης των ειδικών προγραμμάτων του οργανισμού. Τα διοικητικά στελέχη μπορούν και συγκρίνουν την πραγματική με τη σχεδιασθείσα απόδοση της εκμετάλλευσης και σε περίπτωση που έχουμε απόκλιση της πραγματικής από τη σχεδιασθείσα, τότε χρησιμοποιούν τις πληροφορίες για να ελέγξουν την απόδοση κάνοντας ανάλογες προσαρμογές. Οι χρηματοοικονομικές αναφορές οι οποίες στηρίζονται σε δεδομένα του κόστους είναι κι αυτές μια μέθοδος επανατροφοδότησης. Αυτές καθιστούν ικανά τα διοικητικά στελέχη να καθορίσουν αν οι ειδικοί στόχοι της επιχείρησης έχουν πραγματοποιηθεί. Σε περίπτωση που αυτό δεν έχει επιτευχθεί, η πληροφόρηση χρησιμοποιείται για να ελέγξουν οι διάφορες λειτουργίες της εκμετάλλευσης με το να τροποποιηθούν τα αρχικά σχέδια. Φυσικά τόσο οι χρηματοοικονομικές όσο και οι διοικητικές αναφορές χρησιμοποιούνται για όλα τα επίπεδα ενός οργανισμού, αλλά οι λεπτομερείς διοικητικές αναφορές είναι αυτές που είναι περισσότερο χρήσιμες για τον έλεγχο των λειτουργιών εκμετάλλευσης σε χαμηλότερα επίπεδα. Οι γενικές χρηματοοικονομικές αναφορές βρίσκουν μεγαλύτερη απήχηση στα υψηλότερα επίπεδα που είναι αρμοδία για τον καθορισμό της στρατηγικής του οργανισμού.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΕΡΕΥΝΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η διοικητική λογιστική και οι διάφορες προεκτάσεις της ανέκαθεν αποτελούσαν ένα αγαπημένο αντικείμενο των ερευνητών ανά τον κόσμο αλλά και στην Ελλάδα. Αποτέλεσμα αυτού να συναντούμε αρκετές έρευνες πάνω στον συγκεκριμένο οικονομικό κλάδο.

Μία σύγχρονη προσέγγιση της επιστήμης επιβάλλει την μελέτη της διοικητικής λογιστικής σε σχέση με συστήματα ERP, τα οποία ιδιαίτερα από τη δεκαετία του '90 και έπειτα αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της λειτουργίας μιας επιχείρησης. Ένα ερευνητικό δίδυμο που έχει ασχοληθεί εκτεταμένα με τη διοικητική λογιστική είναι οι Σπαθής και Ανανιάδης, οι οποίοι το 2002 μελέτησαν την επίδραση των συστημάτων ERP στη διοικητική λογιστική σε πανεπιστημιακά ιδρύματα. Οι χρήστες των συστημάτων θεωρούν ότι ο συνδυασμός των ERP συστημάτων και της διοικητικής λογιστικής έχει σημαντική εφαρμογή σε τομείς όπως η διοίκηση, οι υποδομές και η γενικότερη λειτουργία του ιδρύματος. Εντόπισαν προβλήματα στην εφαρμογή τους στο ελληνικό περιβάλλον και καθόρισαν κάποιους κρίσιμους παράγοντες που αποτελούν απαραίτητες προϋποθέσεις για την επιτυχημένη εφαρμογή τους. Το ίδιο δίδυμο το 2005 επέκτειναν την έρευνά τους σε ένα μεγάλο ελληνικό δημόσιο πανεπιστήμιο μέσω ερωτηματολογίων. Με βάση τις απαντήσεις που συγκέντρωσαν, κατέληξαν ότι τα ERP παρέχουν πλεονεκτήματα σχετικά με την παρακολούθηση των στοιχείων του ενεργητικού, τον έλεγχο των διαθεσίμων, στην αυξημένη παροχή πληροφοριών και γενικότερα στις επίσπευση όλων των λογιστικών εργασιών.

Στα πρότυπα των ερευνών των Σπαθή και Ανανιάδη (2002), συναντάμε την έρευνα της Μελεσανάκη (2014). Το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε περιλαμβάνει ερωτήσεις που εξετάζουν τα χαρακτηριστικά του εγκατεστημένου πληροφοριακού συστήματος, τα ποιοτικά στοιχεία της Διοικητικής Λογιστικής που υιοθετεί η κάθε επιχείρηση και τέλος η ποιότητα της κοστολόγησης σε συνάρτηση με τα ERP. Ένα πρώτο συμπέρασμα είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν μια μεγάλη γκάμα από υποσυστήματα όπως γενικής λογιστικής, διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού, πωλήσεων, διαχείρισης αποθήκης, παγίων, προϋπολογισμών κτλ. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων θεωρεί ότι είναι χρήσιμα, θα τα συνιστούσαν, δεν απαιτούν υψηλά κόστη εγκατάστασης αλλά συντήρησης, βελτιώνουν τους χρόνους εργασίας και την ευκολότερη παροχή σωστότερων και πληρέστερων πληροφοριών.

Επίσης, θεωρούνται αξιόπιστα και σύγχρονα ενώ συνήθως οι εταιρίες που τα δημιουργούν βελτιώνουν συνεχώς τις δυνατότητές τους εμπλουτίζοντας τη φαρέτρα στα χέρια των διοικούντων μιας επιχείρησης.

Οι Angelakis et al (2010) πραγματοποίησαν μία ενδιαφέρουσα έρευνα στην οποία μελέτησαν την εφαρμογή της Διοικητικής Λογιστικής σε μεγάλες επιχειρήσεις στην Ελλάδα και συνέκριναν τα αποτελέσματα με αντίστοιχη έρευνα στη Φινλανδία. Συγκεκριμένα εξέτασαν την έκταση στην οποία μεγάλες ελληνικές κατασκευαστικές επιχειρήσεις εφαρμόζουν διάφορες παραδοσιακές ή πιο σύγχρονες πρακτικές της διοικητικής λογιστικής, ποια οφέλη πιθανώς να προκύπτουν από αυτές και ποιοι είναι οι σχεδιασμοί για το μέλλον. Το δείγμα περιελάμβανε 88 μεγάλες ελληνικές επιχειρήσεις με τουλάχιστον 250 εργαζομένους. Το βασικό συμπέρασμα είναι ότι οι μεγάλες ελληνικές επιχειρήσεις εφαρμόζουν σε πολύ υψηλό βαθμό τα παραδοσιακά εργαλεία της διοικητικής λογιστικής, όπως είναι ο προϋπολογισμός παγίων επενδύσεων (δείκτες IRR, NPV), προϋπολογισμός κόστους κτλ. Ένα ακόμα ενδιαφέρον στοιχείο που προέκυψε έχει να κάνει με τον σχεδιασμό από πλευράς των επιχειρήσεων να εκμεταλλευτούν πιο σύγχρονα εργαλεία και αυτό οφείλεται εν μέρει και στο γεγονός ότι υπάρχουν οι απαραίτητοι πόροι ώστε να επενδυθούν σε τέτοιες τεχνολογίες (μην ξεχνάμε ότι απαιτούνται και τα κατάλληλα ERP συστήματα, όπως είδαμε και παραπάνω). Εκτός από τα κεφάλαια, πλέον υπάρχει και η απαραίτητη τεχνογνωσία τόσο λόγω της επέκτασης των ελληνικών επιχειρήσεων σε αγορές του εξωτερικού όσο και λόγω της δημιουργίας θυγατρικών μεγάλων πολυεθνικών στον ελληνικό χώρο.

Τα αποτελέσματα της παραπάνω έρευνας έχουν αξία αν μελετηθούν σε συνάρτηση με αντίστοιχα αποτελέσματα παλιότερων ερευνών. Μία τέτοια έρευνα που αφορούσε την Ελλάδα έγινε από τους Ballas και Venieris (1996) με τη μέθοδο των συνεντεύξεων σε στελέχη μεγάλων ελληνικών επιχειρήσεων με αντικείμενο την εφαρμογή εργαλείων διοικητικής λογιστικής. Τα αποτελέσματα δεν ήταν σαφή αλλά φάνηκε ότι οι περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις εκείνη την περίοδο χρησιμοποιούσαν αυτά τα εργαλεία καθαρά για λογιστικούς σκοπούς και όχι ως εργαλεία που θα βελτίωναν τη διοίκηση και θα ενίσχυαν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Μεταξύ των δύο ερευνών, παρατηρείται μία ποιοτική διαφορά στον τρόπο χρήσης και αξιοποίησης της διοικητικής λογιστικής.

Φυσικά, από τη βιβλιογραφία δεν θα μπορούσε να λείπει και μία σχετική έρευνα που να εξετάζει τις επιπτώσεις της οικονομικής κρίσης από το 2007 και έπειτα. Οι Pavlatos και Kostakis (2015) εξέτασαν την εφαρμογή των πρακτικών της διοικητικής λογιστικής πριν και

κατά τη διάρκεια της κρίσης. Θέλησαν να διαπιστώσουν κατά πόσο η οικονομική κρίση μετατόπισε το ενδιαφέρον των ελληνικών επιχειρήσεων προς κάποια συγκεκριμένα εργαλεία. Συλλέχθηκαν δεδομένα από 301 επιχειρήσεις διαφόρων κλάδων, οι οποίες συμπλήρωσαν ένα σχετικό ερωτηματολόγιο χωρισμένο σε 2 περιόδους. Πριν το 2008 (προ κρίσης) και κατά τη διάρκεια της κρίσης (2008-2013). Το ερωτηματολόγιο ήταν χωρισμένο σε 5 υποενότητες που αφορούσαν τη λογιστική κόστους, τον προϋπολογισμό, τα συστήματα λήψης αποφάσεων, την εκτίμηση της αποδοτικότητας και τη στρατηγική ανάλυση. Τα βασικά συμπεράσματα ήταν ότι κατά τη διάρκεια της κρίσης αυξήθηκε η χρήση των συστημάτων ABC, του σχεδιασμού και η σημασία που δίνεται στη χάραξη μακροπρόθεσμης στρατηγικής ενώ ταυτόχρονα οι ελληνικές επιχειρήσεις απομακρύνθηκαν από τις παραδοσιακές τεχνικές λογιστικής κόστους. Τέλος, οι προϋπολογιστικές μέθοδοι διατήρησαν την ίδια δημοφιλία. Με λίγα λόγια, φαίνεται ο εκσυγχρονισμός των μεθόδων διοικητικής λογιστικής στις ελληνικές επιχειρήσεις.

Η παρούσα εργασία έρχεται να προσθέσει στις παραπάνω έρευνες μία τωρινή ματιά σε ελληνικές επιχειρήσεις, κυρίως από την επαρχία και να καταδείξει την κατάσταση που επικρατεί σχεδόν μία δεκαετία μετά την αρχή της κρίσης και σε μια περίοδο που άρχισαν να φαίνονται τα πρώτα σημάδια ανάκαμψης.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>Ο</sup>: ΤΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

## 4.1 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ & ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Σκοπός της σύνταξης του ερωτηματολογίου ήταν πρωτίστως να ερευνηθεί το κατά πόσο οι ελληνικές επιχειρήσεις αξιοποιούν το σύνολο των μεθόδων της Διοικητικής Λογιστικής και με ποια συχνότητα. Σε δεύτερο βαθμό ελέγχτηκε το κατά πόσο διατιθέμενοι είναι να προβούν σε κάποιες αλλαγές πάνω σε αυτές ή ακόμα αν θεωρούν απαραίτητα την υιοθέτηση νέων μεθόδων.

Το σύνολο των ερωτήσεων ήταν σαράντα (40) τον αριθμό, εκ των οποίων οι 7 αφορούν τα δημογραφικά στοιχεία του στελέχους που συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο. Επίσης περιλαμβάνει πενήντα (50) μεθόδους Διοικητικής Λογιστικής. Οι εν λόγω τεχνικές ταξινομούνται στις κλασσικές οι οποίες χρησιμοποιούνται εδώ και χρόνια από τις επιχειρήσεις, και στις νέες μεθόδους που έχουν αναπτυχθεί πρόσφατα.

Το ερωτηματολόγιο συνοδευόταν επίσης από μία επιστολή προς τον Υπεύθυνο του Οικονομικού τμήματος της εταιρίας, στην οποία παρουσιαζόταν ο σκοπός της έρευνας.

Για την ύπαρξη μιας οργανωμένης δομής στο ερωτηματολόγιο με σκοπό την καλύτερη κατανόηση των ερωτήσεων, αυτό χωρίστηκε σε εννέα (9) θεματικές ενότητες, ως ακολούθως, όπου σε κάθε μία περιλαμβάνονται και οι ανάλογες μέθοδοι Διοικητικής Λογιστικής, σε συνδυασμό με άλλες σχετικές ερωτήσεις. Οι ερωτήσεις αφορούσαν την τρέχουσα χρήση των μεθόδων, τη συχνότητα εφαρμογής των τεχνικών που χρησιμοποιούνται και τέλος την προοπτική για μελλοντική χρήση κάποιων τεχνικών.

Οι θεματικές ενότητες του ερωτηματολογίου είναι οι εξής:

- 1) ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**
- 2) ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**
- 3) ΚΛΑΣΣΙΚΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**
- 4) ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**
- 5) ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ- ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (BUDGET)**
- 6) ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΛΟΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

## **7) ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ**

## **8) ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

## **9) ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΤΕΛΕΧΟΣ**

Ακολουθεί η παρουσίαση των ερωτήσεων τις οποίες κλήθηκαν να απαντήσουν τα στελέχη των επιχειρήσεων ανά θεματική ενότητα, καθώς και η ανάλυση των μεθόδων Διοικητικής Λογιστικής που συμπεριλήφθηκαν στο ερωτηματολόγιο. Για την καλύτερη παρακολούθηση της παρακάτω ανάλυσης, ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στο παράρτημα της εργασίας, όπου βρίσκεται το ερωτηματολόγιο της έρευνας.

### **4.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Στην πρώτη ενότητα του ερωτηματολογίου ζητήθηκε από τα στελέχη να συμπληρώσουν κάποια στοιχεία που αφορούσαν την επιχείρηση. Η πρώτη ερώτηση της ενότητας αφορούσε την ονομασία της επιχείρησης. Η δεύτερη ερώτηση αφορούσε τη φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή το αν η εταιρεία είναι παραγωγική, εμπορική ή παροχής υπηρεσιών. Στην τρίτη ερώτηση της ενότητας το στέλεχος καλούνταν να απαντήσει σε ποια αγορά δραστηριοποιείται η επιχείρηση, με πιθανές επιλογές για απάντηση να είναι η τοπική, η εθνική, η περιφερειακή και η παγκόσμια αγορά.

### **4.3 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η δεύτερη ενότητα του ερωτηματολογίου εξετάζει τον υπολογισμό και τη συμπεριφορά του κόστους και περιλαμβάνει πέντε (5) ερωτήσεις (ερώτηση τέσσερα (4) έως οχτώ(8)).

Στην τέταρτη ερώτηση οι επιχειρήσεις κλήθηκαν να απαντήσουν κάθε πότε προβαίνουν σε υπολογισμό του κόστους. Είναι γεγονός πως όσο πιο συχνά μία επιχείρηση υπολογίζει το κόστος, τόσο πιο ξεκάθαρη εικόνα αποκτά για την κατάσταση στην οποία βρίσκεται και κατά αυτόν τον τρόπο μπορεί να λαμβάνει ορθότερες επιχειρηματικές αποφάσεις.

## Στοιχεία Κόστους

Οι επόμενες τρεις ερωτήσεις (6 έως 8) ζητούσαν να συμπληρωθεί το ποσοστό της αναλογίας των διαφόρων στοιχείων κόστους ως προς το συνολικό κόστος της επιχείρησης. Με άλλα λόγια έγινε καταγραφή των αναλογιών των Πρώτων Υλών, της Άμεσης Εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, η αναλογία Σταθερών και Μεταβλητών εξόδων και η αναλογία Άμεσου και Έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος της επιχείρησης.

Το κόστος και ιδιαίτερα το κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος, αποτελείται από διάφορες μεταβλητές (πρώτες ύλες, άμεση εργασία & Γ.Β.Ε.). Με κριτήριο τον τρόπο ενσωματώσεως των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο κόστος.

Άμεσο είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται κατά τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή το συγκεκριμένο φορέα κόστους (ενδιάμεσο ή τελικό προϊόν κ.λπ.), και, συνεπώς, βαρύνει το τμήμα ή το φορέα άμεσα, δηλαδή χωρίς μερισμό.

Το άμεσο κόστος διακρίνεται σε δύο υποκατηγορίες: α) Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που αποτελείται από στοιχεία που προκαλούνται από την λειτουργία ενός τμήματος και δεν υφίστανται όταν το τμήμα είναι ανενεργό. β) Στο άμεσο σταθερό κόστος που αποτελείται από στοιχεία κόστους που υπάρχουν ακόμα και όταν το τμήμα δεν είναι ενεργό αλλά απλά σε ετοιμότητα λειτουργίας (π.χ. κόστος αποσβέσεων, συντήρησης κτλ). Το κόστος αυτό υφίσταται σε κάθε περίπτωση (σε λειτουργία ή ετοιμότητα λειτουργίας).

Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερα από ένα κέντρα κόστους ή τμήματα, είτε επειδή ο διαχωρισμός του δεν είναι εύκολος είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Διακρίνεται σε: □

A) Φύσει Έμμεσο Κόστος. Το κόστος που είναι αδύνατο να διαχωριστεί με ακρίβεια και αντικειμενικό τρόπο ώστε να επιβαρύνει συγκεκριμένα κέντρα κόστους ή τμήματα. □

B) Θέσει Έμμεσο Κόστος. Το κόστος που έχει τον χαρακτήρα του άμεσου κόστους αλλά όπως αναφέρθηκε παραπάνω δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμο να διαχωριστεί είτε γιατί δεν υπάρχουν τα κατάλληλα μέσα για να γίνει αυτό είτε αυτά είναι οικονομικώς ασύμφορα να εφαρμοστούν.



Το έμμεσο κόστος επιβαρύνει τα κέντρα ή τους φορείς κόστους έπειτα από μερισμό που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων, κατά περίπτωση, κριτηρίων. □ Έμμεσο κόστος αποτελούν για παράδειγμα: □

- ενοίκια,
- θέρμανση και φωτισμός
- αποσβέσεις
- μισθοί ανώτερου διοικητικού προσωπικού (π.χ. διευθυντής παραγωγής, τεχνικός διευθυντής)

### **Σταθερό και Μεταβλητό Κόστος**

Ανάλογα με τη διαμόρφωσή του στις μεταβολές του βαθμού απασχόλησεως της επιχειρήσεως, το κόστος διακρίνεται σε:

- Σταθερό
- Μεταβλητό

**Σταθερό** είναι το κόστος ενός παραγωγικού τμήματος ή ολόκληρης της επιχείρησης που δεν επηρεάζεται από το επίπεδο απασχόλησης και παραμένει αμετάβλητο για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Σταθερά είναι κυρίως τα έξοδα που σχετίζονται με τον χρόνο π.χ. ενοίκια, αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, δημοτικοί φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και όχι με την απασχόληση ή την παραγωγή.

Το σταθερό κόστος απορρέει από την ύπαρξη αυτής της ίδιας της επιχειρήσεως και ειδικότερα αποτελείται:

- 1) από δαπάνες που συνδέονται απόλυτα με την ύπαρξη της επιχειρήσεως (πχ. αποσβέσεις, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων) και □
- 2) από δαπάνες απαραίτητες για να μπορεί η επιχείρηση να συνεχίζει τη δράση της (π.χ. αμοιβές διοικητικών και τεχνικών στελεχών).

Η ανεξαρτησία μεταξύ ύψους σταθερού κόστους και όγκου δραστηριότητας δεν είναι απόλυτη. □ Το σταθερό κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες :

- Στο βασικό σταθερό κόστος, το οποίο αποτελείται από στοιχεία που δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μείωσή τους χωρίς ουσιώδη βλάβη του δυναμικού της οικονομικής μονάδας και της ικανότητάς της να επιδιώκει την πραγματοποίηση των μακροχρόνιων στόχων της. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων, οι αμοιβές βασικών στελεχών της μονάδας και τα ασφάλιστρα των πάγιων στοιχείων.
- Στο βραχυχρόνιο σταθερό κόστος, του οποίου το ύψος προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως ενός έτους, στη διάρκεια του οποίου παραμένει αμετάβλητο και το οποίο καλείται επίσης και ημισταθερό κόστος. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται το κόστος διαφημίσεων, το κόστος ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα του έμμισθου προσωπικού γενικά και τα ενοίκια μηχανογραφικών μέσων.

**Μεταβλητό** κόστος είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Το κόστος μεταβάλλεται όταν αυξομειώνεται η παραγωγή, οι πωλήσεις και γενικά όταν αυξομειώνεται το επίπεδο δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας στην οποία αναφέρεται. Παραδείγματα μεταβλητού κόστους αποτελούν: η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται, τα ημερομίσθια, η αξία ηλεκτρικού ρεύματος, του νερού, των υλικών συντηρήσεως, οι προμήθειες πωλήσεων, τα κόμιστρα μεταφοράς αγαθών, οι τόκοι του δανειακού κεφαλαίου κινήσεως και οι φόροι επί της παραγωγής αποτελούν μορφές του μεταβλητού κόστους.

Το μεταβλητό κόστος δεν αυξομειώνεται με τον ίδιο ρυθμό που αυξομειώνεται η απασχόληση. Αυτό αυξομειώνεται άλλοτε με ρυθμό μεγαλύτερο, άλλοτε με ρυθμό μικρότερο και άλλοτε με ρυθμό ίσο σε σχέση με την αυξομείωση της απασχόλησης.

### **Οδηγοί Κόστους**

Από τις επιχειρήσεις του δείγματος ζητήθηκε να προσδιορίσουν με βάση ποιους οδηγούς κόστους γίνεται η κατανομή του έμμεσου κόστους στα κέντρα κόστους, αν κι εφόσον υπάρχουν τέτοια (ερώτηση 8).

Οδηγοί κόστους είναι οι παράγοντες που καθορίζουν το κόστος κατά μονάδα προϊόντος μέσα σε μια επιχείρηση. Η σημασία των οδηγών κόστους διαφέρει ανάλογα με τον τύπο της

επιχείρησης και τις δραστηριότητες της. Αναλύοντας λοιπόν, μια επιχείρηση τους οδηγούς κόστους, μπορεί να διαγνώσει την κοστολογική της θέση, να καθορίσει αυτό που την διακρίνει από τους ανταγωνιστές της και να ανακαλύψει τρόπους βελτίωσης και ανάπτυξης του πλεονεκτήματος κόστους που κατέχει.

Ένας οδηγός κόστους είναι ένα χαρακτηριστικό ενός συμβάντος ή μιας δραστηριότητας που προκαλεί κόστη, τα οποία υφίστανται λόγω αυτού του συμβάντος ή της δραστηριότητας. Στις περισσότερες επιχειρήσεις διαφορετικοί τύποι κόστους ανταποκρίνονται σε πολύ διαφορετικούς οδηγούς κόστους. Στη σημερινή εποχή όπου τα συστήματα διοικητικής λογιστικής είναι πλήρως εξελιγμένα, τα διοικητικά στελέχη πρέπει να είναι ιδιαίτερος προσεκτικά στο διαχωρισμό των διαφόρων τύπων κόστους σε διαφορετικές δεξαμενές κόστους και στον προσδιορισμό του καταλληλότερου οδηγού κόστους για κάθε δεξαμενή κόστους.

Ένας διοικητικός λογιστής για να μπορέσει να προσδιορίσει τον κατάλληλο οδηγό κόστους, θα πρέπει να λάβει υπόψη του την έκταση που το κόστος διαφέρει από τον οδηγό κόστους. Εύλογο κι ευνόητο είναι πως μεγάλη συσχέτιση μεταξύ κόστους και οδηγού κόστους συνεπάγεται και αποτελεσματικότερη και ακριβή εξαγωγή συμπερασμάτων όσον αφορά τη συμπεριφορά του κόστους. Κατά τον Hilton (2000) όσο ο αριθμός των οδηγών κόστους που χρησιμοποιούνται για να εξηγήσουν τη συμπεριφορά του κόστους σε έναν οργανισμό αυξάνεται, τόσο αυξάνονται η ακρίβεια της συνακόλουθης πληροφορίας, και το κόστος αυτής.

Συνήθεις Οδηγούς Κόστους αποτελούν οι παρακάτω:

- Ώρες Άμεσης Εργασίας
- Ώρες Λειτουργίας των Μηχανών
- Χρόνος Παραγωγής Προϊόντων
- Αριθμός Εργαζομένων στο Κέντρο Κόστους
- Κόστος Άμεσης Εργασίας

## 4.4 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΚΛΑΣΙΚΑ ΚΑΙ ΝΕΑ)

Στην τρίτη ενότητα μπαίνουμε ουσιαστικά στο βασικό και ουσιώδες αντικείμενο της έρευνας. Το σύνολο των ερωτήσεων αυτής της ενότητας (9-13) έχει να κάνει με το κατεξοχήν κομμάτι της Διοικητικής Λογιστικής και των συστημάτων αυτής που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα ζητήθηκε από τις επιχειρήσεις να προσδιορίσουν ποιο σύστημα Κοστολόγησης χρησιμοποιούν, ποιο τμήμα ή άτομο είναι υπεύθυνο για την κοστολόγηση των προϊόντων, ποια είναι η συχνότητα χρήσης της μεθόδου κοστολόγησης όσον αφορά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και τέλος αν σκοπεύουν να αλλάξουν το σύστημα που χρησιμοποιούν μελλοντικά. Παρακάτω παρατίθενται τα συστήματα κοστολόγησης που δόθηκαν ως επιλογές:

### **Κοστολόγηση κατά Έργο ή Εξατομικευμένη Κοστολόγηση (Job Order Costing)**

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από το ότι το εργοστάσιο αναλαμβάνει την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας. Το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από τι θέλει ο πελάτης ο οποίος είναι ο εντολοδόχος της παραγγελίας και η επιχείρηση που αποτελεί τον εντολοδέκτη αυτής καλείται να την υλοποιήσει. Στην περίπτωση της εξατομικευμένης κοστολόγησης, ο υπολογισμός του κόστους γίνεται για όλη την παραγγελία. Στη συνέχεια ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους θα γίνει με βάση τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που περιέχονται στην κάθε παραγγελία. Τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τα εξωτερικά τους χαρακτηριστικά (χρώμα, μέγεθος κτλ) ή ως προς τη χρήση τους (εσωτερικού χώρου, εξωτερικού χώρου κτλ). Διαδικασία εξατομικευμένης παραγωγής ακολουθούν οι επιχειρήσεις που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία κτλ, καθώς και οι κατασκευαστικές ή επισκευαστικές επιχειρήσεις.

Ο τρόπος κοστολόγησης ενός προϊόντος είναι πολύ σημαντικός για τα διοικητικά στελέχη επειδή επηρεάζει καθοριστικά το καθαρό εισόδημα, αλλά και την αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων. Κάθε παραγγελία παραγωγής εξατομικεύεται, της δίνεται ένας κωδικός αριθμός για να ξεχωρίζει από τις άλλες παραγγελίες που βρίσκονται υπό εκτέλεση. Τα Άμεσα Υλικά και η Άμεση Εργασία που απαιτούνται για να εκτελεστεί επιτυχώς η παραγγελία, αλλά και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ) που καταλογίζονται σε κάθε παραγγελία παρακολουθούνται σε ξεχωριστούς υπολογαριασμούς του λογαριασμού Παραγωγή σε Εξέλιξη. Κατά αυτόν τον τρόπο παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής,

καθώς ολοκληρώνεται σταδιακά η επεξεργασία της παραγγελίας η οποία μπορεί να πραγματοποιείται σε ένα ή περισσότερα παραγωγικά τμήματα της μονάδας παραγωγής (Δημητράς και Μπάλλας, 2009).

Σημαντικές δυσκολίες παρουσιάζονται κατά την κατανομή και τον επιμερισμό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, όπου η κατανομή γίνεται με βάση κάποιον συντελεστή επιβάρυνσης που έχει προϋπολογιστεί και προκαθοριστεί. Ως βάση επιμερισμού χρησιμοποιείται ο αριθμός Ωρών Άμεσης Εργασίας, ο αριθμός ωρών σε συνάρτηση με τις μηχανές που χρησιμοποιήθηκαν (Ωρες Μηχανών), ή και η αξία των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή. Αυτές οι βάσεις επιμερισμού έχουν επικριθεί αυστηρά τα τελευταία χρόνια. Πολλοί ερευνητές πιστεύουν ότι τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα δε σχετίζονται σε μεγάλο βαθμό με τις Ωρες Μηχανών ή τις Ωρες Άμεσης Εργασίας (Τσακλάγκανος, 1998).

### **Κοστολόγηση κατά Φάση (Process Costing)**

Η κατά φάση κοστολόγηση εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου η παραγωγή αναφέρεται σε ένα προϊόν που παράγεται συνεχώς για μεγάλες χρονικές περιόδους και σε μεγάλες ποσότητες, δηλαδή σε περιπτώσεις μαζικής παραγωγής. Οι βιομηχανίες που εφαρμόζουν την εν λόγω κοστολόγηση είναι αυτές που παράγουν τσιμέντο, αλεύρι, χάλυβα. Στην κατηγορία αυτών των επιχειρήσεων συγκαταλέγονται και οι φαρμακοβιομηχανίες, οι φαρμακευτικές και οι βιομηχανίες πετρελαιοειδών. Όλες αυτές οι βιομηχανίες χαρακτηρίζονται από την παραγωγή ομοιομόρφων προϊόντων όπου η παραγωγή συνεχίζεται για αρκετό χρόνο σε μια διαρκή ροή προϊόντων και περνά σταθερά από τα διάφορα προκαθορισμένα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας αυτών των βιομηχανικών επιχειρήσεων. Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως η κοστολόγηση κατά φάση βρίσκει εφαρμογή και σε επιχειρήσεις που δεν έχουν σχέση με βιομηχανίες, όπως τράπεζες, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, σχολεία κα (Πάγγειος, 1993).

Η βασική προσέγγιση στον υπολογισμό του κόστους, σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, αναφέρεται στη συγκέντρωση του κόστους μιας συγκεκριμένης παραγωγικής λειτουργίας ή τμήματος για μια ολόκληρη περίοδο (μήνα, τρίμηνο, έτος) και στη διαίρεση του ποσού αυτού με τον αριθμό των παραχθέντων μονάδων της περιόδου (Πάγγειος, 1993).

Στην κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες να είναι έτοιμες, αλλά αντιθέτως παρατηρείται το φαινόμενο όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνουν τη παραγωγή τους, άλλες αρχίζουν την παραγωγής

τους, ενώ άλλες βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής.

Το παρόν σύστημα για να λειτουργεί ορθότερα χρειάζεται σωστούς και έμπειρους κοστολόγους. Οι κοστολόγοι είναι αυτοί οι οποίοι παρέχουν στα διοικητικά στελέχη πάρα πολλές και επί καθημερινής βάσης πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους μέσα από τις περιοδικές αναφορές τους για το κόστος, οι οποίες στηρίζονται στις προβλεπόμενες διαδικασίες του συστήματος αυτού (Κατσαβούνη, 2005)

### **Υβριδικό Σύστημα Κοστολόγησης (Hybrid Costing Systems)**

Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί ταυτόχρονα τόσο η κοστολόγηση κατά φάση, όσο και η κοστολόγηση κατά έργο. Αυτό εξαρτάται από το επίπεδο των πληροφοριών που απαιτούνται και από την επιθυμία της διοίκησης. Γενικά, υπάρχουν παραγωγικές διαδικασίες που έχουν στοιχεία, τα οποία ταιριάζουν και στα δύο περιβάλλοντα συνεχούς και εξατομικευμένης παραγωγής. Για παράδειγμα, η παραγωγή χυμού φρούτων απαιτεί όμοιες διαδικασίες μετατροπής αλλά διαφορετικά άμεσα υλικά (π.χ. σε κάποιο είδος χυμού χρησιμοποιούνται γλυκαντικές ουσίες, ενώ σε άλλον χυμό του ίδιου είδους χρησιμοποιείται ζάχαρη). Τα άμεσα υλικά παρακολουθούνται κατά παραγγελία, αλλά τα υπόλοιπα στοιχεία κόστους παρακολουθούνται πιο αποτελεσματικά κατά φάση παραγωγής (Κατσαβούνη, 2005)

### **Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing - ABC)**

Ο σκοπός σχεδιασμού των κλασικών συστημάτων κοστολόγησης ήταν για να γίνει γνωστό και να υπολογιστεί το κόστος πωληθέντων και των ετοιμών προϊόντων καθώς και να είναι τέτοια η κοστολογική ανάπτυξη ώστε να επιτυγχάνεται η λογιστική κάλυψή της. Σχεδόν μισό αιώνα μετά από την εφαρμογή των κλασικών συστημάτων κοστολόγησης έχουμε μια αλματώδη αύξηση της παραγωγής η οποία συνοδεύεται από την ανάγκη για προώθηση πληροφοριών. Οι ανάγκες αυτές παρόλα αυτά δεν έχουν επαρκώς καλυφτεί. Ο παγκόσμιος ανταγωνισμός και η αύξηση της τεχνολογίας δημιούργησαν την ανάγκη στις επιχειρήσεις να ανακαλύψουν νέα συστήματα υπολογισμού και ανάδειξης πληροφοριών για την αύξηση της ανταγωνιστικότητάς τους. (Βενιέρης και Κοέν, 1999)

Οι Διοικητικοί Λογιστές στηριζόμενοι στην ακριβή πληροφορία για το κόστος συγκεκριμένης δραστηριότητας, την οποία διοικούν, μπορούν να αναζητούν και να εξακριβώνουν τα αίτια που προκαλούν το κόστος της δραστηριότητας και να παίρνουν τα αναγκαία μέτρα

περιορισμού του κόστους αυτού, μέχρι το κατώτατο δυνατό επίπεδο. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι ο ανασχεδιασμός των υπαρχόντων δραστηριοτήτων με σκοπό την αύξηση ή την μείωση τους, η χρησιμοποίηση περισσότερων βάσεων ή κριτηρίων μερισμού του έμμεσου κόστους, η κατάργηση κάποιας δραστηριότητας και η ανάθεση εκτέλεσης του παραγομένου σε αυτήν έργου σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Σε πολλές επιχειρήσεις ο παραγωγικός χρόνος καλύπτει μικρότερο ποσοστό του συνολικού χρόνου από ότι η σπατάλη του χρόνου. Τα αίτια και οι λόγοι που οδηγούν στη λειτουργία μη παραγωγικών δραστηριοτήτων μπορεί να οφείλονται σε παράγοντες ενδοεπιχειρησιακούς, φυσικούς ή ανθρώπινους, καθώς και σε παράγοντες του εξωτερικού περιβάλλοντος. Οι Διοικητικοί Λογιστές οφείλουν να εντοπίζουν τις δραστηριότητες όπου σημειώνεται σπατάλη πόρων ή γίνονται περιττές δαπάνες και γενικά λειτουργούν μη παραγωγικά, και να παίρνουν μέτρα περιορισμού ή εξάλειψή τους.

Η ABC αναπτύχθηκε στον κατασκευαστικό τομέα της Αμερικής την περίοδο 1970-1980. Το Constortium for Advanced Management-International (CAM-I) έπαιξε καθοριστικό ρόλο στην μελέτη και υλοποίηση των αρχών που έγιναν γνωστές ως Κοστολόγηση ABC.

Οι Cooper και Kaplan (1987) αντιλήφθηκαν τις καινούριες αυτές ιδέες οι οποίες είχαν δημοσιευτεί σε διάφορα άρθρα του Harvard Business Review από τις αρχές του 1988. Η φιλοσοφία του A.B.C. σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan (1987) είναι απλή : «Όλες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες υπάρχουν για να υποστηρίξουν την παραγωγή και τη διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών. Επομένως, το κόστος τους θα πρέπει να θεωρείται κόστος των προϊόντων». Συνειδητοποιήσανε ότι η κοστολόγηση ABC θα έλυνε πολλά από τα προβλήματα και θα κάλυπταν κενά της παραδοσιακής κοστολόγησης. Τα παραδοσιακά συστήματα αδυνατούσαν να καθορίσουν με ακρίβεια το πραγματικό κόστος της παραγωγής και οδηγούσαν έτσι τα στελέχη να παίρνουν αποφάσεις πάνω σε ψευδή και ανακριβή στοιχεία. Η ABC αντιθέτως χρησιμοποιεί όλες της δραστηριότητες, και το κόστος της καθεμιάς, που σχετίζονται με την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων στηρίζεται καταρχήν στις παρακάτω θέσεις:

1. Τα κοστολογήσιμα στοιχεία καταναλώνουν δραστηριότητες
2. Οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους
3. Η κατανάλωση πόρων δημιουργεί το κόστος

4. Η κατανόηση αυτής της σχέσης είναι σημαντική για την επιτυχή διαχείριση των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Σκοπός της ABC δεν είναι να αντικαταστήσει το υπάρχον λογιστικό σύστημα που εφαρμόζει η επιχείρηση, αλλά περισσότερο δρα ως μια ασφαλιστική δικλείδα η οποία θα ελέγξει αν το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε με τη χρήση των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης είναι ορθό.

## 4.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει μίαν ακόμη περισσότερο αποτελεσματικότερη χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση έλεγχου από τη διοίκηση. Η ανάλυση του κόστους του προϊόντος, υπηρεσίας ή ενός έργου σύμφωνα με κλασσικά συστήματα κοστολόγησης γίνεται με τη χρησιμοποίηση των δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή έχει αναγκαστικά ιστορικό χαρακτήρα, δηλαδή αναφέρει στη διοίκηση απλά ποια είναι τα κόστη-έξοδα. Αντίθετα, σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι ο εφοδιασμός της διοίκησης της επιχείρησης με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη-έξοδα, αντί να την πληροφορεί απλά ποια ήταν (Πάγγειος, 1993).

Εξαιτίας λοιπόν της φύσης που έχει η πρότυπη κοστολόγηση αλλά και ορισμένων ζητημάτων που περιλαμβάνει η χρήση της, θεωρήθηκε απαραίτητο να εξεταστεί ξεχωριστά από τις άλλες μεθόδους κοστολόγησης.

Το πρότυπο κόστος στηρίζεται σε προϋπολογιστικά δεδομένα όχι μόνο σε σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αλλά και σε σχέση με τους υπόλοιπους συντελεστές του κόστους, δηλαδή τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Αυτό σημαίνει ότι πριν ακόμη ξεκινήσει η παραγωγή των προϊόντων έχει γίνει η εκτίμηση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής. Κατ' αυτήν την έννοια θα μπορούσε να ονομάζεται προϋπολογιστικό κόστος. Όσο οι εκτιμήσεις αυτές γίνονται ακριβέστερες τόσο το προϋπολογιστικό κόστος τείνει προς το πρότυπο κόστος (Βενιέρης, 1993)

Κατά τον Drury (1992) οι κύριοι λόγοι για τους οποίους ένα σύστημα πρότυπης κοστολόγησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί είναι:



1. Για να διευκολύνει την σύνταξη των προϋπολογισμών και την αξιολόγηση της απόδοσης των διευθυντών.
2. Για να ενεργήσει ως μέσο ελέγχου τονίζοντας εκείνες τις δραστηριότητες που δεν ταιριάζουν με τον αρχικό σχεδιασμό και προειδοποιώντας τους ιθύνοντες για τις καταστάσεις που είναι εκτός ελέγχου ώστε να ληφθούν διορθωτικά μέτρα.
3. Για να παρέχει μια πρόβλεψη των μελλοντικών δαπανών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη λήψη αποφάσεων.
4. Για να απλοποιήσει τη διαδικασία ανίχνευσης κόστους στα προϊόντα για λόγους εκτίμησης αποθεμάτων.
5. Για να παρέχει έναν στόχο που να παρακινεί τα στελέχη να τον επιτύχουν.

Τα πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα διοικητικά στελέχη και για τα τρία (3) στοιχεία του κόστους των εισροών – υλικά, εργασία, Γ.Β.Ε. – που έχουμε αναφέρει σε προηγούμενη ενότητα. Μια σειρά από πρότυπα περιγράφουν το πώς πρέπει να πραγματοποιηθεί ένα έργο αλλά και το πόσο θα κοστίσει αυτό. Όταν επιτελείται μια εργασία γίνεται σύγκριση μεταξύ των πρότυπων και των πραγματικών εξόδων με σκοπό να προκύψουν οι όποιες διαφορές, που αποκαλούνται αποκλίσεις. Αυτή η διαπίστωση των διαφορών (αποκλίσεων) ουσιαστικά αποτελεί την αφετηρία μιας σχετικής ερευνάς η οποία πρέπει να καταλήξει στον εντοπισμό των αιτιών των αποκλίσεων και να προκαλέσει εν τέλει τις απαραίτητες αποφάσεις από πλευράς της διοίκησης σχετικά με την εξάλειψη αυτών. Ακριβώς για αυτό το λόγο η τεχνική του πρότυπου κόστους θεωρείται ότι αποτελεί τη σημαντικότερη συμβολή της Διοικητικής Λογιστικής στην καλύτερη διοίκηση των επιχειρήσεων. Το πρότυπο κόστος ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο και όχι ιδεατό αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης.

Στην περίπτωση λοιπόν που εμφανίζεται μια απόκλιση, η διεύθυνση ενημερώνεται ότι το κόστος παραγωγής διαφέρει από το πρότυπο. Τα σενάρια τότε είναι δυο: Αν οι πραγματικές δαπάνες είναι μεγαλύτερες από τις πρότυπες, τότε η απόκλιση είναι δυσμενής, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι εφόσον όλα τα άλλα παραμείνουν σταθερά το πραγματικό κέρδος της επιχείρησης θα είναι λιγότερο από το προγραμματισμένο. Αν όμως το πραγματικό κόστος είναι λιγότερο από το πρότυπο, τότε η απόκλιση είναι ευνοϊκή, πράγμα που σημαίνει ότι εφόσον όλα τα άλλα παραμείνουν σταθερά το πραγματικό κέρδος θα ξεπεράσει το προγραμματισμένο κέρδος. Είναι ευνόητο πως ο έγκαιρος υπολογισμός των αποκλίσεων από

το λογιστικό σύστημα, θα βοηθήσει τη διεύθυνση να εντοπίσει την απόκλιση από τα προγραμματισμένα ποσά.

### **Προϋποθέσεις κατάρτισης πρότυπου κόστους παραγωγής**

Το κύριο χαρακτηριστικό του πρότυπου κόστους είναι η ένδειξη εκείνου του ποσού στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος. Γι' αυτό το λόγο είναι αναγκαίο οι υπολογισμοί να βασίζονται σε προσδιορισμένα δεδομένα. Βασικά τα δεδομένα αυτά βρίσκουν απαντήσεις στις ακόλουθες ερωτήσεις:

A) Τι θα παράγουμε

B) Ποια χρονική κατανομή της παραγωγής είναι πιο συμφέρουσα

Γ) Πόσο θα παράγουμε

Δ) Πώς θα συντελεστεί η παραγωγή

E) Ποιες ποσοτικές αναλώσεις είναι απαραίτητες για την παραγωγή

Στ) Ποιες χρηματικές δαπάνες απαιτούνται για τη συγκεκριμένη παραγωγή

Απαντήσεις στις παραπάνω ερωτήσεις δίνει ο προγραμματισμός των πωλήσεων και της παραγωγής. Το πρόγραμμα της παραγωγής εξαρτάται από:

- Την πληρότητα του προγράμματος πωλήσεων
- Την ύπαρξη στοιχείων που να αναφέρονται στις ποσοτικές αναλώσεις και τις δαπάνες της παραγωγής

Το πρόγραμμα παραγωγής περιλαμβάνει:

- Τον ποσοτικό προσδιορισμό και τη χρονική κατανομή της παραγωγής
- Το πρόγραμμα των δαπανών παραγωγής
- Το πρόγραμμα χρησιμοποίησης των εγκαταστάσεων

Για την κατάρτιση ενός πρότυπου κοστολογίου απαιτείται να είναι γνωστά:

- Τα ποσοτικά πρότυπα (πρότυπη ανάλωση και πρότυπες ώρες για το παραγόμενο προϊόν)

- Οι πρότυπες τιμές (πρότυπη τιμή αγοράς πρώτης ύλης και το πρότυπο ωρομίσθιο)
- Η επιβάρυνση του κόστους με Γ.Β.Ε

### **Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα προτύπου κόστους**

#### Πλεονεκτήματα

Ένας αριθμός από διακριτά πλεονεκτήματα μπορεί να αναφερθεί στην εφαρμογή του προτύπου κόστους σε μια επιχείρηση.

- Η χρήση του προτύπου κόστους από την επιχείρηση συντελεί στην εξεύρεση των αδύνατων σημείων της επιχείρησης στη διοίκηση. Όταν το πρότυπο κόστος είναι εντός ορίων των προτύπων που έχει καθορίσει η επιχείρηση, τότε δε χρίζει ανάγκης προσοχής. Όμως όταν αυτό αρχίζει και κινείται εκτός των ορίων, τότε η διοίκηση θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στις ενδείξεις που περιέχει το πρότυπο κόστος μέσω των αποκλίσεων.
- Το πρότυπο κόστος διευκολύνει τον ταμειακό προγραμματισμό αλλά και τον προγραμματισμό των αποθεμάτων
- Η μέθοδος της πρότυπης κοστολόγησης είναι πιο απλή στη χρήση της από την ιστορική κοστολόγηση και σε αρκετές περιπτώσεις οικονομικότερη
- Η πρότυπη κοστολόγηση παρέχει ευκολότερες βάσεις για την αποτίμηση πρώτων υλών, ημικατεργασμένων και έτοιμων προϊόντων. (Φίλιος, 1998)
- Η χρήση προτύπων παρέχει την πιο σημαντική βάση για την πρόγνωση και την κατασκευή των Προϋπολογισμών
- Η πρότυπη κοστολόγηση είναι ένας αποδοτικός τρόπος ελέγχου των λειτουργιών μιας επιχείρησης, με τον καθορισμό εφαρμοστέων προτύπων που μπορούν να επιδράσουν ευνοϊκά στην ανάπτυξη κινήτρων όπου η διοίκηση και οι εργαζόμενοι θα έχουν συμβατούς στόχους.

## Μειονεκτήματα

Παρόλο που τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης είναι σημαντικά, δεν θα πρέπει να παραβλέψουμε πως υπάρχουν και ορισμένες δυσκολίες, οι οποίες πρέπει να αντιμετωπιστούν από τα στελέχη κατά την εφαρμογή του προτύπου κόστους. Αυτό συμβαίνει εξαιτίας του γεγονότος ότι η λάθος εφαρμογή του προτύπου κόστους όσον αφορά την αποκάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσει σε αντίθετα αποτελέσματα μέσα στην επιχείρηση. Διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων, αναφέρουν τα πιο κάτω προβλήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης.

- Εμφανίζεται δυσκολία στην κατανόηση της σημαντικότητας των αποκλίσεων
- Τα στελέχη επικεντρώνονται σε αποκλίσεις ενός μόνο επιπέδου, με αποτέλεσμα να μην αντιλαμβάνονται κάποιες τάσεις σε αρχικό στάδιο
- Η τεχνική της διοίκησης σύμφωνα με την αρχή “διοίκηση με εξαιρέσεις” είναι δυνατόν επίσης να επηρεάσει μη ικανοποιητικά και τους προϊσταμένους, επειδή αισθάνονται ότι δεν έχουν μια ολοκληρωμένη εικόνα των λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά απλά δραστηριοποιούνται με κάποια προβλήματα. Επιπλέον αισθάνονται σε μόνιμη βάση και την κριτική των υφισταμένων τους με αποτέλεσμα να έχει αρνητικό αντίκτυπο στο ηθικό τους.
- Η κριτική ενάντια στην Πρότυπη Κοστολόγηση σχετίζεται, κυρίως, με τον έλεγχο του κόστους και την εκτίμηση της απόδοσης (Berliner & Brimson, 1988; Cheatham, 1989; Foster & Horngren, 1988; Howell, 1987; Howell & Soucy, 1988; Johnson, 1988; Kirwan, 1986; Lessner, 1989; McCosh, 1986 και McNair et al, 1988). Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, αρκετοί επικριτές της μεθόδου πιστεύουν πως είναι ανώφελο να καταχωρούνται και να παρακολουθούνται οι αποκλίσεις σε ένα περιβάλλον παραγωγής, όπου η εστίαση γίνεται στην ποιότητα των προϊόντων, γιατί αυτή η μέθοδος μπορεί να οδηγήσει μόνο σε μηδαμινές αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους. Η ποιότητα των προϊόντων αυξάνεται όλο και περισσότερο, κάτι το οποίο τείνει να οδηγήσει σε μικρότερες και λιγότερες φθορές, ακυρώσεις και χαμηλότερα κόστη. Η προσπάθεια για την ελαχιστοποίηση των αποκλίσεων γίνεται ανάλογα με τη φιλοσοφία της επιχείρησης που χρησιμοποιεί την πρότυπη κοστολόγηση.

Θεωρείται, όμως, πιο σημαντικό να εστιάζουν οι επιχειρήσεις σε πραγματικές μετρήσεις και στο πόσο διαφέρουν αυτές μεταξύ των περιόδων. (Φίλιος, 1998)

Τα προβλήματα αυτά απαιτούν προσεκτική φροντίδα από το στέλεχος που έχει αναλάβει την οργάνωση και υλοποίηση ενός συστήματος πρότυπης κοστολόγησης. Είναι αρκετά σημαντικό για το στέλεχος να συγκεντρώνει την προσοχή του στα θετικά παρά στα αρνητικά, και η επιτυχημένη εργασία πρέπει πάντα να αναγνωρίζεται.

#### **4.6 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (BUDGET)**

Ο προγραμματισμός των επιχειρήσεων επιτυγχάνεται με την κατάρτιση των προϋπολογισμών από τα διοικητικά στελέχη. Όταν αναφερόμαστε στον όρο προϋπολογισμό, ουσιαστικά εννοούμε την ποσοτική έκφραση του προγράμματος δράσης που σκοπεύει να ακολουθήσει η επιχείρηση. Αποτελεί ένα λεπτομερές πρόγραμμα εκφρασμένο σε χρηματικές μονάδες και προσδιορίζει τον τρόπο απόκτησης και χρήσης των πόρων σε μια χρονική περίοδο. Διαφορετικά, ο προϋπολογισμός ορίζεται ως μια συστηματική και τυποποιημένη προσέγγιση για την εκτέλεση σημαντικών σταδίων της διοίκησης, του σχεδιασμού και του ελέγχου (Welsch et al, 1988). Τα στελέχη των επιχειρήσεων θέλουν να γνωρίζουν τη θέση που θα καταλαμβάνει η επιχείρηση μετά από ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, το οποίο μπορεί να είναι από ένα έως και πέντε χρόνια. Συνήθως ο προϋπολογισμός αναφέρεται στο επόμενο έτος.

Το ερώτημα που γεννιέται είναι το κατά πόσο εφικτό είναι για τη διοίκηση της κάθε επιχείρησης να καταρτίσει προγράμματα τα οποία να εκτείνονται πέραν του ενός έτους σχετικά με κάποιες δραστηριότητες της. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο ετήσιος προϋπολογισμός περιλαμβάνει τμήμα μόνο από τα μακροχρόνια αυτά προγράμματα. Το σίγουρο πάντως είναι πως η επίτευξη όλων των στόχων που έχουν θέσει τα στελέχη κατά τη διαμόρφωση του προγράμματος δράσης είναι ανέφικτη. Στηριζόμενοι σε αυτό το πρόγραμμα μπορούν να διατυπώσουν καλύτερα βραχυπρόθεσμα σχέδια και να λαμβάνουν αποφάσεις οι όποιες δε θα έρχονται σε σύγκρουση με τις μακροπρόθεσμες επιδιώξεις της επιχείρησης.

Σε τελική ανάλυση, ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο στα χέρια των διοικητικών στελεχών το οποίο βοηθά στην υλοποίηση του μακροπρόθεσμου σχεδίου της επιχείρησης προάγοντας το συντονισμό όλων των δραστηριοτήτων της, καθώς αφορά τόσο τα

επιμέρους τμήματα και τις λειτουργίες, όσο και το σύνολο της επιχείρησης (Δημητράς και Μπάλλας, 2009).

Σε αυτή την ενότητα του ερωτηματολογίου εξετάστηκε το κατά πόσο οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ή όχι τον προϋπολογισμό ως εργαλείο στη λήψη αποφάσεων και αν γίνεται χρήση των Μεθόδων Προϋπολογισμού Κεφαλαίου, τόσο των κλασσικών, όσο και προοδευμένων μεθόδων. Τέλος ζητήθηκε να απαντηθεί το κατά πόσο γίνεται εφαρμογή του Στρατηγικού Σχεδιασμού από τις επιχειρήσεις.

### **Είδη Προϋπολογισμών**

Η ερώτηση 19 αφορούσε τα είδη των Προϋπολογισμών που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις. Σε πολλές περιπτώσεις οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν διάφορα είδη προϋπολογισμών όπως:

- Σχεδιασμού καθημερινής Λειτουργίας
- Σχεδιασμού Ταμειακών Ροών
- Σχεδιασμού της χρηματοοικονομικής θέσης
- Συντονισμού των δραστηριοτήτων στα τμήματα της επιχείρησης
- Ελέγχου του κόστους

### **Σύνταξη Προϋπολογισμών**

Στην ερώτηση 20 οι επιχειρήσεις κλήθηκαν να απαντήσουν τι είδους προϋπολογισμό συντάσσουν με τις πιθανές απαντήσεις στην ερώτηση αυτή να παρουσιάζονται παρακάτω. Στη συνέχεια ζητήθηκε από τα στελέχη να συμπληρώσουν ποια είναι η συχνότητα χρήσης των προϋπολογισμών στη λήψη αποφάσεων.

### *Ελαστικός (ευέλικτος) Προϋπολογισμός*

Οι μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς και των πωλήσεων επηρεάζουν τον βαθμό απασχόλησης (BA) της επιχείρησης και καθιστούν επιτακτική την ανάγκη χρήσης ελαστικών προϋπολογισμών για τον ορθότερο προϋπολογιστικό έλεγχο. Ο ελαστικός προϋπολογισμός αποτελεί το άθροισμα ή τη συνιστάμενη πολλών στατικών προϋπολογισμών (όρος που θα αναλυθεί παρακάτω) ο καθένας από τους οποίους αναφέρεται σε διαφορετικές δραστηριότητες. Ο BA μπορεί να αναφέρεται σε ώρες λειτουργίας των μηχανών, σε

επεξεργασμένες ποσότητες πρώτης ύλης, σε αναγκαίες ώρες άμεσης εργασίας (ΩΑΕ) και σε μονάδες έτοιμου προϊόντος. Ανάλογα με το ΒΑ, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό (δεν επηρεάζεται από το ΒΑ), μεταβλητό (επηρεάζεται αναλογικά από το ΒΑ) και ημιμεταβλητό (επηρεάζεται όχι αναλογικά από το ΒΑ). Το ημιμεταβλητό κόστος διαχωρίζεται σε σταθερό τμήμα δαπανών (ανεξάρτητο του ΒΑ) και σε μεταβλητό τμήμα δαπανών δηλαδή σε γινόμενο του ανά μονάδα κόστους με τις συνολικές μονάδες κάθε ΒΑ. Αυτός ο διαχωρισμός είναι απαραίτητος για την κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών.

Ο ελαστικός προϋπολογισμός αναφέρεται συνήθως στα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Βάση των ελαστικών προϋπολογισμών για τα έξοδα στηρίζεται στο ότι όλα τα έξοδα συμβαίνουν λόγω του χρόνου που περνά, της παραγωγής ή και των δυο (Μηλιώτη, 2005). Έτσι τα έξοδα:

- Πρέπει να αναγνωρισθούν στα σταθερά και στα μεταβλητά τους τμήματα ως προς την παραγωγή
- Πρέπει να εξαρτώνται λογικά από τον όγκο παραγωγής
- Η παραγωγή πρέπει να μετρηθεί
- Οι τύποι του ελαστικού προϋπολογισμού για κάθε έξοδο πρέπει να είναι για ορισμένο χρονικό διάστημα και δυναμικότητα
- Οι τύποι εξόδων ελαστικών προϋπολογισμών να δημιουργούνται σε κάθε κέντρο ευθύνης

#### Συνεχής (διαρκής) Προϋπολογισμός

Συνεχής ή Διαρκής Προϋπολογισμός είναι ένας 12μηνος προϋπολογισμός που κυλιέται στον επόμενο μήνα (ή τρίμηνο) καθώς ολοκληρώνεται ο τρέχων μήνας (ή τρίμηνο).

#### Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης

Η σύνταξη ενός προϋπολογισμού μηδενικής βάσης (zero-base budgeting) σημαίνει ότι κάθε ένα από τα επιμέρους στοιχεία του τίθεται αρχικά στο μηδέν, μέχρι να αποφασισθεί το τελικό ύψος του (Hilton et al., 2000). Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης χρησιμοποιείται για την περιοδική δικαιολόγηση της ύπαρξης όλων των στοιχείων του κόστους με σκοπό τη συμβολή τους στον αποτελεσματικό έλεγχο και κερδοφορία της επιχείρησης. Επιπλέον βοηθά την επιχείρηση να κατανοεί το σύνολο των λειτουργιών της και παράλληλα να εξαλείφει κάποιες δυσλειτουργίες που προέκυπταν από τη χρήση παλιότερων προϋπολογισμών (Hayes και

Cron, 1988). Έτσι δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να προβαίνει σε αποτελεσματικές λύσεις που έχουν να κάνουν με την αποδοτικότητα της.

Ένα μειονέκτημα που διακρίνει τον προϋπολογισμό μηδενικής βάσης έχει να κάνει με τη σπατάλη χρόνου, καθότι είναι αρκετά χρονοβόρα η εξέταση όλων των στοιχείων από την αρχή. Άλλο μειονέκτημα αποτελεί και η αύξηση της γραφειοκρατίας, καθώς και το μικρότερο τμήμα απαιτεί έγκριση από τα ανώτερα διοικητικά όργανα. Οι προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης αποτελούν συχνά κοινή πρακτική σε δημόσιους οργανισμούς ενώ στις ιδιωτικές επιχειρήσεις λόγω των προβλημάτων που αναφέρθηκαν δε χρησιμοποιούνται συχνά (Δημητράς και Μπάλλας, 2009).

### Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων

Τα περισσότερα μοντέλα προϋπολογισμών χρησιμοποιούν ένα μικρό αριθμό από οδηγούς κόστους οι οποίοι βασίζονται στην εκροή (παραγόμενες μονάδες, πωληθείσες μονάδες ή συνολικά έσοδα. Η έλευση όμως της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC) έχει οδηγήσει στην ενσωμάτωση από τις επιχειρήσεις οδηγών κόστους που βασίζονται στις δραστηριότητες στους προϋπολογισμούς τους.

Όσον αφορά την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, αυτή αποτελεί μια προσέγγιση η οποία κατανέμει το κόστος στα προϊόντα, στις υπηρεσίες ή στους καταναλωτές βάσει της κατανάλωσης πόρων από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Η προσέγγιση αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες της επιχείρησης είναι αποτελέσματα των δραστηριοτήτων αυτής και ότι αυτές καταναλώνουν πόρους, πράγμα που σημαίνει ότι έχουμε δημιουργία κόστους. Οι πόροι κατανέμονται στις δραστηριότητες και αυτές με τη σειρά τους κατανέμονται στους φορείς κόστους. Φορέας κόστους μπορεί να αποτελέσει οποιοδήποτε προϊόν, υπηρεσία, πελάτης ή οποιαδήποτε μονάδα εργασίας για την οποία θεωρείται αναγκαία μια ξεχωριστή μέτρηση του κόστους της.

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων κατανέμει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στους φορείς κόστους. Η σύνταξη του προϋπολογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων βάσει δραστηριοτήτων απαιτεί τα παρακάτω βήματα:

- 1) Καταγραφή του συνόλου των δραστηριοτήτων της παραγωγής
- 2) Εντοπισμός οδηγών δραστηριοτήτων



- 3) Υπολογισμός του ύψους κάθε οδηγού δραστηριότητας που θα αφορά την παραγωγή του επόμενου έτους
- 4) Αναγνώριση του συνόλου των πόρων που απαιτούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων
- 5) Εκτίμηση του κόστους παροχής των πόρων
- 6) Ανάπτυξη αιτήσεων δαπάνης, για να εγκριθούν τα ποσά που προϋπολογίζονται
- 7) Ενσωμάτωση δραστηριοτήτων σε ένα μοναδικό προϋπολογισμό γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Η εφαρμογή των παραπάνω βημάτων, βοηθά την επιχείρηση στον υπολογισμό με μεγαλύτερη ακρίβεια και στον προσδιορισμό με σαφήνεια του ύψους των γενικών εξόδων στα οποία θα πρέπει να προβεί. Αποτελεί μια πολύπλοκη διαδικασία η οποία όμως περικλείει πλεονεκτήματα, τα οποία συμπίπτουν με αυτά της αντίστοιχης κοστολόγησης (Klammer et al., 1997). Μειονεκτήματα αυτής της μεθόδου είναι το υψηλό κόστος σχεδιασμού και εκκίνησης του συστήματος σε χρόνο, προσπάθεια και χρήμα, οι υψηλές απαιτήσεις σε πληροφοριακά συστήματα και αντίστοιχο λογισμικό, οι αυξημένες ανάγκες παρακολούθησης του και οι δυσκολίες καταγραφής των δραστηριοτήτων (Κατσαβούνη, 2005)

#### Προσαυξητικός Προϋπολογισμός

Με την τεχνική του προσαυξητικού προϋπολογισμού (incremental budgeting) η επιχείρηση συντάσσει τον προϋπολογισμό μεταβάλλοντας όλα τα ποσά του τελευταίου απολογισμού κατά ένα ποσοστό ή ποσό ώστε στον νέο να απεικονίζεται τόσο η επίδραση του πληθωρισμού όσο και η ανάπτυξη της εταιρείας. Ο συγκεκριμένος τύπος προϋπολογισμού βρίσκει εφαρμογή σε λειτουργίες έμμεσου χαρακτήρα, όπως έρευνα και ανάπτυξη. Ο προσαυξητικός προϋπολογισμός έχει δεχτεί έντονη κριτική εξαιτίας του γεγονότος ότι δεν ακολουθεί επιστημονική μεθοδολογία καθώς συνδυάζει τη σχέση αιτίας – αιτιατού (δεν αποδίδεται η αύξηση σε κάποια ρεαλιστική αιτία). Επιπρόσθετα δεν εξετάζει αν κάποια έξοδα δεν είναι πλέον απαραίτητα (Garbutt, 1995). Πλεονεκτήματα αυτής της μεθόδου αποτελούν η χαμηλή απαίτηση σε χρόνο και κόστος για τη σύνταξη του προϋπολογισμού.

## Στατικός Προϋπολογισμός

Ο στατικός προϋπολογισμός καταρτίζεται λαμβάνοντας υπόψη το επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης, όπως επίσης και το επίπεδο πωλήσεων και ωρών άμεσης εργασίας. Με βάση αυτό το είδος προϋπολογισμού όλα τα προϋπολογισθέντα ποσά υπολογίζονται βάσει αυτού του επιπέδου δραστηριότητας. Αυτός ο τρόπος κατάρτισης των προϋπολογισμών συχνά οδηγεί σε λάθη καθώς σε περιβάλλοντα με συνεχή μεταβολή κοινωνικών και οικονομικών συνθηκών, το επίπεδο δραστηριότητας σπάνια συμπίπτει με το προϋπολογισμένο. Εξαιτίας αυτού δεν είναι ιδιαίτερος δημοφιλής και οι επιχειρήσεις αποφεύγουν να τον χρησιμοποιούν.

## **Προϋπολογισμοί Κεφαλαίου**

Προϋπολογισμός κεφαλαίου είναι η διαδικασία που χρησιμοποιούν πολλές εταιρείες για την εκτίμηση και ταξινόμηση ενδεχομένων δαπανών και επενδύσεων τα οποία είναι σημαντικά σε ποσότητα. Οι μεγάλες δαπάνες περιλαμβάνουν την αγορά καινούριου εξοπλισμού, οχημάτων, κατασκευή κτιρίων κτλ. Τα μεγάλα ποσά που ξοδεύονται για αυτού του είδους τις δαπάνες είναι γνωστά σαν κεφαλαιουχικές δαπάνες.

Η διαδικασία σύνταξης του προϋπολογισμού κεφαλαίου είναι ένα εργαλείο για τη μεγιστοποίηση των μελλοντικών κερδών μιας εταιρείας, καθώς οι περισσότερες εταιρείες είναι σε θέση να διαχειρίζονται μόνο ένα περιορισμένο αριθμό μεγάλων έργων ανά πάσα στιγμή. Σε αυτήν την διαδικασία, η διοίκηση οφείλει να χρησιμοποιεί ακριβείς μεθόδους που θα τη βοηθήσουν να επιτύχει τους στόχους της. Κατά τη διάρκεια των χρόνων, έχουν χρησιμοποιηθεί ευρέως διάφοροι μέθοδοι προϋπολογισμών κεφαλαίου. Αυτές οι μέθοδοι χωρίζονται στις κλασικές και στις εξελιγμένες.

## **Κλασικές Μέθοδοι Προϋπολογισμού Κεφαλαίου**

Στην ερώτηση 23 τα στελέχη καλούνταν να απαντήσουν ποια από τις κλασικές μεθόδους προϋπολογισμού κεφαλαίου χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που εργάζονται. Οι πιθανές μέθοδοι που τους διατέθηκαν ήταν οι παρακάτω:

- Καθαρής παρούσας αξίας

- Δείκτης αποδοτικότητας
- Εσωτερικός βαθμός απόδοσης
- Τροποποιημένος εσωτερικός βαθμός απόδοσης
- Περίοδος αποπληρωμής
- Προεξοφλημένη περίοδος αποπληρωμής
- Λογιστικός βαθμός απόδοσης

### **Καθαρή Παρούσα Αξία (Net Present Value (NPV))**

Το πιο ευρέως διαδεδομένο κριτήριο που χρησιμοποιούν οι αναλυτές και αξιολογητές επενδύσεων είναι αυτό της Καθαρής Παρούσας Αξίας. Σύμφωνα με αυτό το κριτήριο, φέρνουμε σε παρούσες αξίες τις καθαρές χρηματικές ροές (έσοδα – έξοδα) και τα συγκρίνουμε με το αρχικό κόστος επένδυσης. Εάν τα οφέλη σε παρούσες αξίες είναι μεγαλύτερα από τα κόστη σε παρούσες αξίες, τότε προκρίνεται το έργο που μελετάται. Αν όχι τότε το έργο απορρίπτεται επειδή οι ροές μετρητών θα είναι αρνητικές (Παπαδάμου και Συριόπουλος, 2015).

### **Δείκτης αποδοτικότητας (Profitability Index)**

Ο Δείκτης Αποδοτικότητας είναι ένας δείκτης που προσπαθεί να προσδιορίσει τη σχέση μεταξύ των δαπανών και των κερδών ενός προτεινόμενου έργου μέσω της χρήσης μιας αναλογίας που υπολογίζεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$\Delta A = \text{Παρούσα Αξία Μελλοντικών Ταμειακών Ροών} / \text{Αρχική Επένδυση}$$

Μια αναλογία με δείκτη 1,0 είναι λογικά το χαμηλότερο αποδεκτό μέτρο. Οποιαδήποτε εκτίμηση χαμηλότερη από 1,0 θα έδειχνε ότι το κέρδος από το έργο είναι λιγότερο από την

αρχική επένδυση. Καθώς ότι οι αξίες στον δείκτη κερδοφορίας αυξάνονται, το ίδιο συμβαίνει και με την οικονομική ελκυστικότητα του προτεινόμενου έργου (Κατσαβούνη, 2005)

### **Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης (Internal Rate of Return Method (IRR))**

Ο Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης (EBA) ή, National Rate of Return (IRR), είναι εκείνο το επιτόκιο που μηδενίζει την Καθαρή Παρούσα Αξία. Με άλλα λόγια είναι το επιτόκιο που εξισώνει την αρχική επένδυση με την αξία όλων των μελλοντικών ταμειακών ροών. Όσο υψηλότερος είναι ο εσωτερικός βαθμός απόδοσης ενός έργου, τόσο πιο επιθυμητή είναι η ανάληψή του. Ενώ ο πραγματικός βαθμός απόδοσης στον οποίο καταλήγει ένα έργο συχνά διαφέρει από τον εκτιμώμενο EBA, ένα έργο με μια ουσιαστικά υψηλότερη αξία EBA από άλλες διαθέσιμες επιλογές θα συνέχιζε να παρέχει καλύτερη πιθανότητα ισχυρής ανάπτυξης.

### **Τροποποιημένος Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης (Modified Internal Rate of Return (MIRR))**

Ο τροποποιημένος εσωτερικός βαθμός απόδοσης (TEBA) είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο που εξισώνει την παρούσα αξία των εκροών με την παρούσα αξία της τελικής αξίας των εισροών. Ο τροποποιημένος εσωτερικός βαθμός απόδοσης υποθέτει ότι οι χρηματοροές επανεπενδύονται στο ίδιο κόστος κεφαλαίου ενώ ο EBA υποθέτει ότι οι χρηματοροές επανεπενδύονται με επιτόκιο τον EBA της επένδυσης. Από τα παραπάνω προκύπτει πως ο TEBA απεικονίζει ακριβέστερα την αποδοτικότητα ενός προγράμματος.

### **Περίοδος Αποπληρωμής**

Η μέθοδος της περιόδου αποπληρωμής (ή επανείσπραξης) (payback period) δείχνει το χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο ένα επενδυτικό έργο θα αποδώσει την αρχική του επένδυση και υπολογίζεται από τον ακόλουθο τύπο:

$$\text{Περίοδος Αποπληρωμής} = \text{Κόστος Έργου} / \text{Ετήσιες Ταμειακές Εισροές}$$

-Αν περίοδος επανείσπραξης  $\leq$  επιθυμητή περίοδο επανείσπραξης τότε επένδυση γίνεται αποδεκτή

-Αν περίοδος επανείσπραξης > επιθυμητή περίοδο επανείσπραξης τότε επένδυση απορρίπτεται

Θετικό αυτής της μεθόδου είναι πως είναι απλή στον υπολογισμό. Στα αρνητικά αυτής συγκαταλέγονται ότι αγνοεί τη διαχρονική αξία του χρήματος και τις ταμειακές ροές που δημιουργούνται μετά την ανάκτηση της αρχικής επένδυσης.

### **Προεξοφλημένη Περίοδος Αποπληρωμής**

Μία παραλλαγή της παραπάνω μεθόδου είναι η προεξοφλημένη περίοδος επανείσπραξης, όπου η διαφοροποίηση έγκειται στο ότι οι αναμενόμενες χρηματοροές προεξοφλούνται με το κόστος κεφαλαίου της επένδυσης. Έτσι, η προεξοφλημένη περίοδος επανείσπραξης ορίζεται ως ο αριθμός των ετών που απαιτείται προκειμένου να ανακτηθούν τα χρήματα από τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές.

Η μέθοδος προεξόφλησης της περιόδου επανείσπραξης παρακάμπτει το μειονέκτημα της ίσης στάθμισης των χρηματοροών πριν το σημείο πληρωμής της αρχικής επένδυσης. Παρόλα αυτά, συνεχίζει να μην λαμβάνει υπόψη τις χρηματοροές που θα έρθουν μετά από αυτό το σημείο. Οι οικονομικοί διευθυντές χρησιμοποιούν αυτή τη μέθοδο ως ένα σήμα για την ρευστότητα της επένδυσης, αφού όσο μικρότερη είναι η περίοδος επανείσπραξης τόσο πιο μεγάλη ρευστότητα έχει η επένδυση (Levy, 1994 - Brealey et al., 2006). Επιπλέον, πολλοί θεωρούν τις μακρινές χρηματικές ροές ως πιο επικίνδυνες, έτσι αυτή η μέθοδος δίνει ένα σήμα και για τον κίνδυνο της επένδυσης.

### **Λογιστικός Βαθμός Απόδοσης (Accounting Rate of Return (ARoR))**

Πρόκειται για την πιο απλή μέθοδο υπολογισμού της απόδοσης κάποιου επενδυτικού έργου. Ο λογιστικός βαθμός απόδοσης (accounting rate of return- ARoR) υπολογίζει την απόδοση πάνω στο κεφάλαιο της επένδυσης. Στον υπολογισμό του ARoR, τα «κέρδη» περιλαμβάνουν τα κέρδη προ τόκων και φόρων (earnings before interest and tax- EBIT), από τα οποία έχουν όμως αφαιρεθεί οι αποσβέσεις (Παπαδάμου και Συριόπουλος, 2015).

Μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε δύο τρόπους για τον υπολογισμό του Λογιστικού Βαθμού Απόδοσης ARoR ανάλογα με το αν υπολογιστεί η απόδοση στο αρχικό ή στο μέσο κεφάλαιο επένδυσης. Πιο συγκεκριμένα στην πρώτη περίπτωση, το κόστος της επένδυσης σε τιμές αγοράς και η απαιτούμενη αύξηση του κεφαλαίου κινήσεως στην αρχή της επένδυσης, αποτελούν το αρχικό κόστος επένδυσης και μιλάμε για ARoR στο κόστος επένδυσης.

### **ARoR1 = Μέσο Ετήσιο Λογιστικό Κέρδος / Αρχικό Κεφάλαιο Επένδυσης**

Στη δεύτερη όμως περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη ότι στο τέλος της ωφέλιμης ζωής της επένδυσης, το κεφάλαιο επένδυσης μειώνεται και γίνεται ίσο με την υπολειμματική του αξία συν κάποιο υπόλοιπο του κεφαλαίου κινήσεως που έχει απομείνει (ARoR στο μέσο κόστος επένδυσης).

### **ARoR2 = Μέσο Ετήσιο Λογιστικό Κέρδος / (Αρχικό Κεφάλαιο Επένδυσης + Υπολ. Αξία)/2**

Τα σημαντικότερα μειονεκτήματα του ARoR είναι ότι χρησιμοποιεί το κέρδος παρά τις ταμειακές ροές και δεν λογαριάζει τη χρονική αξία του χρήματος.

### **Εξελιγμένες Μέθοδοι Προϋπολογισμού κεφαλαίου (Advanced Capital Budgeting Methods)**

Η ερώτηση 24 αφορούσε τις εξελιγμένες μεθόδους Προϋπολογισμού Κεφαλαίου, δηλαδή πιο εξελιγμένες πρακτικές, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- Ανάλυση ευαισθησίας
- Ανάλυση σεναρίου
- Ταμειακές ροές προσαρμοσμένες στον πληθωρισμό
- Οικονομική προστιθέμενη αξία
- Αγοραία προστιθέμενη αξία
- Προσαυξητικός εσωτερικός βαθμός απόδοσης
- Προσομοίωση
- Εφαρμογή διαχείρισης έργου
- Δενδρικά μοντέλα απόφασης
- Γραμμικός προγραμματισμός
- Υπόδειγμα τιμολόγησης δικαιωμάτων
- Σύνθετο μαθηματικό μοντέλο

## **Ανάλυση ευαισθησίας**

Η ανάλυση ευαισθησίας είναι μία μέθοδος η οποία εφαρμόζεται για να προσδιορίσει την ευαισθησία της λύσης ενός προβλήματος γραμμικού προγραμματισμού στις μεταβολές των παραμέτρων του.

Το πλέον διαδεδομένο μέσο για εύρεση της βέλτιστης λύσης ενός προβλήματος καθώς και την ανάλυση ευαισθησίας του είναι το Microsoft Excel και πιο συγκεκριμένα το εργαλείο Solver. Το Solver μας δίνει την αναφορά απάντησης (Answer Report), την ανάλυση ευαισθησίας (Sensitivity Report) και την αναφορά ορίων (Limits Report).

Η ανάλυση ευαισθησίας μας δείχνει πόσο μεταβάλλεται η ΚΠΑ ενός επενδυτικού προγράμματος, όταν μεταβάλλεται ένας από τους παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται το πρόγραμμα, ενώ όλοι οι άλλοι παράγοντες παραμένουν σταθεροί. Οι παράγοντες που μπορεί συνήθως να μεταβληθούν είναι:

- Το προεξοφλητικό επιτόκιο.
- Οι πωλήσεις.
- Το κόστος εργασίας.
- Το κόστος υλικών.
- Το κόστος κεφαλαίου

## **Ανάλυση σεναρίων**

Η ανάλυση σεναρίων είναι μια μέθοδος η οποία εξετάζει τρεις συνήθως περιπτώσεις, μια απαισιόδοξη, μια αισιόδοξη και μια μέση ή πιο πιθανή. Χρησιμοποιώντας τις μεταβλητές αυτές, ο αναλυτής υπολογίζει τρεις (3) Καθαρές Παρούσες Αξίες (ΚΠΑ) για κάθε εξεταζόμενο επενδυτικό πρόγραμμα. Αυτές οι ΚΠΑ του προγράμματος θα πρέπει να υπολογιστούν, με τη χρησιμοποίηση του κόστους κεφαλαίου (ή ενός επιτοκίου το οποίο θα είναι ανάλογο με τον κίνδυνο του προγράμματος) ως προεξοφλητικού επιτοκίου. Μετά εξετάζεται η πιθανότητα να εμφανισθεί κάθε περίπτωση.

## **Ταμειακές ροές προσαρμοσμένες στον πληθωρισμό**

Οι ταμειακές ροές προσαρμοσμένες στον πληθωρισμό ουσιαστικά είναι το γινόμενο του τρέχοντος επιπέδου ταμειακών ροών επί το αναμενόμενο ποσοστό πληθωρισμού. Ενδεχόμενη αδυναμία προσαρμογής στον πληθωρισμό θα έχει σαν συνέπεια τη μείωση των ταμειακών ροών, πράγμα που σημαίνει ότι θα έχουμε μια αρνητική ΚΠΑ.

## **Οικονομική προστιθέμενη αξία**

Πρώτος ο Alfred Marshall (1890), γνωστός Βρετανός οικονομολόγος συλλαμβάνει την ιδέα της οικονομικής προστιθέμενης αξίας. Κατά τον ίδιο η οικονομική προστιθέμενη αξία είναι το υπολειμματικό εισόδημα αφού συμπεριλάβουμε τα κεφάλαια που θα δοθούν στους δανειστές και στους ιδιοκτήτες της εταιρείας. Ένα αιώνα μετά η εταιρεία Stern Stewart & Co την παρουσίασε την οικονομική προστιθέμενη αξία κατέχοντας έκτοτε τα πνευματικά της δικαιώματα. Σύμφωνα με την ίδια αυτή αποτελεί τη διαφορά καθαρών λειτουργικών κερδών μετά φόρων και του συνολικού κεφαλαιακού κόστους της επιχείρησης.

## **Αγοραία προστιθέμενη αξία**

Κατά τον Stewart (1991), η αγοραία προστιθέμενη αξία αποτελεί την αξία που μπορούμε να εξάγουμε από την επιχείρηση σε κάθε στιγμή και ισούται με τη διαφορά μεταξύ αυτής της συνολικής αγοραίας αξίας και του οικονομικού κεφαλαίου. Στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας τα Ίδια Κεφάλαια συμμετέχουν σε όρους αγοραίας αξίας κατά την ημέρα του υπολογισμού, ενώ τα δανειακά κεφάλαια σε όρους ιστορικής αξίας (Stern and Shiely, 2001).

## **Αγοραία Προστιθέμενη Αξία= Αγοραία Αξία – Επενδυμένο Οικονομικό Κεφάλαιο**

Όταν η αγοραία προστιθέμενη αξία είναι θετική, τότε η επιχείρηση έχει δημιουργήσει αξία – περιουσία για τους μετόχους της. Στην περίπτωση που είναι αρνητική τότε αυτό σημαίνει πως έχει μειώσει το κεφάλαιο των επενδυτών της.

## **Προσαυξητικός Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης**

Ο Προσαυξητικός Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης αποτελεί τον εσωτερικό βαθμό απόδοσης στην προσαυξητική επένδυση από την επιλογή ενός μεγαλύτερου αντί ενός μικρότερου έργου. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται στην περίπτωση που υπάρχουν δύο ή περισσότερα εναλλακτικά προγράμματα για να συγκριθούν στην περίπτωση μιας βάσης. Η διαδικασία που



ακολουθείται είναι αυτή της αμφισβήτησης-υπεράσπισης σε κάθε βήμα, υπολογίζοντας το ποσοστό προεξόφλησης (discount rate) για το οποίο η αύξηση στα συνολικά προεξοφλημένα οφέλη είναι ίση με την αύξηση στις προεξοφλημένες δαπάνες. Εάν ο προσαυξητικός εσωτερικός βαθμός απόδοσης είναι μεγαλύτερος από το 0, ο προκαλών γίνεται ο υπερασπιστής. Οι εναλλακτικές λύσεις εξετάζονται κατά αυξανόμενη σειρά των συνολικά προεξοφλημένων δαπανών έως ότου εξεταστούν όλες και μετά ο υπερασπιστής που παραμένει, αποτελεί την οικονομικότερη αποδοτική εναλλακτική λύση. Δεδομένου ότι αυτή η μέθοδος είναι από μαθηματική άποψη αρκετά κουραστική, χρησιμοποιείται σπάνια (Κατσαβούνη, 2005).

### **Προσομοίωση**

Η μέθοδος της προσομοίωσης βασίζεται στη μίμηση της απόδοσης ενός εξεταζόμενου επενδυτικού προγράμματος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών. Η τεχνική αυτή ακολουθεί έξι στάδια:

1. Καθορίζουμε τους παράγοντες εκείνους οι οποίοι επηρεάζουν την απόδοση του εξεταζόμενου επενδυτικού προγράμματος (π.χ. μέγεθος και μερίδιο αγοράς, τιμή πώλησης, ύψος επένδυσης, λειτουργικές δαπάνες, σταθερό κόστος, υπολειμματική αξία, διάρκεια επένδυσης).
2. Κατασκευάζουμε ένα υπόδειγμα το οποίο υπολογίζει τις πρόσθετες ετήσιες ταμειακές ροές μετά από φόρους.
3. Καθορίζουμε κατανομές πιθανοτήτων για καθέναν από τους ανωτέρω μεταβλητούς παράγοντες.
4. Το λογισμικό προσομοίωσης του υπολογιστή επιλέγει τυχαία μια τιμή από κάθε κατανομή πιθανοτήτων, τη συνδυάζει με άλλες τυχαία επιλεγμένες τιμές από τις άλλες κατανομές και υπολογίζει μια ταμειακή ροή μετά από φόρους για κάθε έτος που διαρκεί το επενδυτικό πρόγραμμα.
5. Η προηγούμενη διαδικασία της προσομοίωσης επαναλαμβάνεται πολλές φορές και έχει ως αποτέλεσμα την παραγωγή π.χ. 1.000 ταμειακών ροών για κάθε έτος που διαρκεί το πρόγραμμα.
6. Υπολογίζουμε την καθαρή παρούσα αξία του προγράμματος με ένα επιτόκιο που αντιστοιχεί στον κίνδυνο του προγράμματος.

Η μέθοδος της προσομοίωσης δεν είναι τόσο διαδεδομένη στον επιχειρηματικό κόσμο και οφείλεται σε τρεις λόγους:

1. Ο καθορισμός κατανομών πιθανοτήτων για καθέναν από τους μεταβλητούς παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση του εξεταζόμενου επενδυτικού προγράμματος, καθώς επίσης και ο καθορισμός της συσχέτισης των κατανομών αυτών, είναι ιδιαίτερα δύσκολος στην πράξη.
2. Η μέθοδος αυτή δεν περιλαμβάνει ένα ξεκάθαρο κριτήριο αποδοχής ή απόρριψης του επενδυτικού προγράμματος.
3. Υπάρχει δυσκολία στην οικονομική ερμηνεία της κατανομής των πιθανοτήτων των ΚΠΑ επειδή το επιτόκιο χωρίς κίνδυνο που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των ΚΠΑ δεν είναι το κόστος ευκαιρίας του κεφαλαίου της επιχείρησης. Επιπλέον, η αναμενόμενη ΚΠΑ ενός επενδυτικού προγράμματος δεν περιλαμβάνει την έννοια του κινδύνου.

### **Εφαρμογή Διαχείρισης Έργου**

Η εφαρμογή διαχείρισης έργου περιλαμβάνει δυο (2) μεθόδους:

1. Τη μέθοδο PERT (Programme Evaluation and Review Technique)
2. Τη μέθοδο CPM (Critical Path Method)

Οι δύο αυτές μέθοδοι εμφανίζουν το έργο με μια γραφική φόρμα και διασυνδέουν τις συνιστώσες δράσεις του έργου με τρόπο που εστιάζει σ' αυτές που είναι κρίσιμες για την ολοκλήρωσή του. Έτσι υπάρχει η δυνατότητα προγραμματισμού έργων με πολλές διαφορετικές δράσεις που εκτελούνται από διαφορετικά τμήματα και άτομα, προσφέροντας την δυνατότητα άντλησης πληροφοριών τόσο για τον χρόνο εκτέλεσης των δράσεων, όσο και για τη διαδοχή με βάση την οποία πρέπει να εκτελεστούν.

### **Δενδρικά Μοντέλα Απόφασης**

Τα δενδρικά μοντέλα αποφάσεων, όπως και τα άλλα μαθηματικά μοντέλα της επιχειρησιακής έρευνας, είναι μια απλοποιημένη μορφή ενός πραγματικού προβλήματος και περιλαμβάνουν τις κυριότερες ενέργειες και γεγονότα. Αποτελούν ένα υποστηρικτικό εργαλείο λήψης

αποφάσεων που χρησιμοποιεί μια γραφική απεικόνιση που μοιάζει με δέντρο, συμπεριλαμβάνοντας όλες τις πιθανές αποφάσεις, όλους τους παράγοντες επιρροής και όλα τα πιθανά αποτελέσματα. Εάν κατά τη διάρκεια της ανάλυσης διαπιστωθεί ότι χρειάζεται πιο λεπτομερειακή ανάπτυξη ορισμένων κλάδων, είναι δυνατό να γίνει εκ των υστέρων. Εάν όλες οι πιθανές ενέργειες και τα πιθανά γεγονότα περιληφθούν στο δένδρο αποφάσεων, περιπλέκουν την ανάλυση του προβλήματος με λεπτομέρειες που δεν είναι άμεσα χρήσιμες. Συνίσταται λοιπόν αρχικά να περιλαμβάνονται όλες οι ενέργειες στο δένδρο αποφάσεων, εκτός εκείνων για τις οποίες είμαστε βέβαιοι ότι δεν πρέπει να γίνουν. Η διαγραφή μη συμφερούσων ενεργειών πρέπει να γίνεται στη συνέχεια κατά την ανάλυση του προβλήματος (Καρασαββίδου, 1986)

### **Γραμμικός Προγραμματισμός**

Ο γραμμικός προγραμματισμός (linear programming) αποτελεί αναμφίβολα το δημοφιλέστερο μοντέλο στο χώρο της επιχειρησιακής έρευνας αλλά και της διοικητικής επιστήμης γενικότερα. Η μεγάλη επιτυχία που είχαν σε εφαρμογές του σε προβλήματα λήψης αποφάσεων των ιδιωτικών και δημόσιων επιχειρήσεων και οργανισμών αποδίδεται, από τη μια πλευρά στα επιτεύγματα της έρευνας μαθηματικών και οικονομολόγων σε θεωρητικό επίπεδο και από την άλλη πλευρά στην επαναστατική ανέλιξη της πληροφορικής επιστήμης και τεχνολογίας. Κυριαρχεί σήμερα η αντίληψη ότι, τρεις στις τέσσερις εφαρμογές μοντέλων επιχειρησιακής έρευνας σε πραγματικά προβλήματα διοίκησης παραπέμπουν στο γραμμικό προγραμματισμό.

Ο γραμμικός προγραμματισμός χρησιμοποιείται από τους επιχειρησιακούς ερευνητές ή τους αναλυτές προβλημάτων απόφασης για τη προσέγγιση προβλημάτων κατανομής περιορισμένων πόρων ή μέσων σε εναλλακτικές και ανταγωνιστικές μεταξύ τους δραστηριότητες κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Πρόκειται για το γνωστό πρόβλημα κατανομής της “πίτας” (resource allocation problem). Προβλήματα απόφασης αυτής της μορφής είναι, για παράδειγμα, η κατανομή εργατικού δυναμικού, τεχνολογικού εξοπλισμού και πρώτων υλών σε διάφορες παραγωγικές διαδικασίες, η κατανομή κεφαλαίου σε διάφορα επενδυτικά προγράμματα, η ανάθεση σε περιορισμένο προσωπικό διαφόρων υπηρεσιών, η κατανομή καλλιεργήσιμης γης σε διάφορες αγροτικές δραστηριότητες, κ.λπ. Επιδιωκόμενα αποτελέσματα αυτών των αποφάσεων (κριτήρια απόφασης) μπορεί να είναι η μεγιστοποίηση του συνολικού κέρδους από πωλήσεις, ελαχιστοποίηση του συνολικού κόστους παραγωγής, η

μεγιστοποίηση της απασχόλησης, η ελαχιστοποίηση των αρνητικών επιπτώσεων στο περιβάλλον, κ.λπ.

### **Υπόδειγμα Τιμολόγησης Δικαιωμάτων**

Ο υπολογισμός της τεκμαρτής μεταβλητότητας απαιτεί τρία πράγματα: ένα υπόδειγμα τιμολόγησης, τις τιμές των υπολοίπων, πλην της μεταβλητότητας, αναγκαίων μεταβλητών, και μια αγοραία τιμή για το δικαίωμα. Το υπόδειγμα των Black-Scholes (1973) είναι μακράν το πιο διαδεδομένο μοντέλο τιμολόγησης των δικαιωμάτων προαίρεσης γιατί καθορίζει την τιμή του δικαιώματος αποκλειστικά με βάση γνωστές παραμέτρους. Το συγκεκριμένο υπόδειγμα χρησιμοποιείται στην τιμολόγηση δικαιωμάτων αγοράς και πώλησης ευρωπαϊκού τύπου σε μετοχές που δε διανέμουν μέρισμα.

### **Σύνθετο Μαθηματικό Μοντέλο**

Τα σύνθετα μαθηματικά μοντέλα αναπτύσσονται με σκοπό να παρέχουν απαντήσεις σε επιχειρησιακά προβλήματα, τα οποία είναι τόσο περίπλοκα, που δεν μπορούν να λυθούν μέσω υπολογιστικών προγραμμάτων ή άλλων μεθόδων.

### **Στρατηγικός Σχεδιασμός**

Ο Στρατηγικός σχεδιασμός είναι μια διαδικασία ενός οργανισμού για να καθορίσει και να υλοποιήσει την στρατηγική του, ή την κατεύθυνση και την λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων, συμπεριλαμβανομένου του κεφαλαίου και των ανθρώπων, για να συνεχίσει αυτή τη στρατηγική στην πραγματοποίηση του οράματος.

Οι ερωτήσεις 25 έως 27 αφορούσαν το στρατηγικό σχεδιασμό και το κατά πόσο η επιχείρηση τον χρησιμοποιεί. Ο λόγος που εντάθηκε σε αυτή την ενότητα οφείλεται στην άρρηκτη σχέση αυτού με τη σύνταξη του προϋπολογισμού. Ο προϋπολογισμός αποτελεί τη συνέχεια του στρατηγικού σχεδιασμού της επιχείρησης και αποτελεί βάση για τη λειτουργία και αξιολόγηση αυτής.

## 4.7 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

Οι ερωτήσεις 28 έως και 32 αφορούν τις μεθόδους εκτίμησης απόδοσης που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, ζητήθηκε από τα στελέχη των επιχειρήσεων να υποδείξουν ποιες μεθόδους εκτίμησης απόδοσης χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που εργάζονται, ποια η συχνότητα χρήσης αυτών και τέλος αν υπάρχει σκέψη αλλαγής αυτών και υιοθέτησης κάποιας άλλης. Ακόλουθη παρουσίαση των μεθόδων αυτών:

### Απόδοση Επενδύσεων

Η απόδοση της επένδυσης (γνωστός σαν ROI (=Return On Investment)) είναι ένας δείκτης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της απόδοσης μιας επένδυσης ή για να συγκρίνει την αποδοτικότητα διαφορετικών επενδύσεων.

Ο τύπος που την υπολογίζει είναι:

**Απόδοση επένδυσης = (κέρδος επένδυσης – κόστος επένδυσης)/κόστος επένδυσης**

Ο ROI μετρά πόσο αποτελεσματικά η επιχείρηση χρησιμοποιεί τα κεφάλαια της για να παράγει κέρδος κι είναι ένας πολύ δημοφιλής δείκτης μέτρησης λόγω της ευελιξίας και της απλότητας του. Εάν η επένδυση δεν έχει θετικό πρόσημο ή αν υπάρχουν άλλες επενδύσεις με υψηλότερη απόδοση, τότε η επένδυση δεν θα πρέπει να αναληφθεί.

### Απόδοση της Ομάδας

Η απόδοση μιας ομάδας βασίζεται κυρίως στην επικοινωνία, στη συνεργασία και στο συντονισμό των μελών της (Bowers et al., 2000). Η απόδοση επηρεάζεται, επίσης, από περιστασιακούς παράγοντες, όπως είναι τα διαφορετικά δεδομένα σε κάθε έργο, από εργασιακούς παράγοντες, δηλαδή τις διαφορετικές περιβαλλοντικές συνθήκες εργασίας, και επιχειρησιακούς παράγοντες, όπως ο τομέας δραστηριότητας της επιχείρησης και το επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο ανήκει). Τα χαρακτηριστικά της κάθε ομάδας παίζουν σπουδαίο ρόλο στην απόδοσή της, σχετικά με τη σύνθεσή της, τους ρόλους των μελών της, τη δομή της και τις διαδικασίες που την καθορίζουν, ενώ οι ατομικές γνώσεις και δεξιότητες που προσφέρει το κάθε μέλος ξεχωριστά, αποτελούν δομικά στοιχεία της επιτυχίας μιας ομάδας .

Υπάρχουν αρκετοί περιβαλλοντικοί παράγοντες τους οποίους μια ομάδα ή μια επιχείρηση δεν μπορεί να επηρεάσει, όπως είναι η συνεχώς μεταβαλλόμενη τεχνολογία. Υπάρχουν όμως και

παράγοντες οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν και να οδηγήσουν την ομάδα στην επιτυχία και στην υψηλή απόδοση. Μάλιστα, όταν επιτευχθεί η υψηλή απόδοση μπορεί κι αυτή η ίδια με τη σειρά της να επηρεάσει θετικά αυτούς τους παράγοντες, όπως η αφοσίωση κι η πίστη στις ικανότητες της ομάδας, σε μια συνεχώς αλληλοεξαρτώμενη αμφίδρομη σχέση.

### **Απόδοση Επενδύσεων Ταμειακών Ροών**

Η Απόδοση Επενδύσεων Ταμειακών Ροών είναι ένας όρος που αναφέρεται στην επιχειρησιακή απόδοση της επιχείρησης, την οποία θα επιτύχει η επιχείρηση σε περίπτωση που θα δημιουργήσει λειτουργικές ταμειακές ροές στον ίδιο όγκο, τις οποίες έφθασε κατά την περίοδο αναφοράς χωρίς πρόσθετες επενδύσεις κατά τη διάρκεια ζωής των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων. Η μέθοδος αυτή αποτελεί ένα από τα συνολικά μέτρα της απόδοσης της επιχείρησης. Ο υπολογισμός του βασίζεται στην έννοια του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης (IRR).

Η μέθοδος CFROI κανονικά υπολογίζεται σε ετήσια βάση και συγκρίνεται με το κόστος κεφαλαίου προσαρμοσμένο στον πληθωρισμό, για να προσδιοριστεί κατά πόσο ένας οργανισμός κέρδισε απόδοση καλύτερη από το κόστος κεφαλαίου. Η Απόδοση Επενδύσεων Ταμειακών Ροών που είναι προσαρμοσμένη στον πληθωρισμό υπολογίζεται από μία επαναλαμβανόμενη ροή ταμειακών ροών μετά φόρων, που δημιουργείται από μία αναπτυσσόμενη βάση των αποσβεσμένων και μη-αποσβεσμένων παγίων της εταιρίας.

### **Ανάλυση Αποκλίσεων Προϋπολογισμού**

Απόκλιση ενός προϋπολογισμού είναι η διαφορά των πραγματικών αποτελεσμάτων και των σχεδιαζόμενων αποτελεσμάτων αυτού.

Η μέτρηση της απόκλισης έχει τους εξής στόχους:

- συλλογή πληροφοριών ώστε οι επόμενοι προϋπολογισμοί να πλησιάζουν περισσότερο στην πραγματικότητα □
- Έλεγχος των τελικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης σε σύγκριση με τα προϋπολογισθέντα
- Μέτρηση και αξιολόγηση της απόδοσης ατόμων και τμημάτων. □
- Εντοπισμός σφαλμάτων ή προβληματικών στοιχείων που προκαλούν ζημίες και προσπάθεια βελτίωσής του στον επόμενο προϋπολογισμό.

Οι αποκλίσεις μπορεί να είναι είτε ευνοϊκές είτε δυσμενείς. Η ευνοϊκή απόκλιση υποδηλώνει ουσιαστικά αύξηση του λειτουργικού εισοδήματος συγκριτικά με το προϋπολογισθέν ποσό. Αναφορικά με τα έσοδα, μια ευνοϊκή απόκλιση σημαίνει ότι το πραγματικό αποτέλεσμα υπερβαίνει το προϋπολογισθέν ποσό. Σε θέματα κόστους, η ευνοϊκή απόκλιση υποδηλώνει ότι το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το προϋπολογισθέν. Μια δυσμενής απόκλιση συνεπάγεται μείωση του λειτουργικού εισοδήματος σε σχέση με το προϋπολογισθέν.

Τα διοικητικά στελέχη χρησιμοποιούν τις αποκλίσεις και τις πληροφορίες που λαμβάνουν από αυτές για να διανείμουν ορθώς την ενέργεια τους ανάμεσα στα διάφορα έργα που έχουν να επιτελέσουν. Συνηθίζεται να εξετάζουν προσεκτικά περιοχές που παρουσιάζουν μεγάλες αποκλίσεις.

### **Κέρδος Ανά Τμήμα**

Το κέρδος ανά τμήμα (ή divisional profit) περιλαμβάνει το κέρδος που απορρέει από την πώληση προϊόντων, παρεχόμενων υπηρεσιών ή άλλων πηγών εισοδήματος κάθε τμήματος. Εάν όλα τα υλικά από το τμήμα χρησιμοποιούνται και από τα άλλα τμήματα της εταιρείας, η σχετική αξία αυτών των υλικών, εφόσον αυτά πωλούνται απευθείας σε άλλες εταιρείες, χρησιμοποιείται στη θέση του κέρδους ανά τμήμα. Το κέρδος ανά τμήμα προκύπτει αν από τα έσοδα του τμήματος αφαιρεθούν τα άμεσα κόστη του τμήματος και τα κόστη που είναι κοινά για όλα τα τμήματα. Εφόσον μια εταιρεία περιλαμβάνει περισσότερα από ένα τμήματα, τα ποσά που έχουν εγγραφεί στον προϋπολογισμό για κάθε τμήμα μπορούν να θεωρηθούν ως επένδυση της εταιρείας για σκοπούς υπολογισμού των αποδόσεων των επενδύσεων.

### **Ελεγχόμενο Κέρδος**

Το ελεγχόμενο κέρδος είναι το κέρδος που πραγματοποιείται από ένα τμήμα μετά την αφαίρεση μόνο εκείνων των εξόδων που μπορούν να ελέγχονται από τον διευθυντή του τμήματος, αγνοώντας όλα εκείνα τα έξοδα που δεν εμπίπτουν στον έλεγχο του διαχειριστικού τμήματος. Κατά αυτόν τον τρόπο μπορεί να αξιολογείται το τμήμα βάσει του ανιχνεύσιμου κέρδους.

## **Υπολειμματικό Εισόδημα**

Η έννοια του υπολειμματικού εισοδήματος μετρά το οικονομικό κέρδος της κάθε επιχείρησης και όχι απλά το λογιστικό κέρδος. Έτσι με βάση αυτό το μέγεθος, ο οικονομικός αναλυτής είναι σε θέση να διαπιστώσει εάν η εκάστοτε επιχείρηση μπορεί να καλύψει με το καθαρό αποτέλεσμα που πέτυχε το συνολικό κόστος και των ιδίων και των ξένων κεφαλαίων που έχει χρησιμοποιήσει. Ένας απλός τύπος υπολογισμού του υπολειμματικού εισοδήματος για το κάθε οικονομικό έτος προκύπτει εάν από το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης αφαιρέσουμε το κόστος των ιδίων κεφαλαίων οπότε έτσι προκύπτει το υπολειμματικό εισόδημα. Φυσικά εάν η επιχείρηση χρησιμοποιεί και προνομιούχες μετοχές για την χρηματοδότησή της τότε για τον υπολογισμό του υπολειμματικού εισοδήματος θα πρέπει από το καθαρό εισόδημα να αφαιρεθούν τα μερίσματα για τους προνομιούχους μετόχους.

## **Επιχειρησιακή Έρευνα**

Η Επιχειρησιακή Έρευνα αποτελεί βασικό εργαλείο του σύγχρονου management για την επίλυση επιτελικών και επιχειρησιακών προβλημάτων απόφασης σε όλο το φάσμα λειτουργίας των επιχειρήσεων και οργανισμών (παραγωγή, μάρκετινγκ, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομική διαχείριση, κλπ).

Η χαρακτηριστική της μεθοδολογία συνίσταται στην ανάπτυξη επιστημονικού μοντέλου του υπό μελέτη συστήματος που περιλαμβάνει μετρήσεις τυχαίων παραγόντων και με το οποίο προβλέπει και συγκρίνει τα αποτελέσματα εναλλακτικών αποφάσεων, στρατηγικών και ελέγχων. Ο σκοπός της είναι να βοηθήσει τη διοίκηση να καθορίσει την πολιτική και τις ενέργειές της επιστημονικά.

## **Εκτιμήσεις Προμηθευτών**

Η αξιολόγηση και επιλογή προμηθευτών αποτελεί μια από τις πιο σημαντικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης. Η επιλογή των κατάλληλων προμηθευτών είναι απαραίτητη προϋπόθεση όσον αφορά την επίτευξη των στόχων ποιότητας, τιμής, χρόνων παράδοσης και εξυπηρέτησης. Όταν εφοδιάζουν μία επιχείρηση με κρίσιμα υλικά οι προμηθευτές αποτελούν για αυτήν κεφάλαιο και πηγή τεχνογνωσίας, εξίσου πολύτιμο με το εξειδικευμένο προσωπικό που η ίδια απασχολεί. Οι διαδικασίες επιλογής και εκτίμησης προμηθευτών εφαρμόζονται σε τέσσερις τουλάχιστον αγοραστικές δραστηριότητες:

- Αξιολόγηση Δυνητικών Προμηθευτών



- Αξιολόγηση Προσφορών
- Συνεχής Αξιολόγηση Ενεργών Προμηθευτών
- Αξιολόγηση για εταιρικές συνεργασίες

### **Μη-χρηματοοικονομικά Μέσα**

Τα μη χρηματοοικονομικά μέσα εκτίμησης της απόδοσης τυγχάνουν αυξημένης προσοχής στις σύγχρονες επιχειρήσεις καθώς παρέχουν στα διοικητικά στελέχη επιπρόσθετη πληροφόρηση. Η χρήση των μέσων αυτών στο παραγωγικό περιβάλλον είναι ακόμη ζωτικής σημασίας όταν η κανονική λειτουργία του είναι πιο πολύπλοκη από κάθε άλλο είδος οργανισμού. Πιο πρόσφατα μέτρα εκτίμησης της απόδοσης που στηρίζονται σε μη χρηματοοικονομικά μέσα υιοθετούνται ευρέως από τις επιχειρήσεις (Drury and Tayles, 1993; Gomes et al., 2004; Ismail, 2007). Αυτά τα πολυδιάστατα μέτρα εκτίμησης της απόδοσης είναι σημαντικά καθότι αυξάνουν την πιθανότητα να ληφθούν υπόψη όλες οι σχετικές διαστάσεις απόδοσης (Ittner et al., 2003). Ένα τέτοιο σύστημα είναι ικανό στην παροχή σημείων και ενθάρρυνσης της βελτίωσης σε κρίσιμες δραστηριότητες (Hoque and Adams, 2008). Ομοίως, οι Van der Stede et al. (2006) υποστήριξαν ότι ανεξάρτητα από τη στρατηγική, οργανώσεις με πιο εκτεταμένη χρήση μεθόδων εκτίμησης απόδοσης, ιδιαίτερα αυτές που περιλαμβάνουν υποκειμενικά και αντικειμενικά μη χρηματοοικονομικά μέσα, έχουν μια καλύτερη συνολική απόδοση. Τα νέα αυτά καινοτόμα μέτρα επίσης δημιουργούν μια πιο σαφή στρατηγική εστίαση και παρέχουν πιο σχετικές, ακριβείς και κατάλληλες πληροφορίες για τη διοίκηση. Οι Banker et al (2000) υποστήριξαν ότι οι κύριοι λόγοι που προτείνονται για τη χρήση μέτρων μη χρηματοοικονομικής απόδοσης είναι ότι τα μέτρα αυτά είναι καλύτεροι δείκτες της μελλοντικής χρηματοοικονομικής επίδοσης από τα λογιστικά μέτρα και είναι πολύτιμα για την αξιολόγηση και δημιουργία κίνητρων για διαχειριστική απόδοση.

Οι Drury και Tayles (1993) σε έρευνα τους σε 260 εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξαν τη σημασία των μη οικονομικών μέτρων, ιδίως των μέτρων ικανοποίησης των πελατών, της ποιότητας των προϊόντων, της παράδοσης και της αξιοπιστίας του προμηθευτή.

### **Ισορροπημένη Κάρτα Επιδόσεων**

Η μέθοδος της Ισορροπημένης Κάρτας Επιδόσεων γνώστη και ως Balanced Scorecard αποτελεί ένα υποστηρικτικό εργαλείο, το οποίο βοηθά στην άμεση υλοποίηση της

στρατηγικής κάθε οργανισμού ή επιχείρησης που έχει υιοθετήσει, μετατρέποντάς την σε μετρήσιμους στόχους απόδοσης. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στη διαπίστωση ότι αυτό που μετράται επιδρά θετικά στην ανθρώπινη συμπεριφορά και, επομένως, στα αποτελέσματα της εταιρίας.

Στόχοι αυτής της μεθόδου, το οποίο σημειωτέον αποτελεί σύστημα στρατηγικού έλεγχου είναι οι εξής:

- Να θέτει στόχους ως προς την αξιολόγηση επίδοσης της εταιρίας
- Να θέτει συστήματα υπολογισμού της απόδοσης της επιχείρησης ανά διαστήματα
- Να παραβάλλει την απόδοση αναφορικά με τους στόχους
- Να συγκρίνει τα αποτελέσματα λαμβάνοντας μέτρα, εφόσον κριθεί απαραίτητο ((Akkermans and Oorschot, 2009)

Η μέθοδος αυτή αποτελεί ένα σημαντικό κομμάτι μιας εταιρίας, γιατί συσχετίζει την πληροφόρηση από διάφορους τομείς την ίδια στιγμή. Επίσης μια εταιρία εκτιμά δείκτες, ιστορικής πληροφόρησης σε σχέση με το αποτέλεσμα των περιουσιακών στοιχείων, και πληροφόρησης σχετικά με περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν κομβικό σημείο για την εταιρική διάκριση (Neely, 2008).

### **Ικανοποίηση Εργαζόμενων**

Ο ανθρώπινος παράγοντας και ο βαθμός γνώσεων, ικανοτήτων και δεξιοτήτων που συνεπάγεται αυτός αποτελούν ίσως το σημαντικότερο παραγωγικό συντελεστή της σημερινής σύγχρονης οικονομίας. Οτιδήποτε επηρεάζει την απόδοση των ανθρώπινων πόρων είναι κρίσιμο για την επιβίωση και την εξέλιξη του οργανισμού. Επομένως κάθε επιχείρηση πρέπει να δίνει ιδιαίτερη σημασία σε αμοιβές, παροχές, κίνητρα και γενικά σε οτιδήποτε αυξάνει την ικανοποίηση των εργαζομένων της.

Οι ανθρώπινοι πόροι και η απόδοσή τους αποτελούν κρίσιμο παράγοντα για κάθε επιχείρηση. Επομένως θα πρέπει να υπάρχει κατάλληλος χειρισμός των ατόμων και σωστή αξιολόγηση της απόδοσής τους. Η αξιολόγηση της απόδοσης και τα συμπεράσματα αυτής είναι πολύ σημαντικά για την ανάπτυξη και εξέλιξη των εργαζομένων, άρα και για τη μελλοντική

βελτίωση ολόκληρου του οργανισμού σε θέματα ανθρώπινου δυναμικού και ενδυνάμωσης του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

Στις περισσότερες επιχειρήσεις συνηθίζεται η εφαρμογή μιας τυπικής διαδικασίας αξιολόγησης του εργαζόμενου που δεν λαμβάνει υπ' όψιν την ποιότητα του περιβάλλοντος μέσα στο οποίο έχει υποχρέωση να εργάζεται και να αποδίδει τα μέγιστα.

### **Έρευνες Ικανοποίησης Πελατών**

Η ικανοποίηση των πελατών θεωρείται ως ένα από τα συστατικά που μπορούν να εγγυηθούν την επιτυχία ενός οργανισμού. Η μέτρηση της ικανοποίησης του πελάτη προσφέρει αντικειμενική πληροφόρηση για τις υπηρεσίες που προσφέρει ο οργανισμός, αποτελεί μία πραγματική εικόνα για την οργάνωση και δομή του οργανισμού και συντελεί στον προσδιορισμό των μειονεκτημάτων και των πλεονεκτημάτων των πολιτικών που εφαρμόζονται (Kotler, 2000).

Ο Anderson (1996) υποστηρίζει πως η ικανοποίηση του πελάτη καθιστά τη ζήτηση πιο ανελαστική, οι Gomez et al (2014) υποστηρίζουν πως η ικανοποίηση των καταναλωτών (πελατών) της επιχείρησης οδηγεί σε αύξηση των κερδών της ενώ οι Anderson et al (1997) διαπιστώνουν ότι με τον τρόπο επιτυγχάνεται μείωση δαπανών για προσέλκυση νέων πελατών και αύξηση του διαθέσιμου χρόνου προς αποκατάσταση της ποιότητας, των ατελειών και των παραπόνων. Τέλος, οι Aaker και Jacodson (1994) και οι Ittner και Larcker (1998) χαρακτηρίζουν την ικανοποίηση των πελατών ως κομβικό σημείο για μια επιχείρηση αφού η επίτευξη της οδηγεί σε ενίσχυση της αξίας της επιχείρησης στην αγορά.

## 4.8 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η ενότητα επτά (7) του ερωτηματολογίου αναφέρεται στο κομμάτι της τιμολόγησης της επιχείρησης. Γενικά υπάρχουν αρκετές μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην τιμολόγηση ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Στις περισσότερες πάντως περιπτώσεις είναι δύσκολο να προσδιοριστεί η ιδανική καθώς πρέπει να ληφθούν σοβαρά τα παρακάτω (Δημητράς και Μπάλλας, 2009) :

1. Τα επιθυμητά από τη διοίκηση της εταιρείας επίπεδα αποτελεσματικότητας για κάθε τμήμα
2. Το χρονικό διάστημα στη διάρκεια του οποίου η διοίκηση επιθυμεί να επιτύχουν τα επίπεδα αυτά

Αποτελεί σύνηθες φαινόμενο στις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι τιμολόγησης για διαφορετικά προϊόντα που παράγει αυτή. Παρόλα αυτά, οποιαδήποτε μέθοδος τιμολόγησης κι αν επιλεγεί για κάποιο προϊόν ή υπηρεσία μπορεί να υπάρξουν αντιπαραθέσεις μεταξύ των επιχειρησιακών μονάδων που εμπλέκονται στη συναλλαγή, οι οποίες επιλύονται συνήθως με την παρέμβαση της κεντρικής διοίκησης της επιχείρησης. Το σίγουρο πάντως είναι πως η όποια μέθοδος επιλεγεί πρέπει να εφαρμοστεί για επαρκές χρονικό διάστημα που θα βοηθήσει την εταιρεία να προσαρμοστεί στη διαδικασία ενδοεπιχειρησιακών τιμολογήσεων.

Η ερώτηση 31 αναφέρεται στις μεθόδους τιμολόγησης που ακολουθεί η επιχείρηση. Οι μέθοδοι που προτάθηκαν είναι οι ακόλουθες:

- Με βάση το Μεικτό Περιθώριο Κέρδους. Πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής βάσει του μεικτού περιθωρίου κέρδους (Πωλήσεις-Κόστος Πωληθέντων). Στην περίπτωση αυτή το περιθώριο κέρδους καλύπτει, εκτός από το επιθυμητό μικτό κέρδος, τα έξοδα διοίκησης και διάθεσης της επιχείρησης. Οι σχέσεις που ισχύουν στην περίπτωση αυτή για το περιθώριο κέρδους και την τιμή είναι:

**Περιθώριο Κέρδους = (Επιθυμητό μικτό κέρδος + Έξοδα διοικητικής λειτουργίας + Έξοδα marketing (διάθεσης)) /Συνολικό κόστος παραγωγής**

**Τιμή = Συνολικό μοναδιαίο κόστος παραγωγής × (1+Περιθώριο Κέρδους)**

- Με βάση το Περιθώριο Κέρδους. Οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής βάσει ενός ποσοστού προσαύξησης επί του κόστους (περιθωρίου κέρδους), το οποίο και προκαθορίζουν. Η τιμολόγηση αυτή λέγεται και τιμολόγηση «κόστος συν» (cost-plus pricing). Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι απλή και δημοφιλής στους μικρούς επιχειρηματίες, οι οποίοι θέλουν να καλύψουν τα κόστη τους και να βγάλουν και ένα «δίκαιο» (όπως ο καθένας από αυτούς το αντιλαμβάνεται) κέρδος. Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας γνωρίζει το κατά μονάδα κόστος των προϊόντων του. Αυτή η μέθοδος τιμολόγησης, παρά την ευκολία και τη χρηστικότητα της, δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη της την ζήτηση, τις συνθήκες του ανταγωνισμού στην αγορά, τους στόχους της επιχείρησης (π.χ. μεγιστοποίηση των κερδών). Οι σχέσεις που ισχύουν στην περίπτωση αυτή για το περιθώριο κέρδους και την τιμή είναι:

**Περιθώριο Κέρδους = Επιθυμητό κέρδος / Συνολικό κόστος**

**Τιμή = Συνολικό μοναδιαίο κόστος παραγωγής × (1+Περιθώριο Κέρδους)**

- Με βάση ένα Ποσοστό Προσαύξησης του Κόστους. Αυτή η μέθοδος τιμολόγησης αποτελεί γενίκευση της μεθόδου τιμολόγησης με βάση το περιθώριο κέρδους.

**Τιμή = Κόστος × (1+Ποσοστό Προσαύξησης)**

- Με βάση την αποδοτικότητα της Επένδυσης. Σε πολλές περιπτώσεις, ειδικά στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, ο επιχειρηματίας μπορεί να επιδιώκει την εξασφάλιση ενός κατώτερου ορίου απόδοσης της συνολικής επένδυσης. Έτσι, η συγκεκριμένη επένδυση που έχει γίνει, μπορεί να αποδίδει ένα ελάχιστο ποσοστό σε κέρδη, ώστε αυτή να θεωρείται βιώσιμη. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι η επιθυμητή αποδοτικότητα της επένδυσης θα πρέπει να είναι πάνω από το επιτόκιο που μπορεί να εξασφαλιστεί από τον τραπεζικό τομέα σε περίπτωση κατάθεσης ιδίου ποσού με το κεφάλαιο που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση. Η σχέση που ισχύει σε αυτήν την περίπτωση είναι:

**Τιμή = Συνολικό μοναδιαίο κόστος + επιθυμητή αποδοτικότητα επένδυσης × (Επενδυμένα κεφάλαια) / (Παραγόμενες μονάδες)**

## 4.9 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η προτελευταία ενότητα του ερωτηματολογίου (ενότητα οχτώ (8)) αφορά το πληροφοριακό σύστημα που εφαρμόζει η επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα τα στελέχη καλούνται να απαντήσουν με ποιον τρόπο αντλούνται οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή των μεθόδων Διοικητικής Λογιστικής. Το ζητούμενο της ερώτησης ήταν να διαπιστωθεί αν το σύστημα που χρησιμοποιούν οι εταιρίες για να αντλούν τις πληροφορίες που χρειάζονται είναι πρώτον, της μορφής ανεξάρτητων συστημάτων Λογιστικής Κόστους και Χρηματοοικονομικής Λογιστικής που συνδέονται στενά μεταξύ τους, δεύτερον ένα ολοκληρωμένο σύστημα Κοστολογικής και Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, ή τέλος ένα συνολικό σύστημα πληροφόρησης.

Σε ένα σύγχρονο πληροφοριακό σύστημα η ροή των πληροφοριών μπορεί να βασίζεται σε οριζόντια ή κάθετη πληροφόρηση. Βασικό πλεονέκτημα της οριζόντιας πληροφόρησης είναι ότι παρέχει καλύτερο συντονισμό και προγραμματισμό δραστηριοτήτων. Στον αντίποδα βασικό πλεονέκτημα της κάθετης πληροφόρησης αποτελεί το γεγονός ότι επιτυγχάνει τη διασύνδεση μεταξύ των διαφόρων επίπεδων της διοικητικής ιεραρχίας για ανάθεση δραστηριοτήτων και επαναπληροφόρηση. Πολλοί συγγραφείς (Πάγγειος, 1993; Urcurch, 2002; Horngren, Bhimani, Datar and Foster, 1997) υποστηρίζουν πως η λογιστική κόστους μέσω των συστημάτων που την εφαρμόζουν αποτελεί την πηγή των δεδομένων για την υποστήριξη από πλευράς πληροφόρησης των χρηματοοικονομικών και των διοικητικών δραστηριοτήτων της λογιστικής. Οι πληροφορίες που αντλούνται μέσω αυτών των συστημάτων πληροφόρησης βοηθούν τα διοικητικά στελέχη στη λήψη των αποφάσεων, στον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επίδοσης της επιχείρησης. Η τήρηση λοιπόν ενός τυπικού συστήματος λογιστικής κόστους απαιτείται, είτε σαν τμήμα ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολογικής και χρηματοοικονομικής λογιστικής, όπως είναι το Συνολικό Σύστημα Πληροφόρησης (Total Information System), το οποίο περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, είτε σαν ένα αυτόνομο αλλά στενά συνδεδεμένο με ένα επίσης ανεξάρτητο σύστημα χρηματοοικονομικής λογιστικής (Φίλιος, 1998). Παρακάτω παρουσιάζονται συστήματα που παρέχουν στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα συλλογής και επεξεργασίας των απαραίτητων πληροφοριών κόστους για τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων.

## **Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης (MIS)**

Ο όρος Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης (M.I.S.) προσδιορίζει μια συγκεκριμένη κατηγορία πληροφοριακών συστημάτων που εξυπηρετούν λειτουργίες σε διοικητικό επίπεδο. Τα Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης (M.I.S.) υποστηρίζουν κυρίως τις λειτουργίες του έλεγχου, του προγραμματισμού και λήψης αποφάσεων σε διοικητικό επίπεδο.

## **Συστήματα Πληροφοριών Λογιστικής (AIS)**

Το Πληροφοριακό Σύστημα Λογιστικής (Accounting Information System – AIS) έχει ως αντικείμενο την καταγραφή και τη λογιστική απεικόνιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς και την επεξεργασία και δημιουργία λογιστικών πληροφοριών που αφορούν εσωτερικούς (Ισοζύγιο, Αναλυτικό καθολικό) και εξωτερικούς χρήστες (Ισολογισμός, ΚΑΧ) της επιχείρησης (Βενιέρης και Βλησμάς, (1988)). Εστιάζει στον έλεγχο και έχει σημαντικό αντίκτυπο στην επιχειρησιακή στρατηγική και κουλτούρα.

Το AIS αποτελεί ένα σύστημα το οποίο συγκεντρώνει, καταχωρεί, αποθηκεύει και επεξεργάζεται στοιχεία λογιστικού ενδιαφέροντος, ενταγμένα στο λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης-οργανισμού, με σκοπό την παροχή πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων. Έχει ως στόχο τις επιχειρηματικές διαδικασίες, και πιο συγκεκριμένα ασχολείται αποκλειστικά με τα στοιχεία των επιχειρηματικών διαδικασιών που αφορούν την μέτρηση και την πρόβλεψη εισοδήματος και του πλούτου της επιχείρησης, καθώς και την καταγραφή και παρακολούθηση όλων των σχετικών με αυτά χρηματοοικονομικών γεγονότων. Το AIS αποτελεί ένα εργαλείο σχεδιασμένο με τέτοιο τρόπο ώστε να βοηθάει στη διαχείριση και τον έλεγχο των θεμάτων που σχετίζονται με τον τομέα της οικονομίας μίας επιχείρησης. (Κονταρούδη, 2010).

Οι λειτουργίες του AIS είναι οι εξής:

- 1) Συλλογή πληροφοριών και αποθήκευση δεδομένων για γεγονότα, πόρους και άτομα.
- 2) Μετατροπή δεδομένων σε πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων.
- 3) Παροχή ελέγχων για να διασφαλίζεται ότι οι πόροι της οντότητας είναι διαθέσιμοι, ακριβείς και αξιόπιστοι.

## **Προγραμματισμός των Επιχειρηματικών Πόρων (ERP)**

Ο όρος ERP προέρχεται από τα αρχικά των αγγλικών λέξεων Enterprise Resource Planning και μπορεί να μεταφραστεί στα Ελληνικά ως Σύστημα Προγραμματισμού Επιχειρησιακών Πόρων. Τα ERP συστήματα προσδιορίζονται ως μια προσπάθεια να ενσωματώσουν όλα τα τμήματα και τις λειτουργίες μιας εταιρείας σε ένα υπολογιστικό σύστημα το οποίο θα εξυπηρετεί τις ιδιαίτερες ανάγκες όλων αυτών των τμημάτων (Ιωάννου, 2006). Τα τμήματα αυτά αφορούν τα οικονομικά, τις πωλήσεις, τις αγορές και το ανθρώπινο δυναμικό.

Συνήθως, τα συστήματα ERP έχουν πολλά συστατικά συμπεριλαμβανομένου του υλικού και του λογισμικού, προκειμένου να επιτευχθεί η ολοκλήρωση. Τα περισσότερα συστήματα ERP χρησιμοποιούν μια ενοποιημένη βάση δεδομένων για να αποθηκεύσουν τα στοιχεία για τις διάφορες λειτουργίες που βρίσκονται σε όλη την οργάνωση.

### **4.10 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΤΕΛΕΧΟΣ**

Το τελευταίο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει κάποιες ερωτήσεις για το στέλεχος που συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο, σχετικές με την εργασιακή του εμπειρία, τη θέση του στην επιχείρηση, το κύριο αντικείμενο και το επίπεδο των σπουδών του, την ηλικία του και το φύλο του (ερ.34-40). Σκοπός αυτής της ενότητας ήταν να διαπιστωθεί κατά πόσον το συγκεκριμένο στέλεχος της επιχείρησης κατέχει τις απαραίτητες γνώσεις όσον αφορά τη Διοικητική Λογιστική ώστε να είναι σε θέση να συμπληρώσει το ερωτηματολόγιο της έρευνας.



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

## 5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### Επιλογή δείγματος

Όπως έχει προαναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα, υπάρχει ένας μεγάλος αριθμός από τεχνικές διοικητικής λογιστικής που άλλες σε μικρότερο άλλες σε μεγαλύτερο βαθμό βρίσκουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις. Οι περισσότερες από αυτές τις τεχνικές εξαιτίας της πολυπλοκότητας που τις διέπει δε χρησιμοποιούνται από μικρές επιχειρήσεις, με περιορισμένο αριθμό εργαζομένων και χαμηλό κύκλο εργασιών. Επίσης αποτελεί γεγονός πως πολλές επιχειρήσεις δε διαθέτουν ένα ολοκληρωμένο σύστημα κοστολόγησης. Σε αυτές τις επιχειρήσεις χρησιμοποιούνται πιο απλές μέθοδοι υπολογισμού του κόστους στηριζόμενοι κυρίως σε στοιχεία που προκύπτουν από τη διαφορά εσόδων και εξόδων, γεγονός που πολλές φορές οδηγεί στην άντληση λανθασμένων συμπερασμάτων όσον αφορά τη συμπεριφορά και κατανομή του κόστους. Στον αντίποδα, οι λεγόμενες μεγάλες επιχειρήσεις δίνουν ιδιαίτερη σημασία στον υπολογισμό του κόστους καθώς και στον τρόπο που αυτό πρέπει να καταναμηθεί. Για αυτό το λόγο κι έχουν αναπτύξει ένα ορθολογικό σύστημα κοστολόγησης το οποίο τους παρέχει με μεγάλη ακρίβεια τις πληροφορίες για τη λήψη των αποφάσεων. Συνεπώς, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, επιλεχτήκαν επιχειρήσεις όλων των κλάδων, τόσο παραγωγής προϊόντων όσο και παροχής υπηρεσιών οι οποίες δύναται να χρησιμοποιούν πολλές από τις μεθόδους Διοικητικής Λογιστικής.

### Μέθοδος συλλογής δεδομένων

Η έρευνα ουσιαστικά διεξήχθη σε δυο φάσεις. Η πρώτη φάση περιλάμβανε την τηλεφωνική επικοινωνία με τις επιχειρήσεις με σκοπό να τους γίνει μια πρώτη γνωστοποίηση της έρευνας. Η δεύτερη φάση περιλάμβανε την αποστολή του ερωτηματολογίου μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email). Αποφεύχθηκε η αποστολή ερωτηματολογίων σε επιχειρήσεις χωρίς τηλεφωνική επαφή, διότι μέσω αυτής τα ερωτηματολόγια αποστέλλονταν στα άτομα που ήταν σε θέση να απαντήσουν. Επίσης η απρόσωπη αποστολή ερωτηματολογίων ενείχε τον κίνδυνο αυτά να μη διαβαστούν και να διαγραφτούν από τους παραλήπτες.

### Στοιχεία της έρευνας

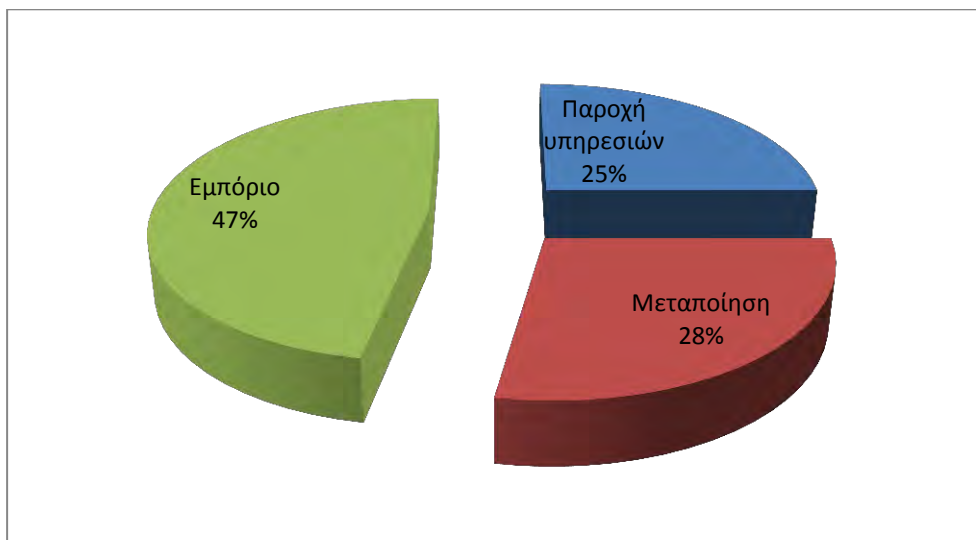
Λόγω της θέσης στην εταιρείας στην οποία εργάζομαι και της ιδιότητας μου ως λογιστής και εσωτερικός ελεγκτής υπήρχε μια μεγάλη δεξαμενή από πελάτες και προμηθευτές στους

οποίους μπορούσα να αποστείλω τα ερωτηματολόγια για συμπλήρωση. Παράλληλα μέσω συναδέλφων λογιστών σε άλλες εταιρείες οι οποίες δεν συνεργάζονται με την εταιρεία που δουλεύω, είχα την ευκαιρία να προσεγγίσω κι άλλες επιχειρήσεις πανελλαδικά και να αποστείλω και σε αυτές ερωτηματολόγια.

Συνολικά αποστάληκαν ερωτηματολόγια σε 102 επιχειρήσεις πανελλαδικά. Από αυτές παρελήφθησαν 34 συμπληρωμένα ερωτηματολόγια, το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ανταπόκρισης της τάξεως του 33,33%. Σαν ποσοστό θεωρείται αρκετά ικανοποιητικό για άντληση συμπερασμάτων που αφορούν την αξιοποίηση της διοικητικής λογιστικής από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Το υπόλοιπο 66,67% των επιχειρήσεων δεν απάντησαν είτε γιατί επικαλεστήκαν φόρτο εργασίας, είτε γιατί τα στελέχη αυτών δεν χρησιμοποιούσαν καμία από τις μεθόδους που περιλαμβάνει η έρευνα, είτε γιατί θεωρήθηκε από την ηγεσία τους ότι δεν πρέπει να απαντηθούν τα εν λόγω ερωτήματα.

## 5.2 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

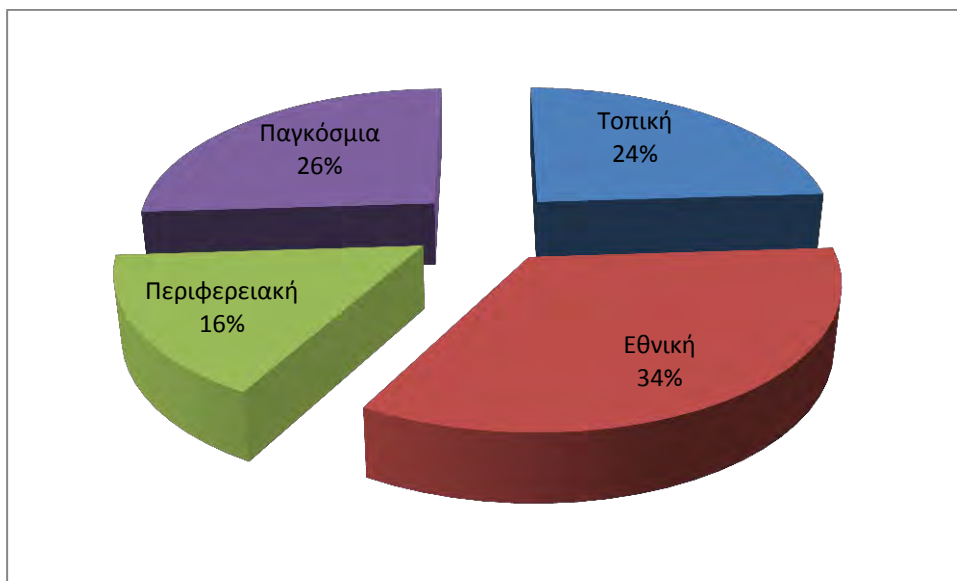
Στο κομμάτι αυτό της έρευνας, το οποίο περιλάμβανε την πρώτη ενότητα του ερωτηματολογίου ζητήθηκε από τα στελέχη των επιχειρήσεων να δώσουν κάποιες γενικές πληροφορίες για την επιχείρηση που απασχολούνται. Πιο συγκεκριμένα ζητήθηκε να συμπληρωθεί ο διακριτικός τίτλος της επιχείρησης, η κύρια δραστηριότητα αυτής καθώς και που αυτή δραστηριοποιείται. Όπως έχει προαναφερθεί στόχος ήταν να συμπεριληφθούν επιχειρήσεις τόσο μεταποίησης όσο και παροχής υπηρεσιών, πράγμα που φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα 1: Κύρια δραστηριότητα επιχειρήσεων δείγματος

Όπως προκύπτει λοιπόν, το 47% δραστηριοποιείται στο χώρο του εμπορίου, το 25% ασχολείται με την παροχή υπηρεσιών και το υπόλοιπο 28% ανήκει στον τομέα της μεταποίησης. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι 2 από τις επιχειρήσεις έχουν ταυτόχρονα κοινή δραστηριότητα τόσο την μεταποίηση όσο και το εμπόριο.

Στη συνέχεια ζητήθηκε να προσδιοριστεί η αγορά που δραστηριοποιείται η κάθε επιχείρηση. Οι επιλογές ήταν τέσσερις και περιλάμβαναν την τοπική, την εθνική, την περιφερική και την παγκόσμια. Τα αποτελέσματα αποτυπώνονται στο παρακάτω διάγραμμα:



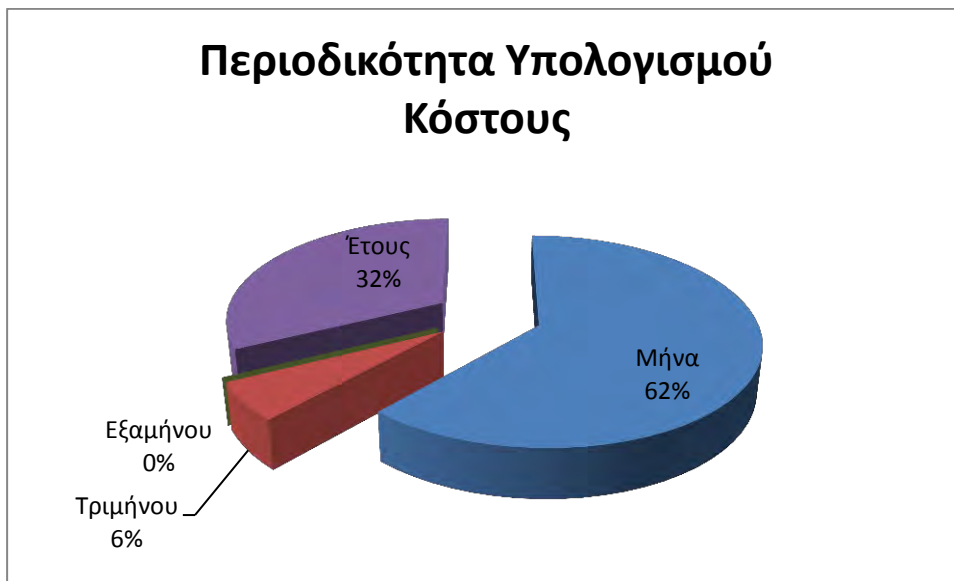
Διάγραμμα 2: Αγορές δραστηριότητας επιχειρήσεων δείγματος

Από το παραπάνω διάγραμμα προκύπτει πως το 24% των επιχειρήσεων δραστηριοποιείται στην τοπική αγορά του Βόλου και γενικότερα της Μαγνησίας, το 34% των επιχειρήσεων δραστηριοποιείται στην εθνική αγορά, το 24% δραστηριοποιείται στην παγκόσμια αγορά και το υπόλοιπο 16% δραστηριοποιείται στην περιφερειακή αγορά που περιλαμβάνει κυρίως τις Βαλκανικές χώρες και την Τουρκία. Αυτό που πρέπει να σημειώσουμε εδώ, πως οι περισσότερες επιχειρήσεις λόγω της ανάγκης διεύρυνσης του κύκλου πελατών και της γενικότερης οικονομικής αβεβαιότητας παρουσιάζουν μια έντονη εξωστρέφεια με αποτέλεσμα να δραστηριοποιούνται τόσο στην εθνική όσο και την παγκόσμια αγορά.

### 5.3 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στη δεύτερη ενότητα του ερωτηματολογίου τα διοικητικά στελέχη καλούνταν να απαντήσουν σε στοιχεία που αφορούσαν το κόστος καθώς και τον τρόπο υπολογισμού αυτού. Η ενότητα αυτή του ερωτηματολογίου είναι η μοναδική στην οποία ζητήθηκε από τα στελέχη να παρουσιάσουν ποσοτικά δεδομένα που αφορούν την παραγωγική διαδικασία και γενικότερα τα στοιχεία κόστους των επιχειρήσεων.

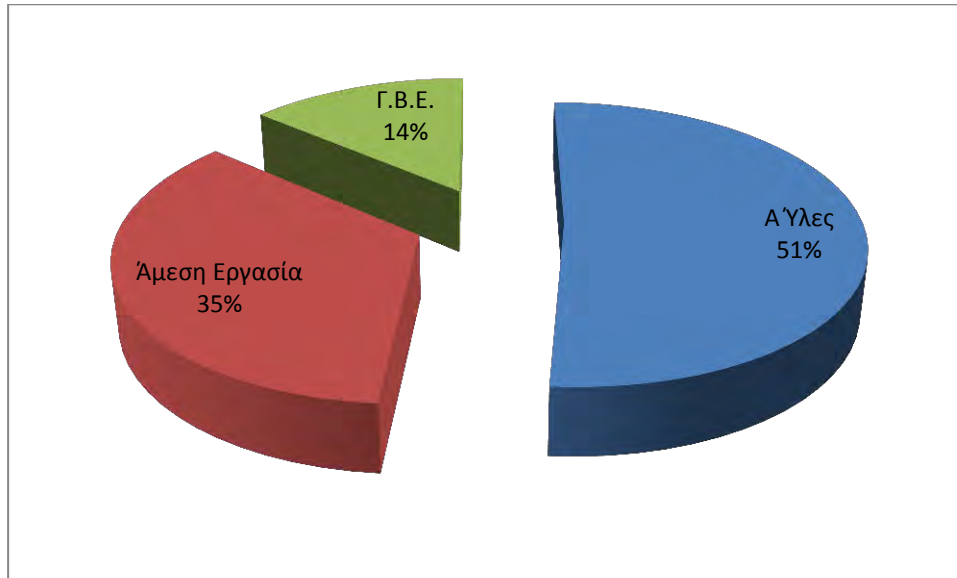
Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζεται η συχνότητα που υπολογίζεται το κόστος:



Διάγραμμα 3: Περιοδικότητα υπολογισμού κόστους από τις επιχειρήσεις δείγματος

Όπως προκύπτει από το παραπάνω διάγραμμα η πλειοψηφία των επιχειρήσεων υπολογίζει το κόστος κάθε μήνα σε ποσοστό που αντιστοιχεί σε 62%, πράγμα αναμενόμενο καθώς αντικατοπτρίζει τη γενικότερη ανάγκη έλεγχου του κόστους ώστε αυτό να μην αυξηθεί μειώνοντας τα περιθώρια του κέρδους. Επίσης είναι ενδεικτικό και της διακύμανσης που μπορεί αυτό να παρουσιάζει λόγω των τιμών των πρώτων υλών ή λόγω αστάθμητων παραγόντων που να οφείλονται στο γενικότερο οικονομικό περιβάλλον της Ελλάδας που είναι ιδιαίτερα ρευστό τα τελευταία χρόνια. Ο ετήσιος έλεγχος κόστους έρχεται δεύτερος με ποσοστό 32% ενώ ο εξαμηνιαίος και ο τριμηνιαίος δεν βρίσκουν σχεδόν καθόλου εφαρμογή.

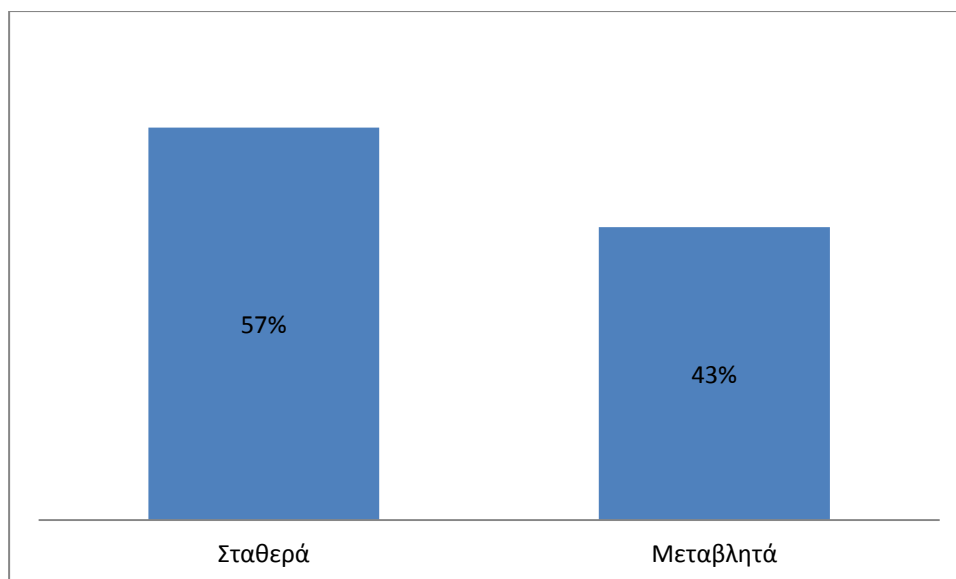
Στη συνέχεια ζητήθηκε η αναλογία των άμεσων υλικών (Α.Υ.), της άμεση εργασία (Α.Ε.) και των γενικών βιομηχανικών εξόδων (Γ.Β.Ε.). Τα αποτελέσματα φαίνονται στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα 4: Αναλογία συστατικών κόστους

Στις παραγωγικές και τις εμπορικές επιχειρήσεις όπου πολλές φορές οι δύο δραστηριότητες συνυπάρχουν το 66% και 74,30% του κόστους, αντίστοιχα, αφορά τις Πρώτες Ύλες, ενώ η Άμεση Εργασία και τα Γ.Β.Ε. καλύπτουν μικρότερα ποσοστά κόστους. Με λίγα λόγια μπορούν να χαρακτηριστούν ως εταιρείες εντάσεως υλικών. Αυτό το στοιχείο μπορεί να ενέχει κινδύνους αφού πολλές από τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται εισάγονται από το εξωτερικό και η τιμή τους (άρα και το τελικό κόστος του προϊόντος προς πώληση) μπορεί να παρουσιάζει αυξομειώσεις. Μάλιστα τα τελευταία χρόνια της κρίσης, οι ελληνικές επιχειρήσεις αντιμετώπισαν το πρόβλημα της μειωμένης πιστοληπτικής ικανότητας και οι ξένοι προμηθευτές δεν παρείχαν γραμμές πίστωσης. Αντίθετα, οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών δεν εμφανίζουν τις Πρώτες Ύλες ως στοιχείο κόστους στη δομή τους, ενώ η Άμεση Εργασία και τα Γ.Β.Ε. αντιστοιχούν σε ποσοστά 74% και 26%, δηλαδή αναμενόμενα είναι εταιρείες εντάσεως εργασίας.

Στη συνέχεια ζητήθηκε η αναλογία μεταξύ σταθερών και μεταβλητών εξόδων στα συνολικά έξοδα. Τα αποτελέσματα φαίνονται στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα 5: Αναλογία σταθερών – μεταβλητών εξόδων

Από το διάγραμμα προκύπτει πως τα σταθερά έξοδα επιβαρύνουν τα συνολικά έξοδα περισσότερο από τα μεταβλητά. Ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι διαφοροποιήσεις στην αναλογία ανάλογα με την κύρια δραστηριότητα των επιχειρήσεων. Στις εταιρείες παροχής υπηρεσιών και εμπορικές, η αναλογία τείνει σαφώς προς τα σταθερά έξοδα (στις εμπορικές είναι ιδιαίτερα έντονη σε ποσοστό σχεδόν 70% ενώ στις παροχής υπηρεσιών κοντά στο 60%). Αντίθετα στις παραγωγικές επιχειρήσεις η αναλογία είναι 60-40 υπέρ των μεταβλητών εξόδων. Στον παρακάτω Πίνακα 1 φαίνεται ξεκάθαρα η διαφοροποίηση ανάλογα με την κύρια δραστηριότητα με την παράθεση των μέσων όρων ανά κατηγορία εξόδων:

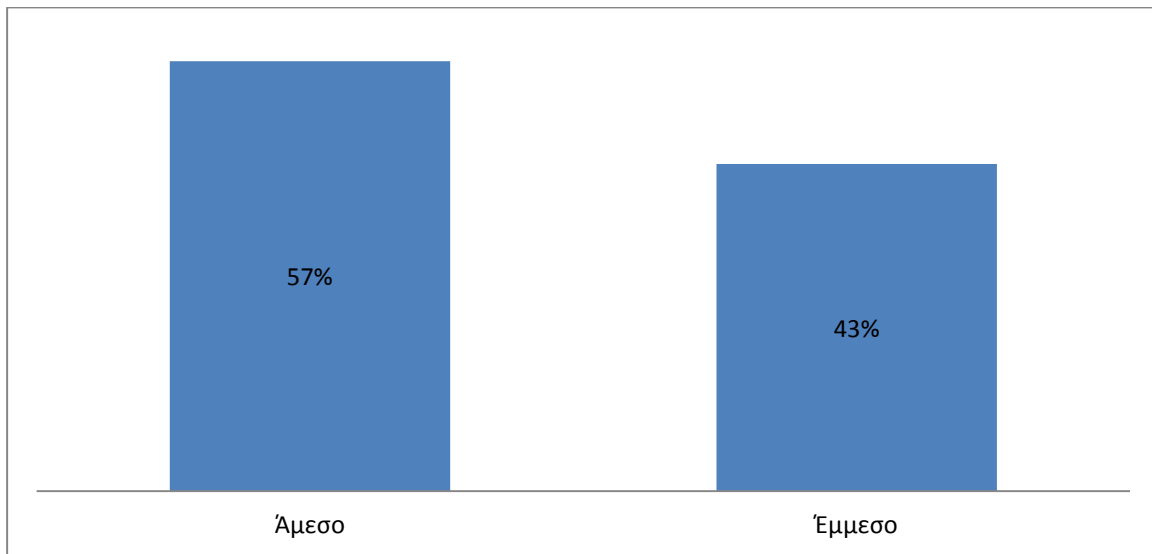
Πίνακας 1: Αναλογία σταθερών-μεταβλητών εξόδων ανάλογα με κύρια δραστηριότητα

Κύρια Δραστηριότητα	Σταθερά έξοδα	Μεταβλητά έξοδα
Μεταποιητικές	39,14	60,86
Εμπορικές	69,34	30,66
Παροχής υπηρεσιών	58,75	41,25

Ως στοιχείο γενικότερου σχολιασμού μπορούμε να πούμε ότι αυτό δεν είναι θετικό αφού δυσκολεύει το έργο μιας επιχείρησης να μειώσει το συνολικό κόστος παραγωγής ενός

προϊόντος άρα και να βελτιώσει την ανταγωνιστικότητά του αφού αυτό επιβαρύνεται σε μεγάλο ποσοστό με σταθερά (και συνήθως ανελαστικά) κόστη.

Η επόμενη ερώτηση αφορούσε την αναλογία του άμεσου και του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος της επιχείρησης. Η αναλογία αυτή παρουσιάζεται στο παρακάτω διάγραμμα:



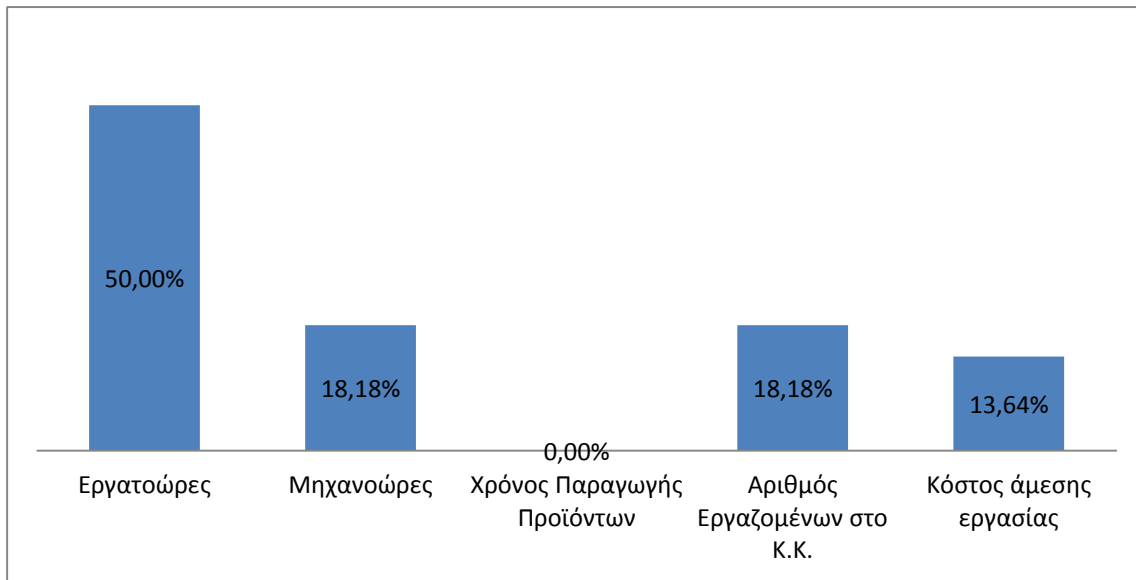
Διάγραμμα 6: Αναλογία άμεσου – έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των επιχειρήσεων δείγματος

Όπως προκύπτει από το παραπάνω διάγραμμα το άμεσο κόστος επιβαρύνει περισσότερο το συνολικό κόστος των επιχειρήσεων σε σχέση με το έμμεσο κόστος. Αυτή η επιβάρυνση είναι πιο έντονη σε ποσοστά περίπου 66-34 στις παραγωγικές επιχειρήσεις ενώ στις εταιρείες παροχής υπηρεσιών και εμπορικές τα ποσοστά πλησιάζουν την αναλογία 50-50. Τα στοιχεία αυτά αποτυπώνονται στον Πίνακα 2:

Πίνακας 2: Αναλογία άμεσου-έμμεσου κόστους ανάλογα με κύρια δραστηριότητα

Κύρια Δραστηριότητα	Άμεσο κόστος	Έμμεσο κόστος
Μεταποιητικές	66,16	33,84
Εμπορικές	53,47	46,53
Παροχής υπηρεσιών	50,33	49,67

Η τελευταία ερώτηση της δεύτερης ενότητας του ερωτηματολογίου αφορούσε την κατανομή του έμμεσου κόστους στα διάφορα κέντρα κόστους των επιχειρήσεων και με ποιον τρόπο γίνεται αυτή. Εδώ πρέπει να αναφέρουμε ότι δεκαπέντε (15) επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούντα κέντρα κόστους είτε λόγω φύσης εργασιών είτε λόγω μη αναλυτικής παρακολούθησης του κόστους. Τα αποτελέσματα αυτών που διαθέτουν παρατίθενται στο παρακάτω διάγραμμα:



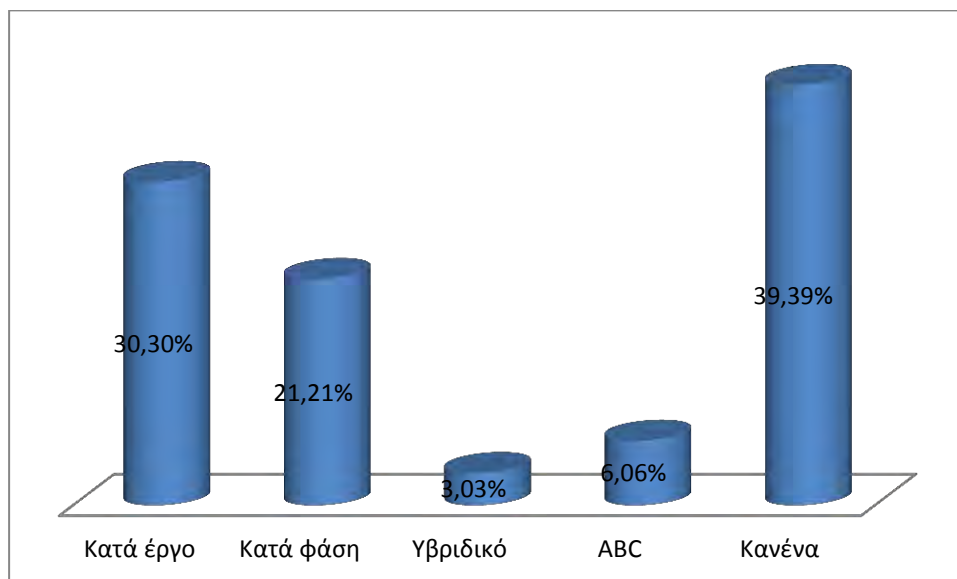
Διάγραμμα 7: Οδηγοί κόστους για την κατανομή του έμμεσου κόστους στα κέντρα κόστους

Παρατηρούμε ότι οι μισές επιχειρήσεις που απάντησαν θετικά στο συγκεκριμένο ερώτημα καταναίμουν τα έμμεσα κόστη με βάση τις εργατοώρες που αναλώνονται στο κάθε τμήμα – κέντρο κόστους. Ένα αντίστοιχο μέγεθος παρουσιάζει το δεύτερο μεγαλύτερο ποσοστό (18,18%) και είναι ο απόλυτος αριθμός εργαζομένων που απασχολούνται σε κάθε κέντρο κόστους. Το ίδιο ποσοστό επιχειρήσεων χρησιμοποιεί τις μηχανώρες για την κατανομή των έμμεσων κόστων. Μιλάμε για επιχειρήσεις με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή που χρησιμοποιούν βαριά μηχανήματα για την παραγωγική τους διαδικασία. Τέλος, το κόστος της άμεσης εργασίας αποτελεί τον τελευταίο σε δημοφιλία οδηγό κόστους με ποσοστό 13,64% ενώ ο χρόνος παραγωγής των προϊόντων δεν χρησιμοποιείται από καμία επιχείρησης. Ο βασικός λόγος είναι ότι στις περισσότερες περιπτώσεις είναι αρκετά δύσκολο να υπολογιστεί ο μέσος χρόνος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος και πολλές φορές αυτός επηρεάζεται τόσο από τις εργατοώρες που αναλώνονται όσο και από τις μηχανώρες.



## 5.4 ΚΛΑΣΣΙΚΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου ουσιαστικά αποτελεί προέκταση της δεύτερης ενότητας αυτού, μιας και αναφέρεται στα συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις. Όπως θα διαπιστωθεί και παρακάτω, τα αποτελέσματα που προέκυψαν ουσιαστικά επιβεβαίωσαν τον κανόνα και επαλήθευαν την επικρατούσα άποψη για την ύπαρξη και το ρόλο της κοστολόγησης στις ελληνικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά το κομμάτι της χρήσης κάποιου συστήματος κοστολόγησης τα αποτελέσματα έχουν ως εξής:



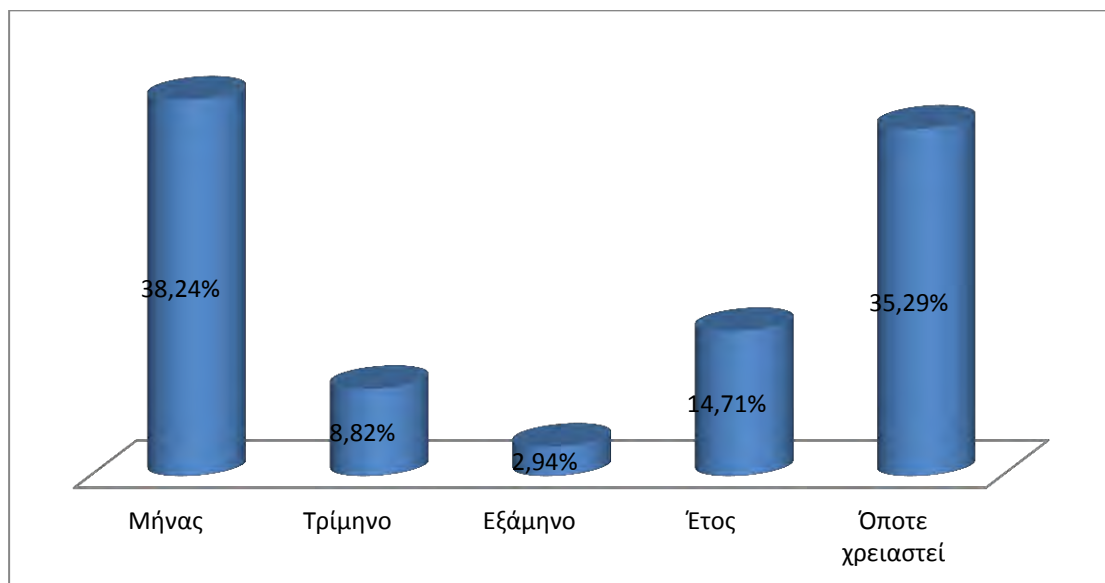
Διάγραμμα 8: Συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις δείγματος

Το δημοφιλέστατο και συνάμα πιο εύχρηστο σύστημα κοστολόγησης για τις επιχειρήσεις με ποσοστό 30,3% αποτελεί το σύστημα κοστολόγησης κατά έργο και ακολουθεί το σύστημα κοστολόγησης κατά φάση. Αντίθετα το υβριδικό σύστημα καθώς και το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων με ποσοστά 3,03% και 6,06% δεν είναι ιδιαίτερα δημοφιλή και δεν χρησιμοποιούνται σχεδόν καθόλου. Εδώ θα πρέπει να αναφέρουμε πως προκάλεσε μεγάλη έκπληξη το χαμηλό ποσοστό της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, καθώς αποτέλεσε ένα σύστημα κοστολόγησης που είχε αρκετή απήχηση και υιοθετήθηκε από ένα μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων στις αρχές της δεκαετίας του 2000 (Sandra Cohen, et al., 2005). Αυτό σημαίνει πως οι ελληνικές επιχειρήσεις πιθανότατα λόγω της οικονομικής ύφεσης έχουν περιορίσει το σύνολο των δραστηριοτήτων τους με αποτέλεσμα τα δυο πρώτα

συστήματα κοστολόγησης να υιοθετούνται περισσότερο από αυτές. Δεν αποτελεί όμως έκπληξη το υψηλό ποσοστό (40%) μη χρησιμοποίησης κάποιου συστήματος κοστολόγησης από τις επιχειρήσεις. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, πολλές επιχειρήσεις δε διαθέτουν ένα ολοκληρωμένο σύστημα κοστολόγησης και χρησιμοποιούν πιο απλοϊκές μεθόδους υπολογισμού του κόστους στηριζόμενοι κυρίως σε στοιχεία που προκύπτουν από τη διαφορά εσόδων και εξόδων.

Στην ερώτηση που αφορούσε για το ποιος είναι υπεύθυνος για την κοστολόγηση των προϊόντων ή των υπηρεσιών η συντριπτική πλειοψηφία ανήκει στο λογιστήριο και γενικότερα στο οικονομικό τμήμα. Υπάρχουν και δυο περιπτώσεις εταιριών όπου στο κομμάτι της κοστολόγησης εκτός του οικονομικού τμήματος συμμετέχουν και τα τμήματα πωλήσεων, προμηθειών και παραγωγής. Πάντως, η πολυπλοκότητα της κοστολόγησης είναι δεδομένο ότι απαιτεί τη συνεργασία όλων των τμημάτων αφού αντλούνται δεδομένα που οδηγούν στον καλύτερο υπολογισμό και έλεγχο του κόστους.

Όσον αφορά την ερώτηση για τη συχνότητα χρήσης του συστήματος κοστολόγησης για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τα αποτελέσματα είχαν ως εξής:



Διάγραμμα 9: Συχνότητα χρήσης κοστολόγησης για λήψη αποφάσεων

Η χρήση του συστήματος κοστολόγησης κάθε μήνα για τη λήψη μιας επιχειρηματικής απόφασης έρχεται πρώτη με ποσοστό 38,24% και ουσιαστικά δένει με το γεγονός της μηνιαίας περιοδικότητας υπολογισμού του κόστους που αναφέρθηκε στη δεύτερη ενότητα.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός πως στη δεύτερη θέση με ποσοστό 35,29% έρχεται η απάντηση ότι χρήση της κοστολόγησης για τη λήψη αποφάσεων γίνεται όποτε χρειαστεί. Μια πρώτη ερμηνεία αυτού είναι πως πολλές επιχειρήσεις οι οποίες παρουσιάζουν μια συνεχή κερδοφορία δεν δίνουν ιδιαίτερη σημασία στο κομμάτι της κοστολόγησης. Αφορμή για τη χρήση αυτής μπορεί να αποτελέσει η ξαφνική μείωση της κερδοφορίας τους ή η επιθυμία για περαιτέρω αύξηση αυτής. Η ετήσια χρήση με ποσοστό 14,71% βρίσκεται στην τρίτη θέση και πιθανώς έχει να κάνει με τους ετήσιους στόχους που θέτει μια επιχείρηση, που σε πολλές περιπτώσεις τροποποιούνται και αυξομειώνονται κατά τη διάρκεια του έτους.

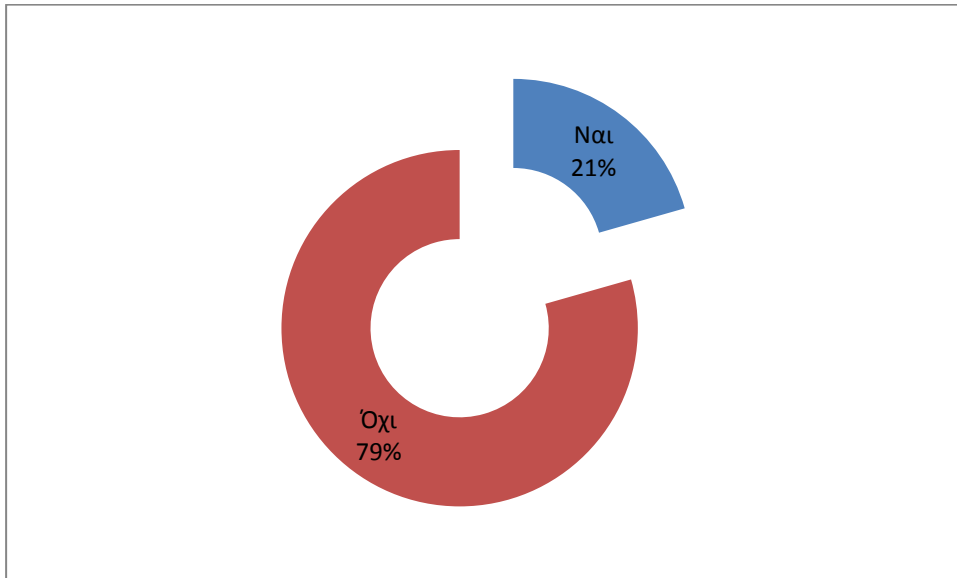
Ολοκληρώνοντας την τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου, ζητήθηκε από τα στελέχη να απαντήσουν αν η επιχείρηση που εργάζονται σκοπεύει να προβεί σε αλλαγή του συστήματος κοστολόγησης και σε περίπτωση που το κάνει ποιο θα επέλεγε. Εδώ παρατηρήθηκε μια καθολική ταύτιση απόψεων από όλους, καθώς καμία επιχείρηση δεν προτίθεται να αλλάξει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί. Αυτό πιθανότατα οφείλεται στο γεγονός ότι το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση απολαμβάνει της εμπιστοσύνης της ηγεσίας, είναι εύχρηστο και ανταποκρίνεται στις ανάγκες και απαιτήσεις της εκάστοτε επιχείρησης. Παράλληλα, τα διοικητικά στελέχη ενδεχομένως να μη θέλουν να ρισκάρουν να υιοθετήσουν άλλο σύστημα κοστολόγησης καθώς αυτό μπορεί να μην τους παρέχει μελλοντικά ορθή πληροφόρηση σχετικά με τα στοιχεία του κόστους οδηγώντας έτσι στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων.

## **5.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η επόμενη ενότητα του ερωτηματολογίου εξετάζει κατά πόσο οι επιχειρήσεις κάνουν χρήση της μεθόδου της πρότυπης κοστολόγησης που γενικά θεωρείται αρκετά διαδεδομένη και δίνει μια καλή βάση υπολογισμού του κόστους.

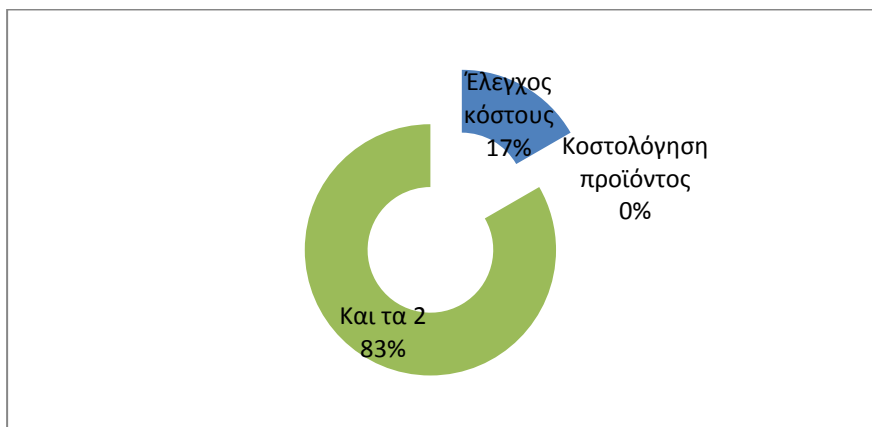
Όπως φαίνεται και από το παρακάτω διάγραμμα, η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται μόλις από 2 στις 10 επιχειρήσεις (συγκεκριμένα οι 7 από τις 34 επιχειρήσεις ή το 20,59% επί του συνόλου). Για τις εταιρείες που χρησιμοποιούν το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης έχει ενδιαφέρον να δούμε τα ποιοτικά τους χαρακτηριστικά όπως αυτά αποτυπώνονται στο πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου. Συγκεκριμένα, οι 5 από τις 7 εταιρείες έχουν ως κύρια δραστηριότητα την μεταποίηση (παράλληλα η 6η παρότι πλέον έχει μόνο εμπορικό κομμάτι, μέχρι πρόσφατα είχε και τμήμα παραγωγής) ενώ ταυτόχρονα δραστηριοποιούνται τουλάχιστον σε εθνικό επίπεδο ή και παγκόσμιο επίπεδο (συγκεκριμένα οι 6 από τις 7 έχουν

παγκόσμια δραστηριότητα), γεγονός που υποδηλώνει ότι η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται κυρίως από μεγάλες επιχειρήσεις που έχουν τις υποδομές να υποστηρίξουν ένα τέτοιο σύστημα αφού προϋποθέτει ένα πολύ οργανωμένο και αναλυτικό λογιστικό σύστημα και φυσικά το κατάλληλο εργατικό δυναμικό.



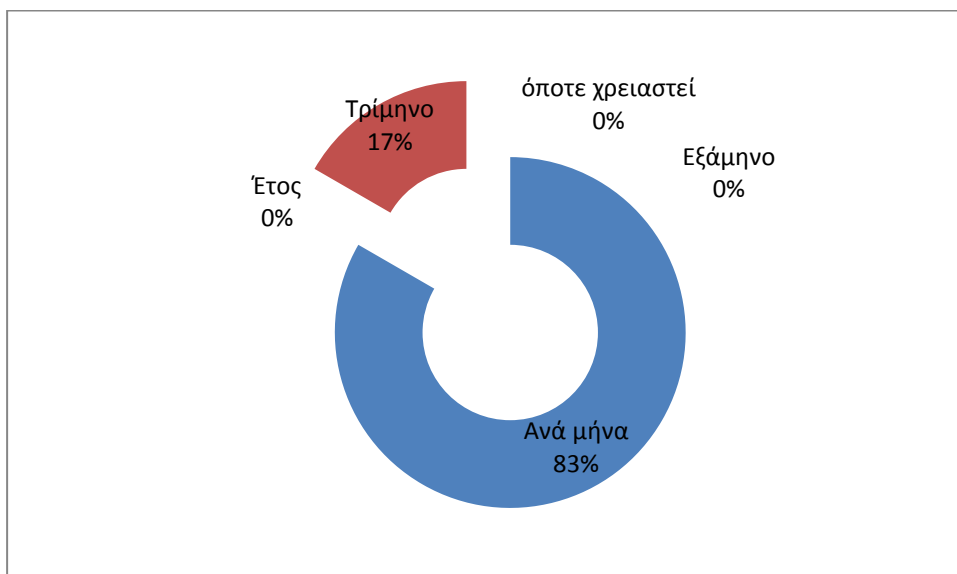
Διάγραμμα 10: Χρήση πρότυπης κοστολόγησης από τις επιχειρήσεις δείγματος

Η πρότυπη κοστολόγηση δίνει τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να πραγματοποιεί αναλυτικούς ελέγχους κόστους αλλά και να διαμορφώνει το κοστολόγιο των προϊόντων της. Όπως φαίνεται στο σχετικό διάγραμμα, όσες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την πρότυπη κοστολόγηση το κάνουν με κύριο στόχο τον έλεγχο του κόστους (μάλιστα οι 2 από τις 7 μόνο για έλεγχο κόστους και όχι για κοστολόγηση προϊόντων).



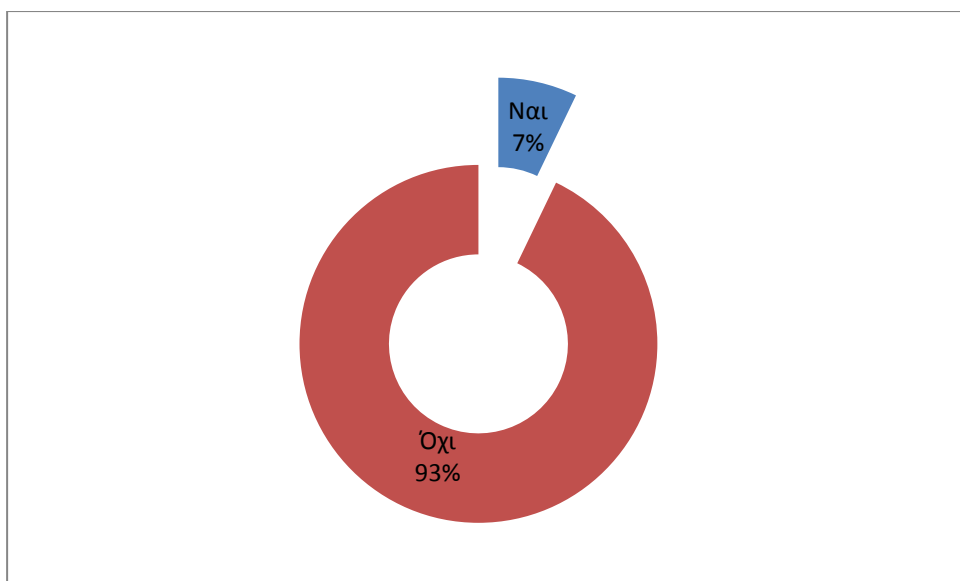
Διάγραμμα 11: Λόγοι χρήσης πρότυπου κόστους από τις επιχειρήσεις δείγματος

Ένα άλλο ενδιαφέρον στοιχείο προκύπτει από το επόμενο ερώτημα που αφορά τη συχνότητα εφαρμογής πρότυπης κοστολόγησης. Εκτός από μία, όλες οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν την πρότυπη κοστολόγηση σε μηνιαία βάση. Αυτό είναι ένα ακόμα στοιχείο που αποδεικνύει ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την πρότυπη κοστολόγηση έχουν τις απαραίτητες υποδομές ώστε να το κάνουν σε πολύ συχνή βάση. Ένα ακόμα συμπέρασμα που μπορεί να εξαχθεί είναι ότι το οικονομικό περιβάλλον είναι τόσο ευμετάβλητο που τα δεδομένα μπορούν να αλλάζουν από μήνα σε μήνα (όπως για παράδειγμα το κόστος των πρώτων υλών που για κάποια υλικά μάλιστα προσομοιάζει τις διακυμάνσεις χρηματιστηριακών προϊόντων).



Διάγραμμα 12: Συχνότητα εφαρμογής πρότυπης κοστολόγησης από τις επιχειρήσεις δείγματος

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν την πρότυπη κοστολόγηση, μόλις το 7% εξ αυτών δηλώνει ότι μελλοντικά σκοπεύει να την εφαρμόσει. Το μικρό ποσοστό είναι αναμενόμενο αφού είναι δύσκολο για μία επιχείρηση με δομημένο λογιστικό σύστημα να το αλλάξει εκ βάθρων και να εφαρμόσει μια άλλη μέθοδο κοστολόγησης. Επιπλέον, όπως έχει ήδη αναφερθεί, οι μικρές επιχειρήσεις με μικρά λογιστήρια είναι δύσκολο να την εφαρμόσουν αφού απαιτείται λεπτομερής καταγραφή όλων των δεδομένων του κόστους και ιδιαίτερα καταρτισμένα άτομα που θα τα παρακολουθούν.



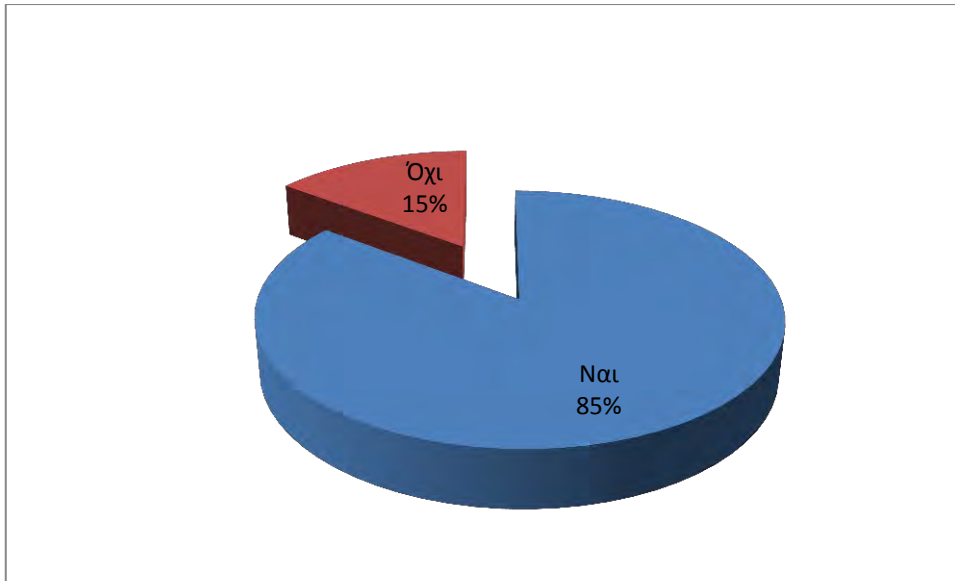
Διάγραμμα 13: Μελλοντική εφαρμογή πρότυπης κοστολόγησης από τις επιχειρήσεις δείγματος

Συμπερασματικά, μπορούμε να αναφέρουμε ότι παρόλο που γενικά η πρότυπη κοστολόγηση θεωρείται μία αρκετά δημοφιλής και διαδεδομένη μέθοδος κοστολόγησης, οι δυσκολίες που παρουσιάζει στην τήρησή της αποτρέπει πολλές και ιδιαιτέρως τις μικρές εταιρείες από το να την υιοθετήσουν.

## 5.6 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο που διασφαλίζει τη βιωσιμότητα αλλά και την κερδοφορία μιας επιχείρησης είναι η κατάρτιση ενός μεσοπρόθεσμου πλάνου που λαμβάνοντας υπόψη ιστορικά δεδομένα και μελλοντικές προβλέψεις είναι ο στρατηγικός σχεδιασμός (Budget). Η παρούσα ενότητα του ερωτηματολογίου ασχολείται με το συγκεκριμένο θέμα.

Είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικό το γεγονός ότι η πλειοψηφία των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως μεγέθους ή εύρους δραστηριοτήτων έχει ενταγμένη στην εργαλειοθήκη της την σύνταξη μιας οποιασδήποτε μορφής προϋπολογισμού, τον οποίο χρησιμοποιεί για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων. Όπως φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα, το 85% των επιχειρήσεων συντάσσει προϋπολογισμούς. Από τις 5 επιχειρήσεις του δείγματος που δεν συντάσσουν προϋπολογισμούς, οι 2 είναι παροχής υπηρεσιών, μία είναι μονάδα παραγωγής, μία είναι εμπορική και η τελευταία ανήκει τόσο στον μεταποιητικό όσο και στον εμπορικό κλάδο.



Διάγραμμα 14: Χρήση προϋπολογισμού ως μέσο λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων

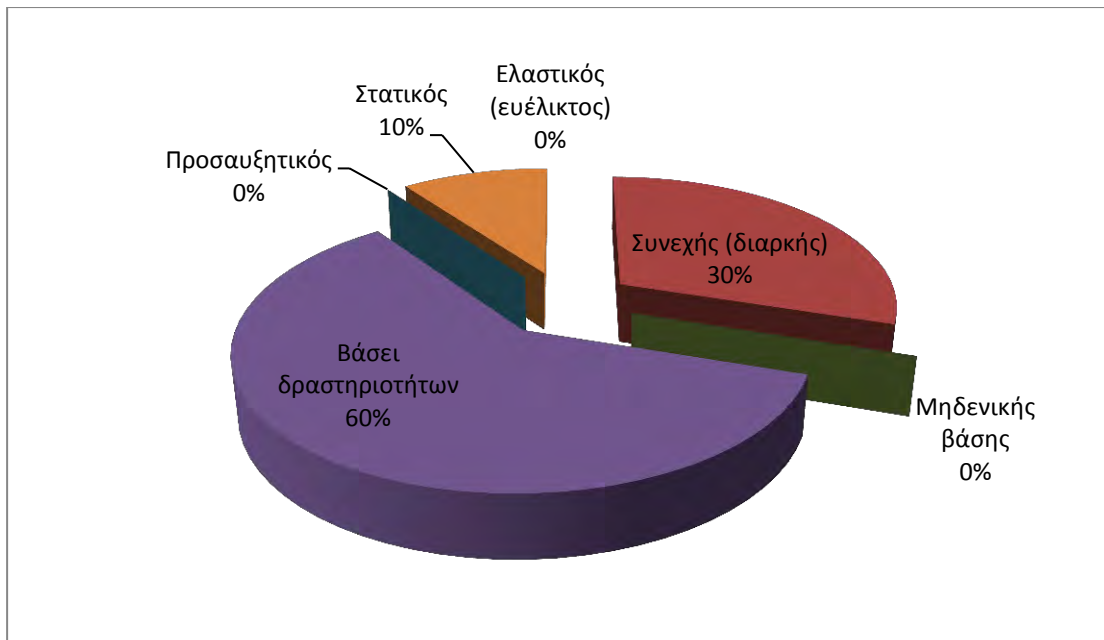
Η επόμενη ερώτηση αφορούσε τους τύπους προϋπολογισμού που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση. Είναι χαρακτηριστικό ότι πολλές επιχειρήσεις συντάσσουν παράλληλα περισσότερους του ενός προϋπολογισμούς ανάλογα με τις ανάγκες που έχουν αλλά και τη φύση της δραστηριότητάς τους. Οι πιο συχνά χρησιμοποιούμενοι τύποι είναι ο σχεδιασμός ταμειακών ροών και ο έλεγχος κόστους με ποσοστό 29% (σχεδόν 1 στις 3 επιχειρήσεις) ενώ παρόμοιο ποσοστό παρουσιάζει και ο σχεδιασμός χρηματοοικονομικής θέσης (25% ή 1 στις 4). Σε μικρότερο βαθμό, οι επιχειρήσεις συντάσσουν προϋπολογισμούς σχεδιασμού καθημερινής λειτουργίας (9%) και συντονισμού δραστηριοτήτων τμημάτων (μόλις 8%). Παρατηρούμε ότι οι δύο λιγότερο δημοφιλείς τύποι προϋπολογισμοί αφορούν πιο βραχυπρόθεσμα χρονικά διαστήματα και θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν με διαφορετικό και πιο άμεσο τρόπο από τις επιχειρήσεις. Αντίθετα, ζητήματα όπως οι ταμειακές ροές ή ο έλεγχος κόστους που έχουν πιο μακροπρόθεσμη επίπτωση γίνεται προσπάθεια να προβλέπονται και ρυθμίζονται σε μεγαλύτερο χρονικό ορίζοντα αφού επηρεάζουν σημαντικά τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.



Διάγραμμα 15: Τύποι προϋπολογισμού που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις δείγματος

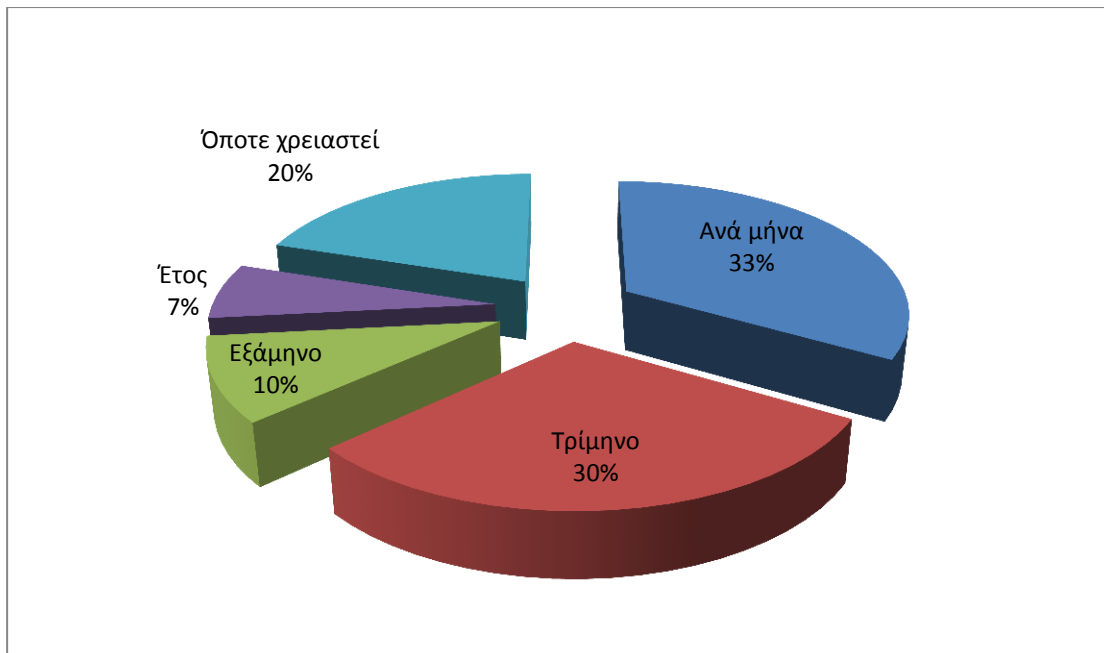
Η μεγάλη πλειοψηφία των επιχειρήσεων (6 στις 10) συντάσσουν προϋπολογισμούς βάσει δραστηριοτήτων αφού είναι σύνηθες φαινόμενο μία επιχείρηση να μην έχει μόνο ένα αντικείμενο δραστηριότητας. Έτσι υπάρχει η ανάγκη να γίνεται ο σχετικός διαχωρισμός και να λαμβάνονται αποφάσεις ξεχωριστά. Επίσης, το ευμετάβλητο περιβάλλον επιβάλλει αυτοί οι προϋπολογισμοί να προσαρμόζονται διαρκώς με βάση νέα μακροοικονομικά και μικροοικονομικά δεδομένα. Υπό αυτή την έννοια το 30% των επιχειρήσεων συντάσσει συνεχείς (διαρκείς) προϋπολογισμούς ενώ μόλις ένα 10% συντάσσει στατικούς προϋπολογισμούς. Καμία επιχείρηση του δείγματος δεν χρησιμοποιεί προσαυξητικούς, ελαστικούς ή προϋπολογισμούς μηδενικής βάσης.





Διάγραμμα 16: *Είδη προϋπολογισμού που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις δείγματος*

Ένα ακόμα ποιοτικό στοιχείο για την κατάρτιση προϋπολογισμών για τη λήψη αποφάσεων αφορά τη συχνότητα με την οποία οι εταιρείες συντάσσουν τις σχετικές καταστάσεις ή τουλάχιστον να τις επικαιροποιούν. Η συχνότητα εξαρτάται από πολλούς παράγοντες όπως η επάρκεια σε εργατικό δυναμικό στο τμήμα λογιστηρίου, οι ανάγκες της επιχείρησης, η φύση της δραστηριότητάς της και η μεταβλητότητα του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί. Υπό αυτή την έννοια, δεν προκαλεί εντύπωση η μεγάλη διασπορά απαντήσεων στο συγκεκριμένο ερώτημα. Μηνιαίους προϋπολογισμούς συντάσσουν 1 στις 3 επιχειρήσεις ενώ παρόμοιο ποσοστό (30% του δείγματος) συντάσσει τριμηνιαίες καταστάσεις. Το 10% των επιχειρήσεων ανανεώνει τους προϋπολογισμούς τους κάθε εξάμηνο ενώ μόλις το 7% το κάνει σε ετήσια βάση. Τέλος, 2 στις 10 επιχειρήσεις συντάσσουν προϋπολογισμούς όταν κρίνουν απαραίτητο και όταν διαπιστώσουν σημαντικές μεταβολές που να επηρεάζουν τα χρηματοοικονομικά τους στοιχεία.

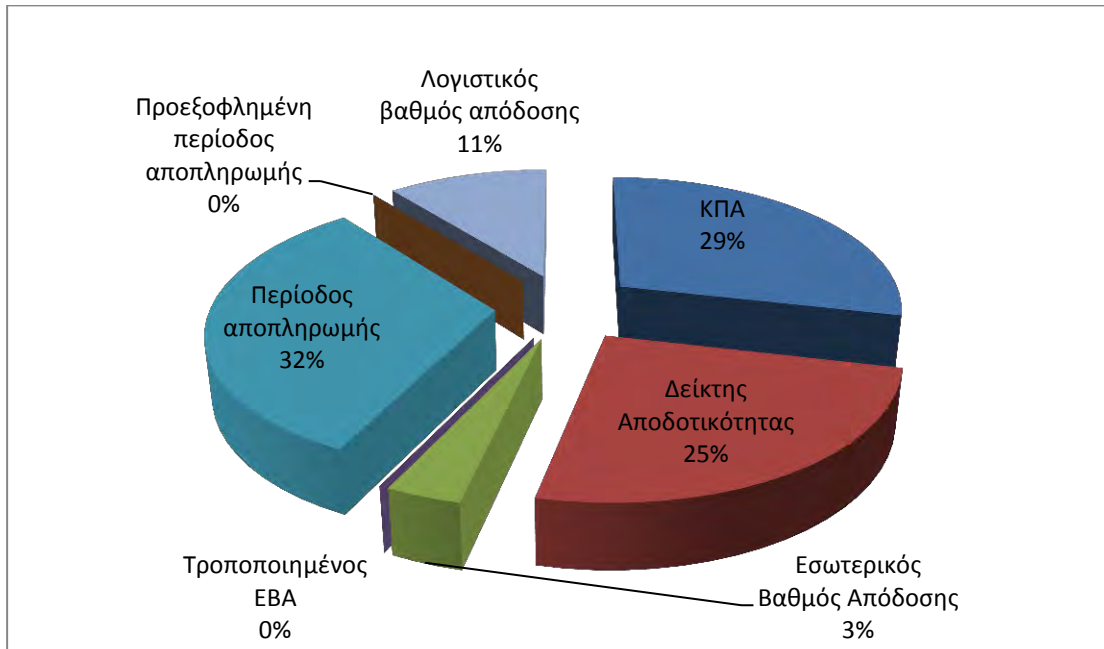


Διάγραμμα 17: Συχνότητα χρήσης προϋπολογισμού για λήψη αποφάσεων

Οι μόλις 5 επιχειρήσεις του δείγματος που δεν συντάσσουν προϋπολογισμούς για τη λήψη αποφάσεων, στην ερώτηση αν σκοπεύουν στο μέλλον να ξεκινήσουν να τους χρησιμοποιούν απάντησαν πως δεν σκοπεύουν κάτι τέτοιο. Σε αυτή την περίπτωση ισχύει ότι και στην πρότυπη κοστολόγηση. Η σύνταξη προϋπολογισμών είναι μια δύσκολη και χρονοβόρα διαδικασία που απαιτεί συγκεκριμένες δομές στο λογιστήριο των επιχειρήσεων, τις οποίες είναι δύσκολο να εντάξουν οι επιχειρήσεις. Για τον λόγο αυτό, οι εταιρείες του δείγματος απάντησαν αρνητικά καθολικά.

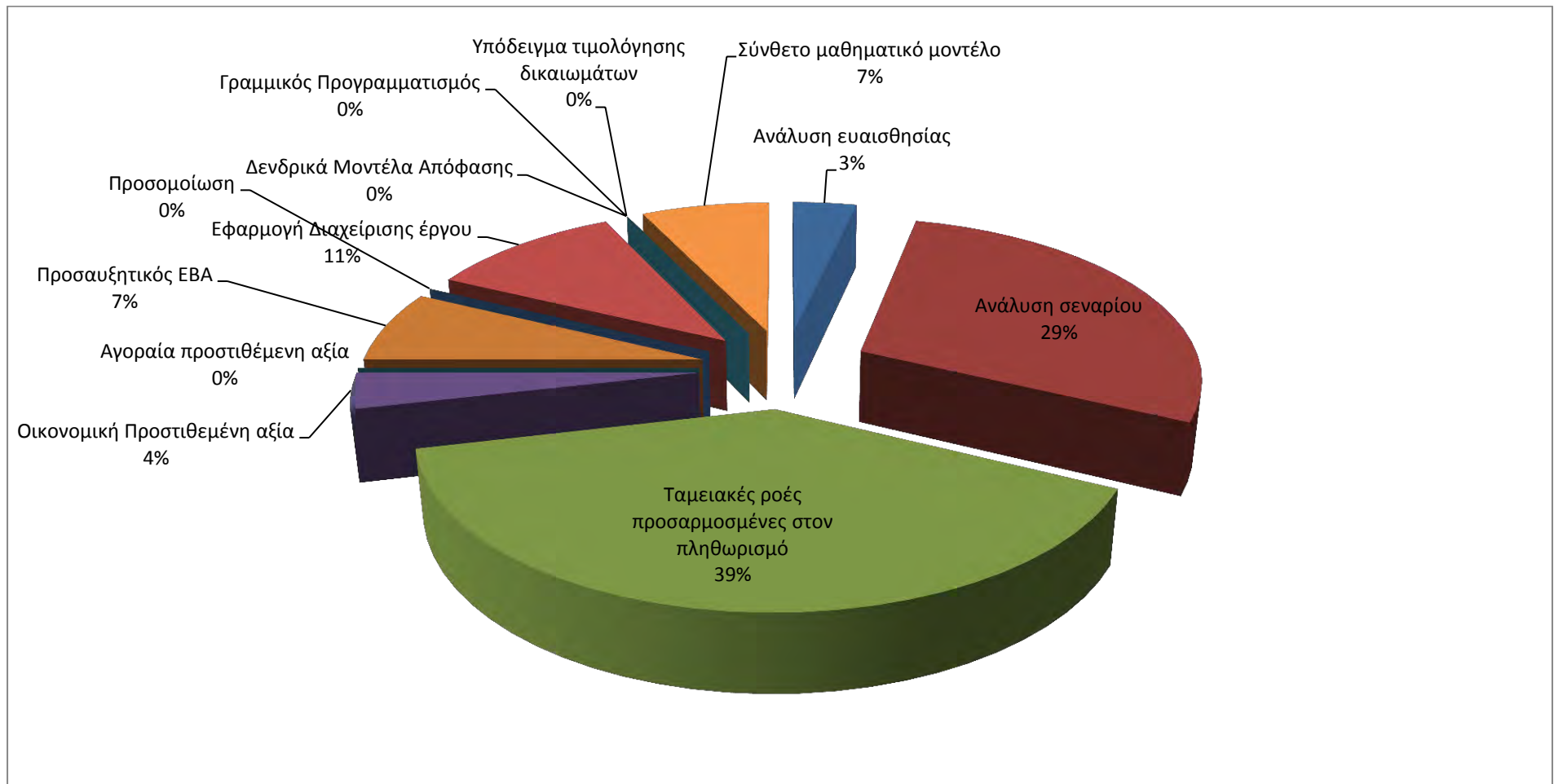
Ένα ιδιαίτερο κομμάτι της διαδικασίας προϋπολογισμού αποτελεί το capital budgeting, δηλαδή ο προϋπολογισμός που συντάσσεται για συγκεκριμένες επενδύσεις με στόχο να ληφθεί η απόφαση αν θα προχωρήσει η επένδυση. Οι εταιρείες του δείγματος ερωτήθηκαν ποιες από τις παρακάτω κλασικές χρηματοοικονομικές μεθόδους χρησιμοποιούν ώστε να αποφασίσουν αν μια επένδυση αξίζει ή όχι. Η πιο διαδεδομένη και σχετικά απλή στον τρόπο υπολογισμού είναι η περίοδος αποπληρωμής, δηλαδή σε πόσο χρονικό διάστημα η επιχείρηση θα έχει κάνει απόσβεση μιας επένδυσης. Σχεδόν 1 στις 3 επιχειρήσεις κάνει χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου ενώ παρόμοιο είναι και το ποσοστό της Καθαρής Παρούσας Αξίας (29%), δηλαδή του υπολογισμού της αξίας μιας επένδυσης την παρούσα στιγμή. Η αμέσως επόμενη συχνά χρησιμοποιούμενη μέθοδος είναι αυτή του δείκτη αποδοτικότητας μιας επένδυσης με ποσοστό 25%. Σε μικρότερο βαθμό οι επιχειρήσεις του δείγματος

χρησιμοποιούν τον λογιστικό βαθμό απόδοσης (11%) ενώ ο τροποποιημένος βαθμός απόδοσης και η προεξοφλημένη περίοδος αποπληρωμής δεν επιλέγονται καθόλου από τις εταιρείες του δείγματος.



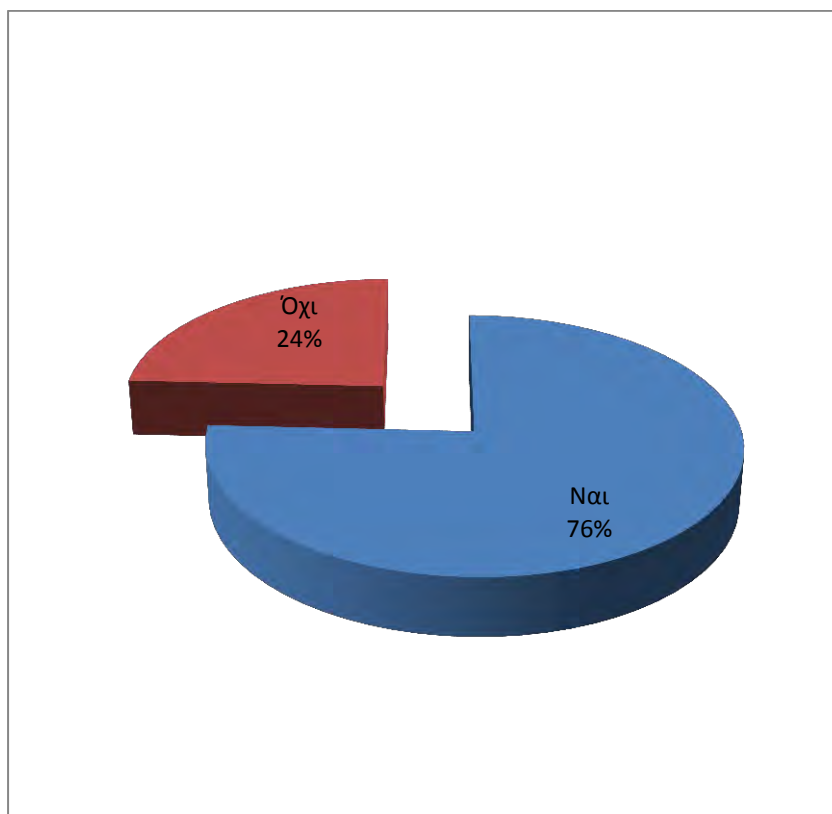
Διάγραμμα 18: Κλασικές μέθοδοι Capital Budgeting που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις δείγματος

Πέρα από τις παραπάνω κλασικές μεθόδους σύνταξης capital budgeting που χρησιμοποιούνται τις τελευταίες δεκαετίες, η χρηματοοικονομική επιστήμη έχει εντάξει στην εργαλειοθήκη των εταιρειών κάποιες σύγχρονες μεθόδους που πιθανώς να είναι πιο πολύπλοκες στην εφαρμογή τους και να απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις. Οι περισσότερες από τις οποίες συμπεριλήφθηκαν στις πιθανές απαντήσεις της έρευνάς μας δεν προτιμούνται από τις επιχειρήσεις. Παρόλα αυτά υπάρχουν κάποιες που χρησιμοποιούνται σε αρκετά μεγάλο βαθμό. Οι δύο πιο δημοφιλείς είναι οι ταμειακές ροές προσαρμοσμένες στον πληθωρισμό σε ποσοστό 39% ειδικά σε περιόδους υψηλού πληθωρισμού και η ανάλυση σεναρίων σε ποσοστό 29% όπου η συνηθισμένη τακτική είναι να αναλύονται 3 σενάρια (ένα αισιόδοξο, ένα απαισιόδοξο και ένα κανονικό) ώστε να γνωρίζει η επιχείρηση εκ των προτέρων τι προβλήματα μπορεί να αντιμετωπίσει και τι επιπτώσεις θα έχουν αυτά τα προβλήματα στην αποδοτικότητα μιας επένδυσης. Σε μικρότερο βαθμό χρησιμοποιείται ο προσαυξητικός βαθμός απόδοσης (7%), το σύνθετο μαθηματικό μοντέλο (7%), η οικονομική προστιθέμενη αξία (4%) και η ανάλυση ευαισθησίας (3%) που σε γενικές γραμμές απαιτούν σημαντικές γνώσεις μαθηματικών και στατιστικής ανάλυσης.



Διάγραμμα 19: Εξελεγμένες μέθοδοι Capital Budgeting που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις δείγματος

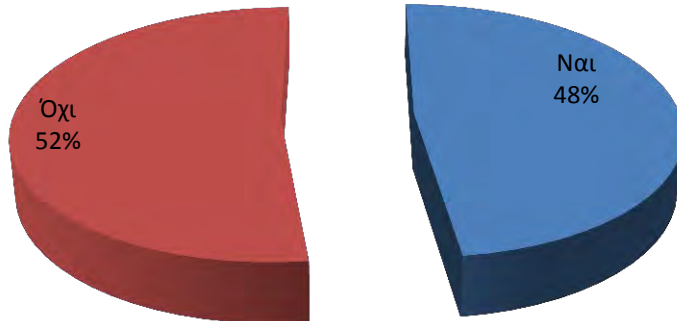
Ο προϋπολογισμός πάγιων κεφαλαίων χρησιμοποιείται κατά βάση για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων αφού σε αυτά τα πλαίσια συνήθως εντάσσονται οι σημαντικές επενδύσεις που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις. Υπό αυτή την έννοια είναι λογικό το γεγονός ότι το 75% των επιχειρήσεων τους χρησιμοποιεί ως εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων.



Διάγραμμα 20: Χρήση στρατηγικού σχεδιασμού ως εργαλείο λήψης αποφάσεων

Μάλιστα, σχεδόν οι μισές (48%) από αυτές τον συντάσσουν ανεξάρτητα από τους υπόλοιπους προϋπολογισμούς ενώ οι υπόλοιπες τον εντάσσουν σε κοινά πλαίσια με όλο το προϋπολογιστικό κομμάτι τους. αυτό καταδεικνύει την μεγάλη σημασία που δίνουν οι επιχειρήσεις. Το τελευταίο ερώτημα που αφορά τους προϋπολογισμούς έχει να κάνει με τον χρονικό ορίζοντα που καλύπτουν. Από την φύση τους οι προϋπολογισμοί καλύπτουν ένα μεσοπρόθεσμο διάστημα. Έτσι, οι περισσότερες επιχειρήσεις κινούνται μεταξύ 3 και 5 ετών. Κάποιες καλύπτουν μόνο το επόμενο έτος ενώ είναι χαρακτηριστική η απάντηση μίας εταιρείας που αναλαμβάνει πολυετή συμβόλαια και συντάσσει προϋπολογισμούς για όλο το διάστημα που το συμβόλαιο είναι εν ισχύ.

### Ξεχωριστή ανάπτυξη capital budget από υπόλοιπους προϋπολογισμούς



Διάγραμμα 21: Ξεχωριστή ανάπτυξη capital budget από υπόλοιπους προϋπολογισμούς

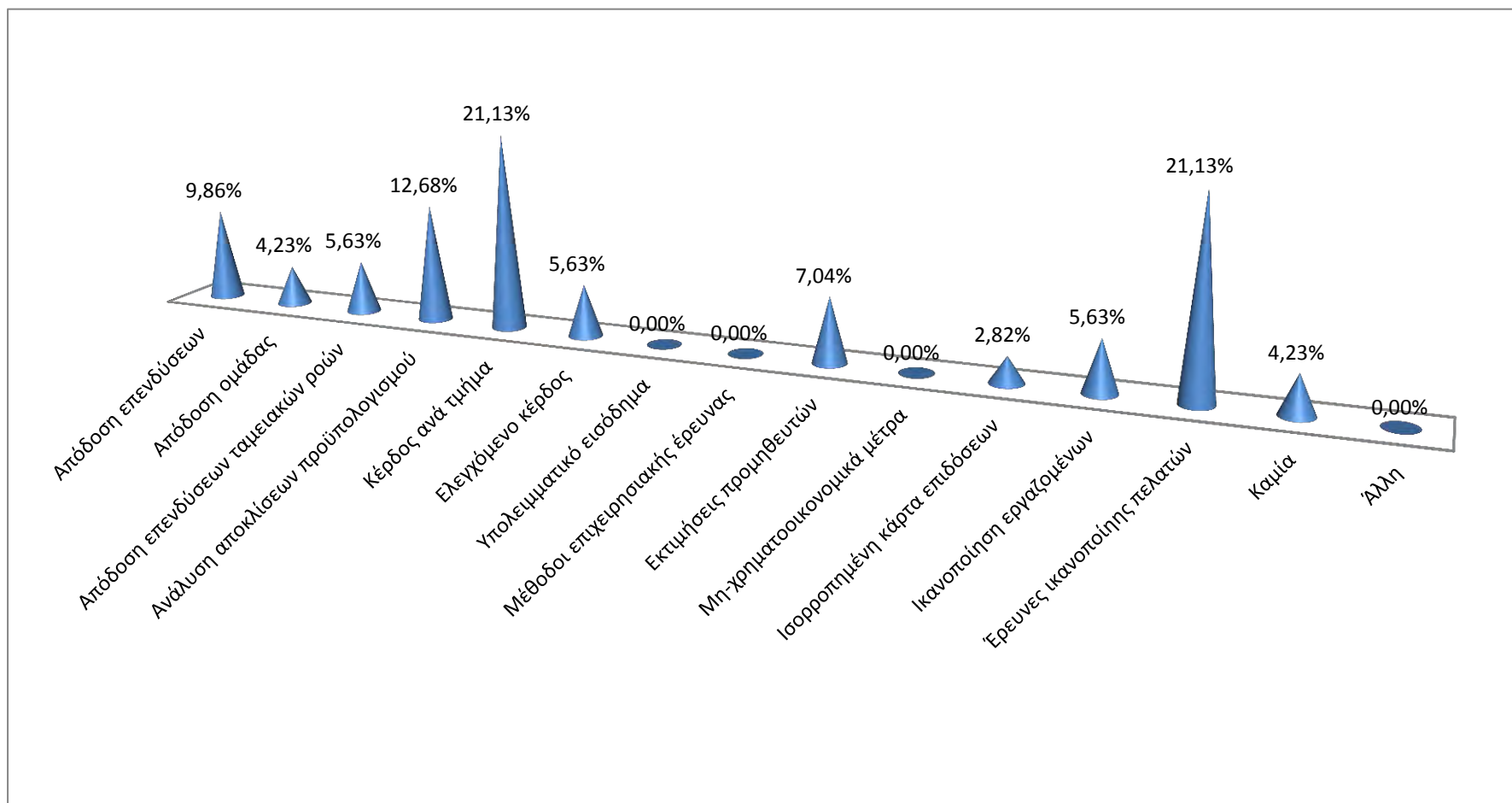
Το κομμάτι του προϋπολογισμού είναι πολύ σημαντικό σε μια επιχείρηση κυρίως γιατί αφενός την βοηθάει να προβλέπει τυχόν προβλήματα και να έχει έτοιμες απαντήσεις και λύσεις, αφετέρου να λαμβάνει πιο τεκμηριωμένες αποφάσεις για μεγάλες επενδύσεις που επιθυμεί να πραγματοποιήσει στο μέλλον, λιγοστεύοντας τον κίνδυνο αποτυχίας.

## 5.7 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Στην έκτη ενότητα του ερωτηματολογίου τα στελέχη καλούνταν να απαντήσουν σχετικά με την εκτίμηση της απόδοσης των επιχειρήσεων που δουλεύουν αναφερόμενοι στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση αυτής η οποία αποτελεί ένα πολύ σημαντικό κομμάτι για την αξιολόγηση των αποφάσεων που αφορούν την πορεία που έχει πάρει αλλά και να επιλέξει και σχεδιάσει τα μελλοντικά της βήματα.

Όλες οι εταιρείες του δείγματος χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους εκτίμησης της απόδοσής τους γι' αυτό και το σύνολο των απαντήσεων ήταν 71. Αυτό μπορεί να αξιολογηθεί θετικά αφού θα πρέπει ο έλεγχος να γίνεται από διάφορες πλευρές. Όπως θα διαπιστωθεί και παρακάτω την πρώτη θέση μοιράζονται η μέθοδος του κέρδους ανά τμήμα και η μέθοδος ικανοποίησης πελατών. Τα υψηλά ποσοστά που συγκεντρώνουν οι εν λόγω μέθοδοι ουσιαστικά αντικατοπτρίζουν την σημερινή γενική οικονομική κατάσταση που επικρατεί. Αξίζει να αναφέρουμε πως η μέθοδος κέρδους ανά τμήμα δραστηριότητας είναι ιδιαίτερα χρήσιμη τόσο για παραγωγικές εταιρείες όσο και για εμπορικές αφού μπορεί να αναδείξει ποια τμήματα είναι κερδοφόρα και ποια όχι και φυσικά να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις είτε για τη βελτίωση των ζημιογόνων τμημάτων είτε για το ολοκληρωτικό τους κόψιμο.

Πλέον οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν μια ολοένα και αυξανόμενη πελατοκεντρική προσέγγιση, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στην ικανοποίηση των αναγκών και επιθυμιών. Απώτερος σκοπός είναι να διατηρήσουν το υπάρχον πελατολόγιο και γιατί όχι να το αυξήσουν, έτσι ώστε να μπορέσουν να διατηρήσουν και να αυξήσουν τα κέρδη τους. Το εγχείρημα αυτό όμως ενέχει και αρκετούς κινδύνους διότι στο βωμό επίτευξης του κέρδους θυσιάζεται η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων ή και των υπηρεσιών, πράγμα που μακροπρόθεσμα μπορεί να οδηγήσει σε απώλεια μεριδίου αγοράς. Αναλυτικότερα τα αποτελέσματα φαίνονται παρακάτω:



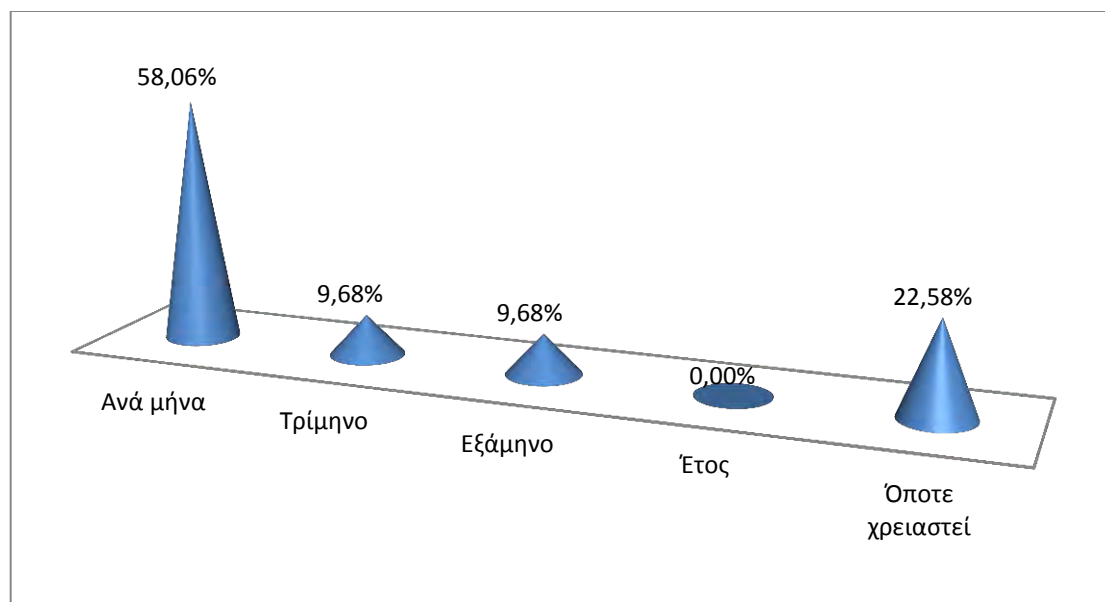
Διάγραμμα 22: Μέθοδοι εκτίμησης απόδοσης από τις επιχειρήσεις δείγματος



Σημαντικό ποσοστό επιχειρήσεων συνδέει την απόδοση της εταιρείας με τους προϋπολογισμούς αφού οι αποκλίσεις των πραγματικών δεικτών από τους προϋπολογιστικούς δείχνουν κατά πόσο ακολουθήθηκε το πλάνο λειτουργίας και πόσο επιτυχημένες ήταν οι αποφάσεις που λήφθηκαν με βάση τους προϋπολογισμούς που συντάχθηκαν.

Από τις υπόλοιπες μεθόδους ξεχωρίζουν η ανάλυση των αποκλίσεων με ποσοστό 12,68% και η απόδοση των επενδύσεων με ποσοστό 9,68%. Πρόκειται για ιδιαίτερες μεθόδους εκτίμησης οι οποίες εφαρμόζονται κυρίως από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Οι επόμενες δύο μέθοδοι με σημαντικά ποσοστά λαμβάνουν υπόψη δύο ομάδες συνεργατών των επιχειρήσεων που είναι οι προμηθευτές τους αλλά και οι ίδιοι οι εργαζόμενοι. Ουσιαστικά πρόκειται για μια ματιά στην απόδοση που προέρχεται τόσο από το εξωτερικό όσο και από το εσωτερικό της περιβάλλον. Στο άλλο άκρο, εντύπωση προκαλεί ότι 3 εταιρείες του δείγματος δεν χρησιμοποιούν καμία μέθοδο εκτίμησης της απόδοσης και προφανώς αρκούνται στα τελικά αποτελέσματα που αποτυπώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν ως υποχρέωση από τη σχετική νομοθεσία.

Η επόμενη ερώτηση αφορούσε τη συχνότητα που εφαρμόζονται οι μέθοδοι εκτίμησης της απόδοσης. Τα αποτελέσματα έχουν ως εξής:

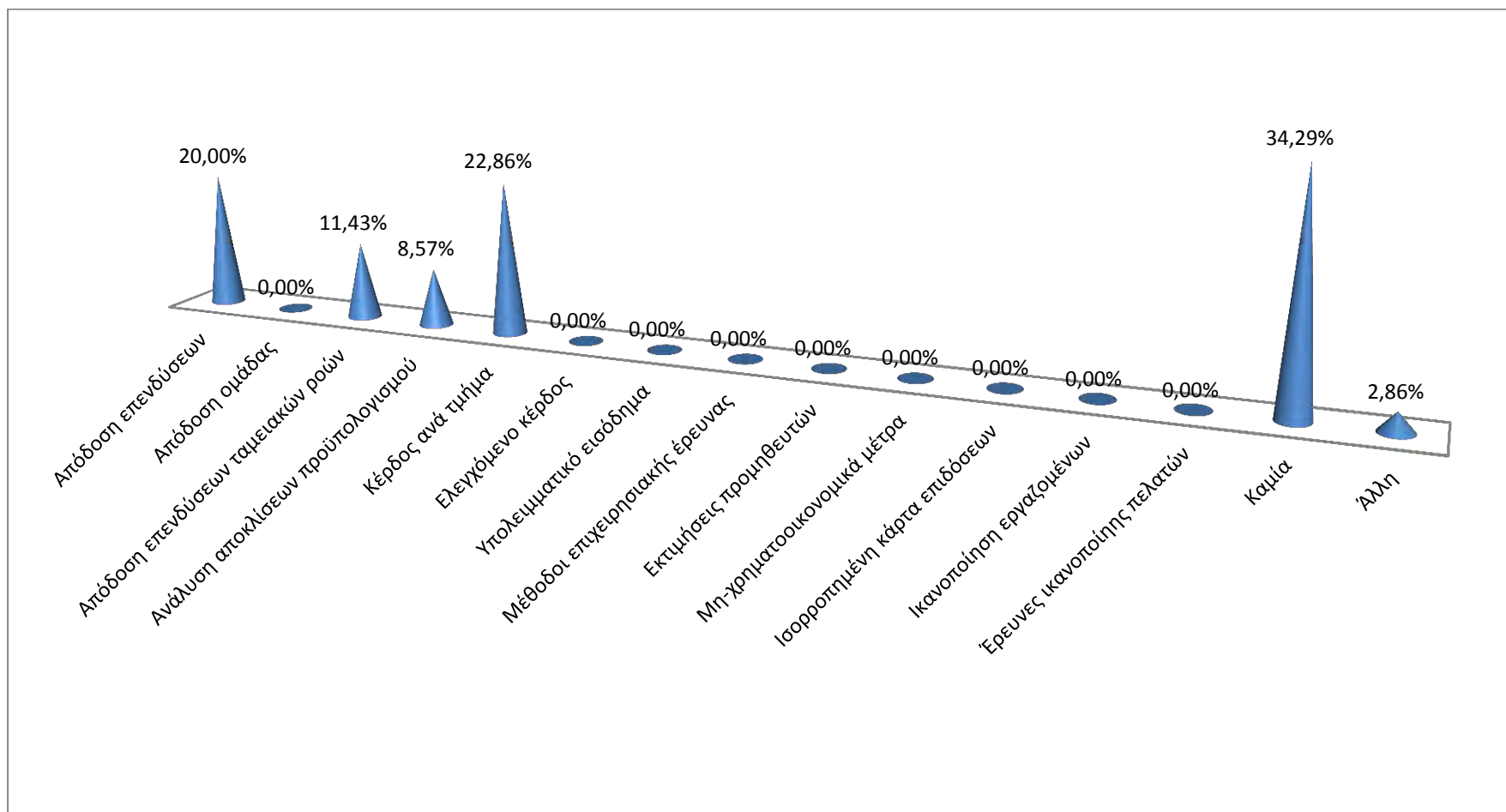


Διάγραμμα 23: Συχνότητα χρήσης μεθόδων εκτίμησης απόδοσης

Τα αποτελέσματα που πρόεκυψαν αποτέλεσαν συμπλήρωμα και προέκταση των αποτελεσμάτων που αφορούσαν τον έλεγχο κόστους και τη συχνότητα χρήσης της κοστολόγησης για τη λήψη των αποφάσεων. Αυτό λοιπόν που ισχύει είναι πως και η συχνότητα χρήσης μεθόδων εκτίμησης απόδοσης είναι και αυτή μηνιαία με ποσοστό 58,06%. Κατά αυτόν τον τρόπο οι επιχειρήσεις επιδιώκουν να έχουν συχνή εικόνα της απόδοσης ώστε να είναι σε θέση να προβούν σε διορθωτικές κινήσεις σε περίπτωση που αυτή μειωθεί.

Τέλος, σε έκτακτες περιπτώσεις, δηλαδή όποτε χρειαστεί, χρησιμοποιείται κάποια μέθοδος εκτίμησης της απόδοσης (ποσοστό 22,58%).

Ολοκληρώνοντας την ενότητα του ερωτηματολογίου, τα στελέχη ρωτήθηκαν αν η επιχείρηση σκοπεύει να αλλάξει κάποια από τις μεθόδους εκτίμησης. Τα δεδομένα που πρόεκυψαν είναι τα ακόλουθα:



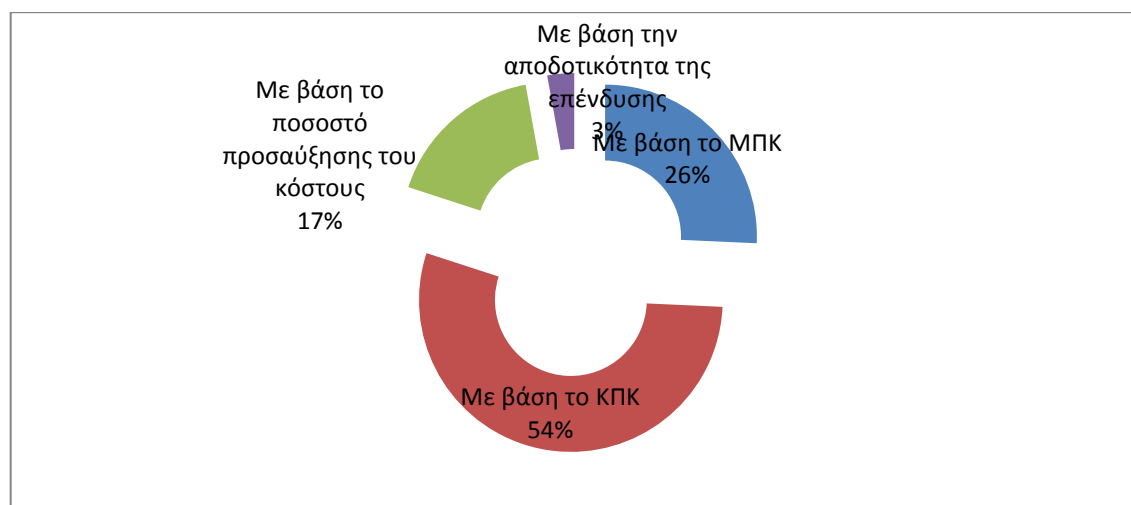
Διάγραμμα 24: Μελλοντική χρήση μεθόδου εκτίμησης απόδοσης από τις επιχειρήσεις δείγματος

Το πρώτο εύρημα που προέκυψε είναι μια από τις τρεις επιχειρήσεις (ποσοστό 34,29%) δεν προτίθεται να αλλάξει μέθοδο εκτίμησης απόδοσης. Αυτό πιθανότατα να οφείλεται στο γεγονός ότι στηρίζονται στις μεθόδους που εφαρμόζουν καθώς αυτές ανταποκρίνονται στις ανάγκες τους και στον τρόπο που αυτές λειτουργούν. Δεύτερη επιλογή με ποσοστό 22,86% έρχεται η μέθοδος του κέρδους ανά τμήμα, πράγμα που ουσιαστικά ενισχύει την πρόθεση των επιχειρήσεων να επιτύχουν περισσότερα κέρδη.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον προκαλεί το ποσοστό απάντησης που αφορά την απόδοση επενδύσεων που αντιστοιχεί σε 20%. Την απάντηση αυτή την έδωσαν επιχειρήσεις οι οποίες μέσω επενδύσεων επιδιώκουν να αναπτύξουν νέες δραστηριότητες οι οποίες θα τις βοηθήσουν να κερδίσουν περισσότερο μερίδιο αγοράς. Οι υπόλοιπες απαντήσεις όπως φαίνεται από τα μηδενικά ποσοστά που απέσπασαν δεν τυγχάνουν της αποδοχής από τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων.

## 5.8 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η έβδομη ενότητα περιλάμβανε τη μέθοδο της τιμολόγησης που ακολουθεί η κάθε επιχείρηση ή με άλλα λόγια την τιμολογιακή πολιτική που εφαρμόζει. Το θέμα της τιμολόγησης είναι ένα από τα πιο σημαντικά αλλά και ταυτόχρονα περισσότερο παραμελημένα θέματα του σύγχρονου μάρκετινγκ, όχι μόνο σε επιχειρηματικό αλλά και σε ακαδημαϊκό επίπεδο. Τα αποτελέσματα της έρευνας έχουν ως εξής:



Διάγραμμα 25: Μέθοδοι τιμολόγησης που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις δείγματος

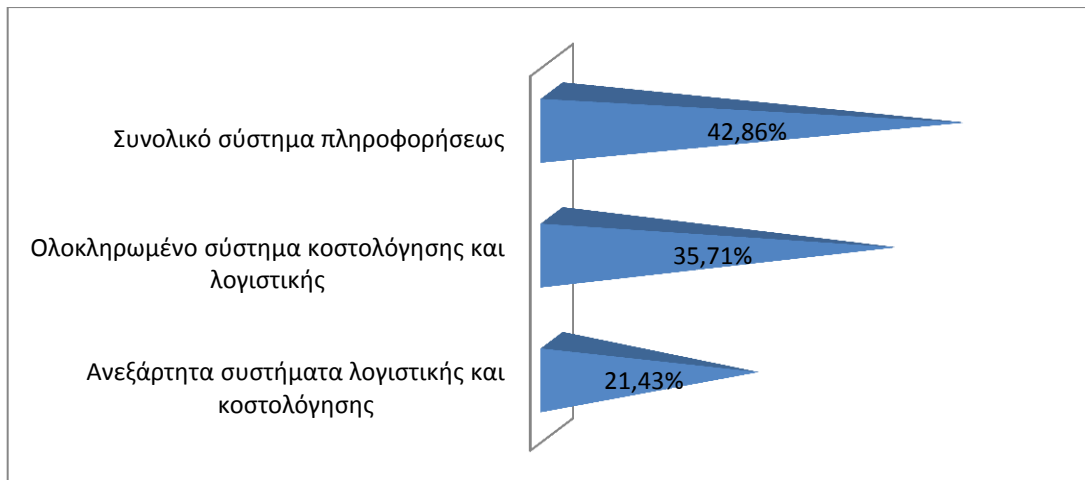
Πρώτη με ποσοστό 54% έρχεται η μέθοδος τιμολόγησης με βάσει το περιθώριο του κέρδους και ακολουθεί η μέθοδος του μεικτού περιθωρίου κέρδους με ποσοστό 26%. Το σύνολο που προκύπτει από τις δυο αυτές μεθόδους αντιστοιχεί σε ποσοστό 80% και αντικατοπτρίζει τη σύγχρονη και αγωνιώδη τάση που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στην επίτευξη κέρδους. Οι άλλες δυο μέθοδοι καλύπτουν ένα ποσοστό της τάξεως του 20%. Σε αυτό το ποσοστό περιλαμβάνεται ένα ποσοστό της τάξεως του 17% το οποίο αντιστοιχεί στη μέθοδο με βάση του ποσοστού προσαύξησης του κόστους, μια μέθοδος η οποία αποτελεί προέκταση των δυο πρώτων μεθόδων.

Στο ερώτημα του κατά πόσο είναι διατεθειμένες οι επιχειρήσεις να αλλάξουν μέθοδο τιμολόγησης μελλοντικά, όλοι οι ερωτώμενοι απάντησαν κάθετα ότι δεν πρόκειται να προβούν σε τέτοια ενέργεια.

Συμπερασματικά, αυτό που προκύπτει από τα ευρήματα αυτής της ενότητας, είναι πως οι επιχειρήσεις όλων των κλάδων και μεγεθών, ακολουθούν μια πολιτική η οποία δίνει μεγάλη έμφαση στην επίτευξη κέρδους και οι μέθοδοι που αυτές εφαρμόζουν προφανώς τις βοηθούν στην υλοποίηση αυτού και για αυτό το λόγο δεν προτίθενται να προβούν σε αλλαγή αυτών.

## **5.9 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

Η προτελευταία ενότητα του ερωτηματολογίου αφορούσε το πληροφοριακό σύστημα που εφαρμόζει η επιχείρηση για την εφαρμογή των συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής. Τα αποτελέσματα που πρόεκυψαν είναι τα ακόλουθα:



Διάγραμμα 26: Πληροφοριακά Συστήματα που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις δείγματος

Όπως προκύπτει από το παραπάνω διάγραμμα το συνολικό σύστημα πληροφόρησης βρίσκεται στη πρώτη θέση με ποσοστό 42,86% και ακολουθεί το ολοκληρωμένο σύστημα κοστολόγησης και λογιστικής με ποσοστό 35,71%. Τέλος τα ανεξάρτητα συστήματα λογιστικής και κοστολόγησης κατέχουν ποσοστό 21,43%.

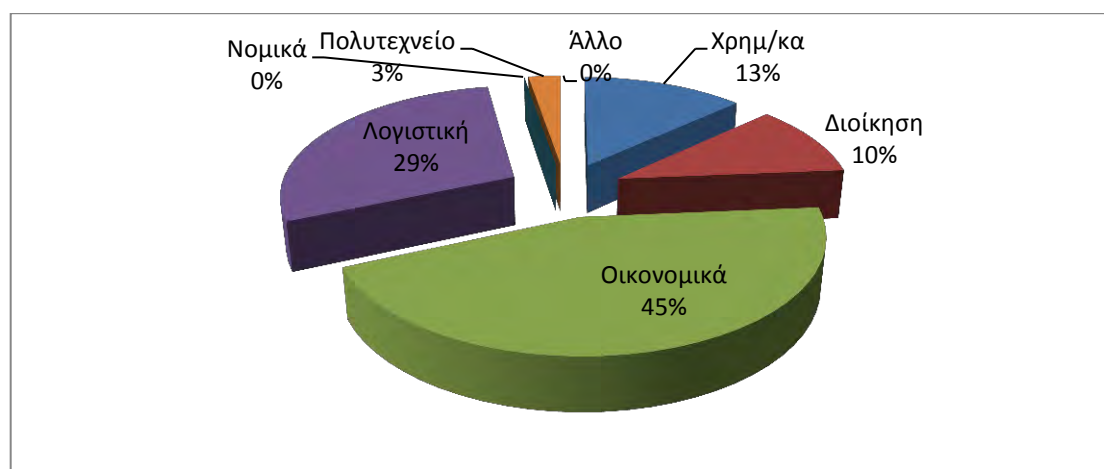
Το συμπέρασμα που προκύπτει από τα παραπάνω ευρήματα είναι πως οι επιχειρήσεις στα πλαίσια του συχνού έλεγχου και υπολογισμού του κόστους λειτουργίας τους δίνουν ιδιαίτερη βαρύτητα με την υιοθέτηση και εφαρμογή αυτών των συστημάτων. Άλλωστε έχει προαναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα του ερωτηματολογίου πως το κόστος υπολογίζεται σε συχνή βάση και πιο συγκεκριμένα αυτό γίνεται κατά κύριο λόγο σε μηνιαία βάση. Ευνόητο είναι πως για να επιτευχτεί αυτό απαιτείται ένα ολοκληρωμένο σύστημα πληροφόρησης, το οποίο θα συλλέγει το σύνολο των πληροφοριών που αφορούν τη λειτουργία της επιχείρησης και θα τις επεξεργάζεται βοηθώντας τα διοικητικά στελέχη στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Ταυτόχρονα θα μπορούν να έχουν μια πιο ξεκάθαρη εικόνα για τα στοιχεία και τη συμπεριφορά του κόστους. Γι' αυτούς τους λόγους θα πρέπει τα συστήματα λογιστικής και κοστολόγησης όταν είναι ξεχωριστά, να μπορούν να αλληλεπιδρούν μεταξύ τους και να υπάρχει ροή πληροφοριών από το ένα στο άλλο. Έτσι, οι περισσότερες επιχειρήσεις προτιμούν ένα ενιαίο σύστημα το οποίο δέχεται δεδομένα και τα επεξεργάζεται ταυτόχρονα και για τις δύο όψεις της λογιστικής.

## 5.10 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΤΕΛΕΧΟΣ

Η τελευταία ενότητα του ερωτηματολογίου περιλάμβανε ερωτήσεις που αφορούσαν το διοικητικό στέλεχος το οποίο συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο έτσι ώστε να εξεταστεί η επάρκεια, οι γνώσεις και η εμπειρία που έχει ώστε το σύνολο αυτών να στηρίζουν τις απαντήσεις που έδωσε στα θέματα που αφορούσαν τη διοικητική λογιστική.

Όσον αφορά τη συνολική τους εργασιακή εμπειρία ο μέσος όρος αντιστοιχεί σε 15,4 χρόνια και ο μέσος όρος που εργάζονται στην συγκεκριμένη εταιρεία είναι 6,8 χρόνια. Με μια πρώτη ματιά, καταλαβαίνουμε πως τα στελέχη που συμπληρώσαν τα ερωτηματολόγια είναι άτομα με επαρκή εργασιακή εμπειρία, γεγονός που θα τους έχει βοηθήσει να έχουν αναπτύξει μια έντονη κριτική σκέψη, η οποία σε συνδυασμό με τις παραστάσεις που έχουν από τις προηγούμενες επιχειρήσεις που έχουν εργαστεί είναι σε θέση να δώσουν ορθολογικές και στοιχειοθετημένες απαντήσεις. Επίσης ο υψηλός μέσος όρος παραμονής τους στην εταιρεία που εργάζονται στην επιχείρηση τους βοηθά να έχουν μια συνολική και πιο εμπειριστατωμένη άποψη όσον αφορά όλες τις πτυχές της λειτουργίας αυτής.

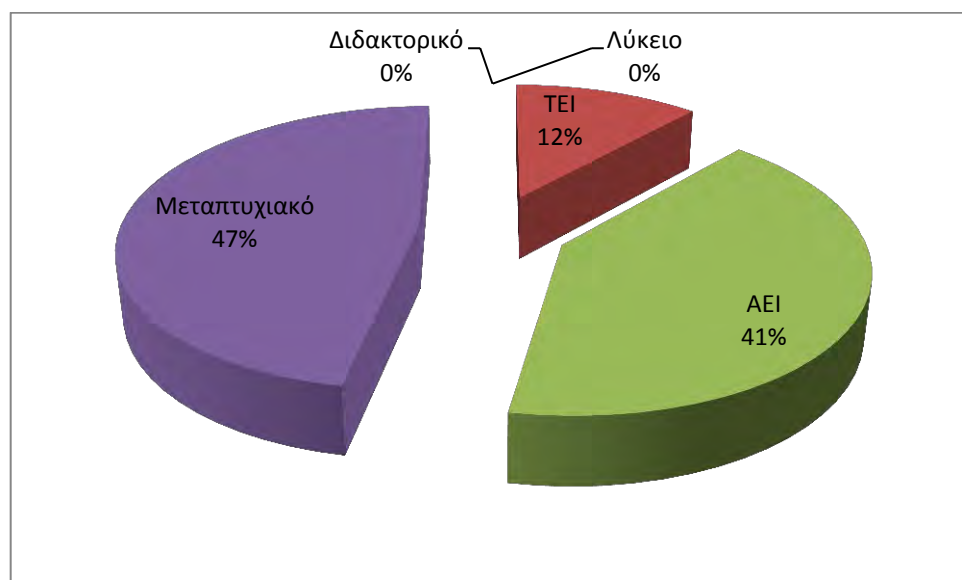
Κατά κύριο λόγο τα στελέχη που απάντησαν είναι λογιστές, υπεύθυνοι λογιστηρίου και γενικότερα άτομα που ανήκουν στο οικονομικό τμήμα κάθε επιχείρησης. Αυτό επιβεβαιώνεται και με το κύριο αντικείμενο των σπουδών τους και αποτυπώνεται στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα 27: Κύριο αντικείμενο σπουδών ερωτηθέντων

Με εξαίρεση ένα μικρό ποσοστό της τάξεως του 3% το οποίο αντιστοιχεί σε κύριο αντικείμενο σπουδών το πολυτεχνείο, το υπόλοιπο 97% ανήκει σε οικονομικές σπουδές.

Σημαντικά είναι και τα ευρήματα που προκύπτουν από το ερώτημα που αφορά το επίπεδο σπουδών των στελεχών και καταδεικνύουν τη σημασία που δίνεται από τις επιχειρήσεις στην κάλυψη των συγκεκριμένων θέσεων που αφορούν τη διοικητική λογιστική. Πιο συγκεκριμένα:



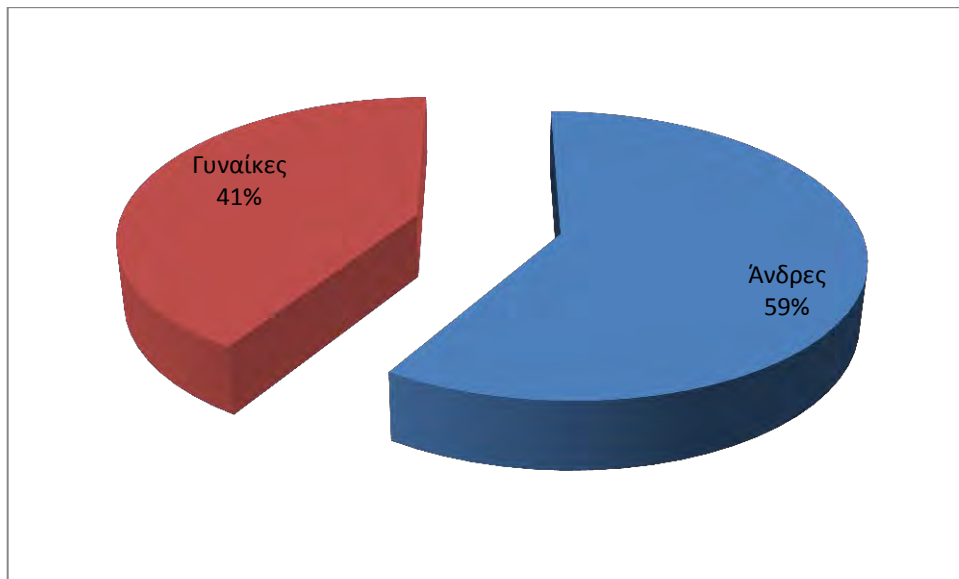
Διάγραμμα 28: Επίπεδο σπουδών ερωτηθέντων

Τα στελέχη που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο αποτελούν στην συντριπτική τους πλειοψηφία άτομα με ανώτερη και ανώτατη μόρφωση, γεγονός που συνδυαζόμενο με την μεγάλη εργασιακή τους εμπειρία τους καθιστά ικανά για την ενασχόληση τους με θέματα που αφορούν τη διοικητική λογιστική.

Ως προέκταση του συνόλου εργασιακής εμπειρίας έρχεται να προστεθεί και ο μέσος όρος ηλικίας αυτών που απάντησαν. Αυτός ανέρχεται στα 41 περίπου χρόνια, γεγονός που καθιστά το δείγμα των στελεχών αρκετά αξιόπιστο και ικανό στο να έχει τις απαιτούμενες εμπειρικές γνώσεις.



Τέλος, όσον αφορά το φύλο των στελεχών που απάντησαν τα αποτελέσματα είναι τα εξής:



Διάγραμμα 29: Φύλο ερωτηθέντων στελεχών

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να γίνει μία ανακεφαλαίωση των βασικών συμπερασμάτων που προκύπτουν από την παρούσα μελέτη. Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν να μελετηθεί το κατά πόσο αξιοποιείται η Διοικητική Λογιστική από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Έγινε ιδιαίτερη αναφορά στον ιδιαίτερο και σημαντικό ρόλο της διοικητικής λογιστικής στις επιχειρήσεις. Αυτό που προέκυψε είναι ότι αποτελεί μια οργανωτική μορφή τεχνικών μεθόδων, όπου τα δεδομένα (ιστορικά, τρέχοντα και μελλοντικά) τα οποία σχετίζονται με ένα οργανισμό, μετουσιώνονται σε μια κατάλληλη και κατανοητή πληροφορία ώστε να αξιοποιείται από τα στελέχη ενός οργανισμού στο πλαίσιο της λήψης αποφάσεων. Επί προσθέτως αποτελεί ένα μηχανισμό κινήτρων για περαιτέρω βελτίωση και σύγκριση της αποτελεσματικότητας (effectiveness) ή της αποδοτικότητας (efficiency) στο σύνολο του οργανισμού και σε κάθε τμήμα χωριστά. Επίσης, οι αναφορές της διοικητικής λογιστικής που προετοιμάζονται από τα δεδομένα του κόστους αποτελούν μια μέθοδο επανατροφοδότησης και εξασφαλίζουν στα διοικητικά στελέχη πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης των ειδικών προγραμμάτων του οργανισμού.

Όσον αφορά τη συλλογή των δεδομένων και τα στοιχεία της έρευνας, μια στις τρεις επιχειρήσεις ανταποκρίθηκαν, ποσοστό που αγγίζει το 33,33%. Ως ποσοστό θεωρείται αρκετά ικανοποιητικό στην εξαγωγή αρκετών συμπερασμάτων σχετικά με την αξιοποίηση των πτυχών της διοικητικής λογιστικής από τις επιχειρήσεις. Βέβαια το υπόλοιπο 66,67% που δεν απάντησε, πλην των επιχειρήσεων που επικαλεστήκαν φόρτο εργασίας, τα συμπεράσματα που προκύπτουν για τις υπόλοιπες είναι πως δεν εφαρμόζουν καμιά σχεδόν μέθοδο διοικητικής λογιστικής ή διακατέχονται από μια απροθυμία να απαντήσουν φοβούμενοι διαρροή πληροφοριών σε ανταγωνιστές τους.

Στην ενότητα που αναφέρονταν στις γενικές πληροφορίες που αφορούσαν τις επιχειρήσεις, αυτό που πρόεκυψε είναι πως η πλειοψηφία αυτών δραστηριοποιούνται σε περισσότερες από μια αγορές ακολουθώντας πολιτική εξωστρέφειας και αναζήτησης νέων αγορών όπου μπορούν να προωθήσουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους.

Στη δεύτερη ενότητα του ερωτηματολογίου τα διοικητικά στελέχη καλούνταν να απαντήσουν σε στοιχεία που αφορούσαν το κόστος καθώς και τον τρόπο υπολογισμού αυτού. Το πρώτο συμπέρασμα που προκύπτει είναι πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων υπολογίζει το κόστος κάθε μήνα, πράγμα αναμενόμενο καθώς αντικατοπτρίζει τη γενικότερη ανάγκη έλεγχου του κόστους ώστε αυτό να μην αυξηθεί μειώνοντας τα περιθώρια του κέρδους.

Στη συνέχεια ζητήθηκε η αναλογία των άμεσων υλικών (Α.Υ.), της άμεση εργασία (Α.Ε.) και των γενικών βιομηχανικών εξόδων (Γ.Β.Ε.). Το συμπέρασμα που προέκυψε είναι πως στις παραγωγικές και τις εμπορικές επιχειρήσεις όπου πολλές φορές οι δύο δραστηριότητες συνυπάρχουν το μεγαλύτερο μέρος του κόστους αφορά τα άμεσα υλικά, ενώ η Άμεση Εργασία και τα Γ.Β.Ε. καλύπτουν μικρότερα ποσοστά κόστους. Με λίγα λόγια μπορούν να χαρακτηριστούν ως εταιρείες εντάσεως υλικών. Αυτό το στοιχείο μπορεί να ενέχει κινδύνους αφού πολλές από τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται εισάγονται από το εξωτερικό και η τιμή τους (άρα και το τελικό κόστος του προϊόντος προς πώληση) μπορεί να παρουσιάζει αυξομειώσεις. Μάλιστα τα τελευταία χρόνια της κρίσης, οι ελληνικές επιχειρήσεις αντιμετώπισαν το πρόβλημα της κακής πιστοληπτικής ικανότητας και οι ξένοι προμηθευτές δεν παρείχαν γραμμές πίστωσης. Αντίθετα, οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών δεν εμφανίζουν τις πρώτες ύλες ως στοιχείο κόστους στη δομή τους, ενώ η Άμεση Εργασία και τα Γ.Β.Ε. αντιστοιχούν σε ποσοστά 74% και 26%, δηλαδή αναμενόμενα είναι εταιρείες εντάσεως εργασίας.

Στην ερώτηση που αφορούσε την αναλογία μεταξύ σταθερών και μεταβλητών εξόδων στα συνολικά έξοδα, το αποτέλεσμα που προέκυψε ήταν πως τα σταθερά έξοδα επιβαρύνουν τα συνολικά έξοδα περισσότερο από τα μεταβλητά. Αυτό μας οδηγεί στο συμπέρασμα πως οι επιχειρήσεις δυσκολεύονται να μειώσουν το συνολικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ώστε να επιτύχουν βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από το μεγάλο ποσοστό που επιβαρύνει το άμεσο κόστος το συνολικό κόστος σε σχέση με το μικρότερο ποσοστό που καταλαμβάνει το έμμεσο.

Η τελευταία ερώτηση της δεύτερης ενότητας του ερωτηματολογίου αφορούσε την κατανομή του έμμεσου κόστους στα διάφορα κέντρα κόστους των επιχειρήσεων και με ποιον τρόπο γίνεται αυτή. Βάσει των στοιχείων που προέκυψαν αρκετές

επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούν τα κέντρα κόστους είτε λόγω φύσης εργασιών είτε λόγω μη αναλυτικής παρακολούθησης του κόστους. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν κέντρα κόστους οι μισές από αυτές κατανέμουν τα έμμεσα κόστη με βάση τις εργατοώρες που αναλώνονται στο κάθε τμήμα κατά κύριο λόγο, με τη μέθοδο που αφορά τον αριθμό εργαζομένων που απασχολούνται σε κάθε κέντρο κόστους να ακολουθεί. Μιλάμε για επιχειρήσεις με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή που χρησιμοποιούν βαριά μηχανήματα για την παραγωγική τους διαδικασία. Τέλος, το κόστος της άμεσης εργασίας αποτελεί τον τελευταίο σε δημοφιλία οδηγό κόστους ενώ ο χρόνος παραγωγής των προϊόντων δεν χρησιμοποιείται από καμία επιχείρηση εξαιτίας της δυσκολίας υπολογισμού αυτού διότι αυτός πολλές φορές επηρεάζεται τόσο από τις εργατοώρες που αναλώνονται όσο και από τις μηχανοώρες.

Το δημοφιλέστατο και συνάμα πιο εύχρηστο σύστημα κοστολόγησης για τις επιχειρήσεις αποτελεί το σύστημα κοστολόγησης κατά έργο και ακολουθεί το σύστημα κοστολόγησης κατά φάση. Το υψηλό ποσοστό μη χρησιμοποίησης κάποιου συστήματος κοστολόγησης από τις επιχειρήσεις οφείλεται στο γεγονός ότι αυτές πιθανότατα δεν δίνουν μεγάλη βαρύτητα και χρησιμοποιούν πιο απλοϊκές μέθοδοι υπολογισμού του κόστους στηριζόμενοι κυρίως σε στοιχεία που προκύπτουν από τη διαφορά εσόδων και εξόδων.

Η χρήση του συστήματος κοστολόγησης κάθε μήνα για τη λήψη μιας επιχειρηματικής απόφασης βρίσκεται στην πρώτη θέση και ουσιαστικά δένει με το γεγονός της μηνιαίας περιοδικότητας υπολογισμού του κόστους που αναφέρθηκε στη δεύτερη ενότητα.

Κλείνοντας την ενότητα αυτή που αφορά την κοστολόγηση των επιχειρήσεων, τα στελέχη απάντησαν πως δεν προτίθενται να αλλάξουν τη μέθοδο που χρησιμοποιούν. Αυτό πιθανότατα να οφείλεται στο γεγονός ότι το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση απολαμβάνει της εμπιστοσύνης της ηγεσίας, είναι εύχρηστο και ανταποκρίνεται στις ανάγκες και απαιτήσεις της εκάστοτε επιχείρησης. Παράλληλα, τα διοικητικά στελέχη ενδεχομένως να μη θέλουν να ρισκάρουν να υιοθετήσουν άλλο σύστημα κοστολόγησης καθώς αυτό μπορεί να μην τους παρέχει μελλοντικά ορθή πληροφόρηση σχετικά με τα στοιχεία του κόστους οδηγώντας έτσι στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων.

Εξίσου σημαντικά είναι τα συμπεράσματα που προκύπτουν για τη χρήση της πρότυπης κοστολόγησης από τις επιχειρήσεις. Όσες επιχειρήσεις τη χρησιμοποιούν το κάνουν με κύριο στόχο τον έλεγχο του κόστους και όχι για κοστολόγηση προϊόντων. Εκτός από μία, όλες οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν την πρότυπη κοστολόγηση σε μηνιαία βάση. Αυτό είναι ένα ακόμα στοιχείο που αποδεικνύει ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την πρότυπη κοστολόγηση έχουν τις απαραίτητες υποδομές ώστε να το κάνουν σε πολύ συχνή βάση. Ένα ακόμα συμπέρασμα που μπορεί να εξαχθεί είναι ότι το οικονομικό περιβάλλον είναι τόσο ευμετάβλητο που τα δεδομένα μπορούν να αλλάζουν από μήνα σε μήνα (όπως για παράδειγμα το κόστος των πρώτων υλών που για κάποια υλικά μάλιστα προσομοιάζει τις διακυμάνσεις χρηματιστηριακών προϊόντων). Παρόλο που γενικά η πρότυπη κοστολόγηση θεωρείται μία αρκετά δημοφιλής και διαδεδομένη μέθοδος κοστολόγησης, οι δυσκολίες που παρουσιάζει στην τήρησή της αποτρέπει πολλές και ιδιαιτέρως τις μικρές εταιρείες από το να την υιοθετήσουν.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων (85%) αρέσκονται στο να συντάσσουν προϋπολογισμούς που τις βοηθούν στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, ο τύπος των οποίων είναι βάσει δραστηριοτήτων αφού είναι σύνηθες φαινόμενο μία επιχείρηση να μην έχει μόνο ένα αντικείμενο δραστηριότητας. Έτσι υπάρχει η ανάγκη να γίνεται ο σχετικός διαχωρισμός και να λαμβάνονται αποφάσεις ξεχωριστά. Οι ελάχιστες επιχειρήσεις οι οποίες δε συντάσσουν προϋπολογισμούς, δεν προτίθενται να τους χρησιμοποιήσουν μελλοντικά ως εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων για πολλούς λόγους, όπως το υψηλό κόστος ή πολυπλοκότητα.

Πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τον προϋπολογισμό επενδύσεων για να διαπιστώσουν αν μια επένδυση αξίζει να αναληφθεί και πόσο σύντομα αυτή θα αποσβεστεί. Ιδιαίτερα δημοφιλείς και σχετικά απλές μέθοδοι είναι η περίοδος αποπληρωμής και η καθαρά παρούσα αξία.

Όλες οι εταιρείες του δείγματος χρησιμοποιούν τουλάχιστον μια από τις διάφορες μεθόδους εκτίμησης της απόδοσης. Πιο συγκεκριμένα μέθοδοι που χρησιμοποιούνται με μεγάλη συχνότητα είναι ο βαθμός ικανοποίησης των πελατών και η κερδοφορία ανά τμήμα. Επίσης, αρκετά δημοφιλής είναι και η σύνδεση των αποτελεσμάτων με τα προϋπολογισμένα αποτελέσματα και ο έλεγχος των αποκλίσεων μεταξύ των δυο αυτών μεγεθών. Σχεδόν 6 στις 10 επιχειρήσεις αξιολογούν την απόδοση σε μηνιαία

βάση, κάτι που συνδέεται άμεσα με το γεγονός ότι παρόμοιο ποσοστό επιχειρήσεων επικαιροποιούν τα αποτελέσματα της κοστολόγησης τους σε επίσης μηνιαία βάση.

Όσον αφορά το κομμάτι της τιμολόγησης, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν τις δυο μεθόδους βάσει του περιθωρίου κέρδους (κανονικού και μεικτού) και δεν προτίθενται μελλοντικά να τις αλλάξουν. Συμπερασματικά, αυτό που προκύπτει, είναι πως οι επιχειρήσεις όλων των κλάδων και μεγεθών, ακολουθούν μια πολιτική η οποία δίνει μεγάλη έμφαση στην επίτευξη κέρδους και οι μέθοδοι που αυτές εφαρμόζουν προφανώς τις βοηθούν στην υλοποίηση αυτού και για αυτό το λόγο δεν προτίθενται να προβούν σε αλλαγή αυτών.

Το συνολικό σύστημα πληροφόρησης είναι αυτό που βρίσκει περισσότερο εφαρμογή στις επιχειρήσεις. Αυτό προκύπτει εξαιτίας της βαρύτητας που δίνουν οι επιχειρήσεις στο συχνό έλεγχο και υπολογισμό του κόστους λειτουργίας τους. Ευνόητο είναι πως για να επιτευχτεί αυτό απαιτείται ένα ολοκληρωμένο σύστημα πληροφόρησης, το οποίο θα συλλέγει το σύνολο των πληροφοριών που αφορούν τη λειτουργία της επιχείρησης και θα τις επεξεργάζεται βοηθώντας τα διοικητικά στελέχη στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Ταυτόχρονα θα μπορούν να έχουν μια πιο ξεκάθαρη εικόνα για τα στοιχεία και τη συμπεριφορά του κόστους. Για αυτούς τους λόγους θα πρέπει τα συστήματα λογιστικής και κοστολόγησης όταν είναι ξεχωριστά, να μπορούν να αλληλεπιδρούν μεταξύ τους και να υπάρχει ροή πληροφοριών από το ένα στο άλλο. Έτσι, οι περισσότερες επιχειρήσεις προτιμούν ένα ενιαίο σύστημα το οποίο δέχεται δεδομένα και τα επεξεργάζεται ταυτόχρονα και για τις δύο όψεις της λογιστικής.

Σε μια προσπάθεια να ομαδοποιηθούν τα αποτελέσματα και να εξαχθούν γενικότερα συμπεράσματα, συσχετίστηκαν τα γενικότερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων (δραστηριότητα, αγορές δράσης κτλ) με τις απαντήσεις των στελεχών τους. Αν και σε κάποια ερωτήματα παρατηρούνται διαφοροποιήσεις ανάλογα με την κύρια δραστηριότητα ή την αγορά δραστηριοποίησης (οι διαφοροποιήσεις έχουν τονιστεί κατά περίπτωση), γενικότερα δεν μπορούμε να παρατηρήσουμε κάποιο συγκεκριμένο μοτίβο. Παρόλα αυτά, μπορούμε να πούμε ότι οι μεταποιητικές επιχειρήσεις και δει αυτές με εθνική και παγκόσμια δράση παρουσιάζονται πιο οργανωμένες και ενημερωμένες σε θέματα κοστολόγησης, τιμολόγησης και παρακολούθησης της απόδοσης. Στις περισσότερες των περιπτώσεων είναι λογικό αυτές οι επιχειρήσεις να

διαθέτουν μεγαλύτερα λογιστήρια με πιο έμπειρο και καταρτισμένο προσωπικό με αποτέλεσμα να μπορούν να παρακολουθούν με καλύτερο τρόπο το κόστος τους και τα αποτελέσματα.

Τέλος, στο κομμάτι που αφορά τα στελέχη που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο και είναι επιφορτισμένα να ασχολούνται με τα θέματα διοικητικής λογιστικής, τα συμπεράσματα που πρόεκυψαν από τα ευρήματα ήταν ότι πρόκειται για άτομα ανώτατης εκπαίδευσης, με οικονομικό προσανατολισμό και ιδιαίτερος έμπειρα στον τομέα εργασίας τους.

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

## ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✓ Βενιέρης Ι. Γεώργιος (1993). *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ*. Αθήνα, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΜΠΙΛΙΑΣ “ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ”
- ✓ Βενιέρης Γ. και Σ. Κοέν (1999) “*Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες*”, Άρθρο στο ΛΟΓΙΣΤΗ, Τεύχη 528 και 529, σελ. 480-481
- ✓ Βενιέρης Γ., Βλησμάς Ο., Στοιχεία Μηχανογραφημένης Λογιστικής, Αθήνα
- ✓ Δημητράς Α. & Μπάλλας Α.(2009), Διοικητική Λογιστική για Προγραμματισμό και Έλεγχο, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ GUTENBERG
- ✓ Ιωάννου, Γ. (2006). Ολοκληρωμένα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρηματικών Πόρων (ERP). Εκδόσεις Σταμούλη
- ✓ Καραγιάννης Α. Γεώργιος, Διοικητική Λογιστική, (διαθέσιμο στον ιστότοπο <https://issuu.com/giwka/docs/dioikitikilogistiki>)
- ✓ Καρασαββίδου – Χατζηγηρηγορίου Ε., Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων: Προσέγγιση με την Επιχειρησιακή Έρευνα, University Studio Press, Θεσσαλονίκη, 1986.
- ✓ Κατσαβούνη Ανθούλα (2005), Διπλωματική Εργασία με θέμα: *Πρακτικές διοικητικής λογιστικής σε ελληνικές επιχειρήσεις*, Πανεπιστήμιο Αιγαίου
- ✓ Κονταρούδη Ε., (2010). Διπλωματική Εργασία : Κριτήρια Επιλογής Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, Θεσσαλονίκη
- ✓ Λιάπης, Κ. (2011). *Οικονομική των επιχειρήσεων και λογιστική*. Αθήνα: Γ. Μπένου
- ✓ Μελεσανάκη, Α. (2014) *Η κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική στα πλαίσια των συστημάτων ERP, ΤΕΙ Λογιστικής Κρήτης*
- ✓ Μηλιώτη, Ε. (2005), ΟΙΚΟΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΛΕΤΕΣ, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ ΕΠΕ, ΑΘΗΝΑ



- ✓ Πάγγειος Ι. (1993). *ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ 1*. Αθήνα-Πειραιάς, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ.
- ✓ Πάγγειος Ι. (1993). *ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ 2*. Αθήνα-Πειραιάς, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ.
- ✓ Παπαδάμου Σ., Συριόπουλος Κ., Βασικές Αρχές Αξιολόγησης Επενδύσεων: Χρηματοοικονομική και κοινωνικοοικονομική προσέγγιση, 2015, ([www.kallipos.gr](http://www.kallipos.gr))
- ✓ Παπαδημητρίου Δημήτριος, 1998 «Το Πρότυπο Κόστος», σελ 133
- ✓ Σπανός Παναγιώτης (2014), Διπλωματική Εργασία με θέμα: *Εφαρμογή γενικών αρχών και μεθόδων της διοικητικής λογιστικής στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις*, Πανεπιστήμιο Πειραιώς
- ✓ Τσακλάγκανος Α. Άγγελος, (1998) ‘Θεωρία και Λογιστική Κόστους για τη Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων’, Εκδ. Αφοί Κυριακίδη
- ✓ Φίλιος Φ. Βασίλης, Διοικητική Λογιστική, Τόμος Ι, 1998, Εκδ. «ΕΛΛΗΝ»

### **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- ✓ Aaker , David A. and Robert Jacobson (1994), ‘‘The Financial Information Content of Perceived Quality’’, *Journal of Marketing Research*, Vol.31, No8, pp 191-201
- ✓ Akkermans H, & Oorschot K V., 2009. Developing a Balanced Scorecard with system Dynamics. *Journal of the Operational Research Society*
- ✓ Anderson E. (1996), ‘‘Customer Satisfaction and Price Tolerance’’, *Marketing Letters*, Iss.7,pp 265-274
- ✓ Anderson E., Fornell C., Rust R. (1997), ‘‘Customer Satisfafaction, Productivity and Profitability: Differences Between Goods and Services’’, *Marketing Science*, Iss. 16, pp 129-145
- ✓ Angelakis, G., Theriou, N., Floropoulos, I. (2010) *Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland*, *Advances in Accounting*, Vol. 26, Issue 1, June 2010, pp. 87-97

- ✓ Ansari S., Bell J., Klammer T., Lawrence C., (1997a), in Ansari, S (Eds), “*Activity-Based Management (ABM)*”, Richard D. Irwin, Homewood, IL.
- ✓ Banker, R.D., Potter, G. and Srinivasan, D. 2000. An empirical investigation of an incentive plan that includes non-financial performance measures. *The Accounting Review* 75, 65-92
- ✓ Ballas, A. and G. Venieris (1996), “A survey of Management Accounting Practice in Greek Firms”, in Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 123-139
- ✓ Berliner C. & Brimson J.A., (1988), “Cost management for today’s advanced manufacturing”, Harvard Business School Press
- ✓ Bowers, C.A., Pharmed, J.A., Salas, E., 2000, “When Member Homogeneity is Needed in Work Teams: A Meta-Analysis”, *Small Group Research*, Vol. 31, No 3, pp 305-327
- ✓ Brealey, Richard, Myers, Stewart & Allen, Franklin: “*Corporate Finance*” 2006, Mc Graw – Hill, 8th Edition
- ✓ Cheatham, C.B. (1996), ‘Redesigning cost systems: Is standard costing obsolete?’, *Accounting horizons*, 10, Issue 4, 23-31
- ✓ Drury, C. and Tayles, M. 1995. Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research* 6, 267-280
- ✓ Drury Colin, (1992), *Standard costing*, London: Academic Press
- ✓ Foster G. & Horngren, C.T., (1988) ‘Flexible manufacturing systems: Cost management and cost accounting implications’, *Journal of Cost Management*, Fall, p. 16-24
- ✓ Garbutt D., (1995), *Making Budgets Work: The control and use of the budgetary control process*”, 1, CIMA
- ✓ Gomes, C.F., Yasin, M.M. and Lisboa, J.V. 2004. An examination of manufacturing organizations’ performance evaluation; Analysis, implications and a framework for future research. *International Journal of Operations & Production Management* 24, 5, 488-513.
- ✓ Gomez M., Mc Laughlin E., Wittink D. (2004), ‘Customer Satisfaction and Retail Sales Performance: An Empirical Investigation’, *Journal Retailing*, Vol. 80, pp 265-278
- ✓ Goosen, K. (2009) *Management Accounting into decision making*, Micro Business Publications

- ✓ Hayes R., Cron W., (1988), “Changes in Task Uncertainty induced by Zero-Base Budgeting: Using the Thompson and Hirst model to predict dysfunctional Behavior”, *Abacus*,24.2
- ✓ Hilton R., M. Maher and F. Selto, (2000), “Cost Management”, Burton Ridge, Illinois; Irwin/McGraw-Hill
- ✓ Hilton, R. W. (1999). *Managerial Accounting*. International Edition: Irwin McGraw-Hill.
- ✓ Hoque, Z. and James,W. 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research* 12.
- ✓ Horngren C., Bhimani A., Datar S.,and Foster G., (1997), ‘Management and Cost Accounting’,Prentice Hall
- ✓ Howell R.A., (1987), “World class manufacturing controls: Management accounting for the factory of the future”, *Cost Accounting, Robotics, and the New Manufacturing Environment*, American Accounting Association, Sarasota, p. 2.1-2.22
- ✓ Howell R.A. & Soucy S.R., (1988), “Factory 2000+. Management accounting’s changing role”, *National Association of Accountants (NAA)*, Montvale, NJ
- ✓ Ismail, N.A. and King, M., 2007. Factors influencing the alignment of accounting information systems in small and medium sized Malaysian manufacturing firms *Journal of Information Systems and Small Business*, 1, 1/2, 1-20.
- ✓ Ittner C. and Lacker D. (1998), ‘Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Performance: An Analysis of Customer Satisfaction’, *Journal of Accounting Research*, 36 (Suppl.), pp 1-35
- ✓ Ittner, C., Larcker, D., Randall, T. 2003. Performance implications of strategic performance measurement in financial service firms, *Accounting, Organizations and Society* 28, 7/8715-41.
- ✓ Johnson H.T., (1988), “Activity-based information: A blueprint for world-class management accounting”, *Management Accounting*, June, p. 23-30
- ✓ Kaplan, Robert S. and Bruns, W. *Accounting and Management: A Field Study Perspective* (Harvard Business School Press) (1987)

- ✓ Kirwan M., (1986), “Management accounting in practice – A consultant’s view”, Research and Current Issues in Management Accounting, Pitman Publishing Ltd, London, 52-66.
- ✓ Kotler P., (2000), “Μάρκετινγκ”, 9η έκδοση, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα
- ✓ Lessner J., (1989), “Performance measurement in a just-in-time environment: Can traditional performance measurement still be used?”, Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, Fall, 22-25.
- ✓ Levy, Haim: “Capital Investment and Financial Decisions” 1994, Prentice – Hall
- ✓ McCosh A.M., (1986), “Management accounting in the information technology age”, Research and Current Issues in Management Accounting, Pitman Publishing Ltd, London, 192-204.
- ✓ McNair C.J., Mosconi W. & Norris T., (1988), “Meeting the technology challenge: Cost accounting in a JIT environment”, National Association of Accountants, Montvale, NJ.
- ✓ Neely, A. 2008. Does the balance scorecard work: an empirical investigation. PWC, 2013. PWC
- ✓ Sandra Cohen, George Venieris and Efrosini Kaimenaki, (2005), “ABC: adopters, supporters, deniers and unawares”, Managerial Auditing Journal, 20 No. 9, 981-1000
- ✓ Sizer, J. (1988). *An insight into Management Accounting*. Leicestershire: Penguin Business
- ✓ Spathis, C. and Ananiadis, I., 2002. Impact of accounting information system in improving efficiency of a state university. Paper presented at the European Accounting Association (EAA) Conference, Copenhagen.
- ✓ Spathis, C. and Ananiadis, J., 2005. Assessing the benefits of using an enterprise system in accounting information and management. Journal of Enterprise Information Management, 18, pp. 195-210.
- ✓ Stern J., Shiley J., (2001), *The EVA Challenge: Implemented Value – added change in an Organization*, Wiley and Sons
- ✓ Stewart B. (1991), *The Quest For Value: a Guide for Senior Managers*, Harper Business, New York
- ✓ Upchurch, R., Ellis, T., and Seo, J., (2002), “Revenue management underpinnings”, Hospitality Management, Vol. 21, No.3, pp 67-83

- ✓ Van der Stede, W.A., Chow, C.W. and Lin, T.W. 2006. Strategy, choice of performance measures, and performance, *Behavioral Research in Accounting* 18, 185-205.
- ✓ Welsch G., Hilton R., Gordon P., *Budgeting, Profit Planing and Control*, Fifth Editon., 1988, Prentice Hall
- ✓ Wright, D. (1996). *Management Accounting*. New York: Addison Wesley Longman Ltd.

### **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ**

[http://www.drogalas.gr/uploads/lessons/TEI\\_Serron/Logistiki\\_Koustous1/3E.pdf](http://www.drogalas.gr/uploads/lessons/TEI_Serron/Logistiki_Koustous1/3E.pdf)

[http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro\\_Activity\\_Based\\_Costing-ABC.pdf](http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_Activity_Based_Costing-ABC.pdf)

[http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/15407/SDO\\_DMTA\\_00990\\_Medium.pdf?sequence=1](http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/15407/SDO_DMTA_00990_Medium.pdf?sequence=1)

[http://okeanis.lib.puas.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/2362/log2014\\_00045.pdf?sequence=1](http://okeanis.lib.puas.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/2362/log2014_00045.pdf?sequence=1)

[http://okeanis.lib.teipir.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/1422/log\\_00066.pdf?sequence=1](http://okeanis.lib.teipir.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/1422/log_00066.pdf?sequence=1)

[http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro_kostos.pdf)

[https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/2452/1/02\\_chapter\\_4.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/2452/1/02_chapter_4.pdf)

<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/20164/4/KesidouIlonaMsc2017.pdf>

<http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/2234/Simiakos.pdf?sequence=2>

<https://www.accountingcoach.com/blog/what-is-capital-budgeting>

[http://mycourses.ntua.gr/courses/PSTGR1094/document/Investment\\_analysis\\_notes.pdf](http://mycourses.ntua.gr/courses/PSTGR1094/document/Investment_analysis_notes.pdf)

<https://eclass.upatras.gr/modules/document/file.php/.../Capital%20Budgeting.pptx>

[http://www.ekdd.gr/ekdda/files/ergasies\\_esdd/17/12/998.pdf](http://www.ekdd.gr/ekdda/files/ergasies_esdd/17/12/998.pdf)

<http://www.math.ntua.gr/~coletsos/Documents/paradeigmata.pdf>

<https://eclass.teiwm.gr/modules/document/file.php/DN193/%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%AB%CE%A0%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%A3%20%CE%95%CE%A0%CE%95%CE%9D%CE%94%CE%A5%CE%A3%CE%95%CE%A9%CE%9D%20%CE%9A%CE%91%CE%99%20%CE%9A%CE%99%CE%9D%CE%94%CE%A5%CE%9D%CE%9F%CE%A3.ppt>

<http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/1679/Vichos%20%20Foras.pdf?sequence=3>

[https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14507/2/PaganaAlexandra\\_PhD2011.pdf](https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14507/2/PaganaAlexandra_PhD2011.pdf)

<http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=hKTbizomAM0=&>

<http://digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/2405/1/022005x03x011.pdf>

<http://www.math.ntua.gr/~coletsos/Documents/linearprogramming.pdf>

[http://nemertes.lis.upatras.gr/jspui/bitstream/10889/1769/1/FASSAS\\_THESIS.pdf](http://nemertes.lis.upatras.gr/jspui/bitstream/10889/1769/1/FASSAS_THESIS.pdf)

<https://www.euretirio.com/apodosi-tis-ependysis/>

<https://managementmania.com/en/cfroi-cash-flow-return-on-investment>

<https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/LOXR120/Present9.pdf>

[https://www.google.gr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjtrM2XgrzXAhWdaVAKHX28A2QQFggwMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.pyxida.aueb.gr%2Fgetfile.php%3Fobject\\_id%3Diid%3A4988%26ds\\_id%3DPDF1&usg=AOvVaw1-dhqxlz3N\\_3EoM1P-QogI](https://www.google.gr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjtrM2XgrzXAhWdaVAKHX28A2QQFggwMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.pyxida.aueb.gr%2Fgetfile.php%3Fobject_id%3Diid%3A4988%26ds_id%3DPDF1&usg=AOvVaw1-dhqxlz3N_3EoM1P-QogI)

<http://eclass.teipir.gr/openeclass/courses/BUSI112/>

[http://panayiot.simor.ntua.gr/attachments/032\\_01MBAOR.pdf](http://panayiot.simor.ntua.gr/attachments/032_01MBAOR.pdf)

<https://www.e-psychology.gr/work-psychology/1289-ikanopoiisi-kai-apodosi-sthn-ergasia.html>

[http://www.tex.unipi.gr/undergraduate/notes/diax\\_ylikon/axiologisi.pdf](http://www.tex.unipi.gr/undergraduate/notes/diax_ylikon/axiologisi.pdf)

[http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/8710/Gerakosta\\_Thalia.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/8710/Gerakosta_Thalia.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

<http://smallbusiness.chron.com/calculate-divisional-roi-36004.html>

<http://oebemessinias.gr/pdf/proypologismos.pdf>

<http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/1031/Paulatos.pdf?sequence=2>

<http://auto.teipir.gr/sites/default/files/mis.pdf>

[http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/MagdalopoulouIoanna,ZoumpoulakiEleni/attached-document-1423210572-202799-7730/MagdalopoulouIoanna\\_ZoumpoulakiEleni2014.pdf](http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/MagdalopoulouIoanna,ZoumpoulakiEleni/attached-document-1423210572-202799-7730/MagdalopoulouIoanna_ZoumpoulakiEleni2014.pdf)

<http://eclass.teiion.gr/modules/document/file.php/EPDO310/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%A3%CE%95%CE%99%CE%A3%20%CE%9B%CE%A0%CE%A3-%CE%98%CE%95%CE%A9%CE%A1%CE%99%CE%91.pdf>

<https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/1485/1/%CE%9A%CE%B5%CF%86%CE%AC%CE%BB%CE%B1%CE%B9%CE%BF%202.pdf>

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

## ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

***Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας***

***Τμήμα Οικονομικών Επιστημών***

***Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα στη Λογιστική - Ελεγκτική***

Προς Υπεύθυνο / Υπεύθυνη Οικονομικού Τμήματος

Αξιότιμε κύριε / κυρία,

Τα τελευταία χρόνια λόγω της οικονομικής κρίσης και του ολοένα αυξανόμενου παγκόσμιου ανταγωνισμού εγείρονται ερωτήματα στο κατά πόσο η Διοικητική Λογιστική σαν κλάδος μπορεί να διατηρήσει τη δυναμικότητά της και να προσαρμοστεί έτσι κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποτελέσει ένα εργαλείο που θα εξυπηρετεί και θα καλύπτει τις μεταβαλλόμενες ανάγκες των διευθυντών.

Οι παραδοσιακές πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής εστιάζουν περισσότερο στο εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και είναι οικονομικά προσανατολισμένες. Αντίθετα, οι σύγχρονες τεχνικές Διοικητικής Λογιστικής συνδυάζουν τόσο οικονομικές, όσο και μη οικονομικές πληροφορίες δίνοντας έμφαση στον στρατηγικό προσανατολισμό της επιχείρησης.

Μελέτες έχουν κατά καιρούς διεξαχθεί σε πολλές χώρες του κόσμου όσον αφορά την υιοθέτηση της Διοικητικής Λογιστικής από τις επιχειρήσεις και γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στα θετικά σημεία που πηγάζουν από τη χρήση αυτής. Δυστυχώς όσον αφορά την Ελλάδα τα στοιχεία είναι αρκετά ελλιπή. Σκοπός της παρούσης έρευνας είναι να διαπιστωθεί ο βαθμός χρήσης των μεθόδων Διοικητικής Λογιστικής από τις ελληνικές επιχειρήσεις και η συνεισφορά στην γνώση μας όσον αφορά αυτόν τον τομέα.

Η συμβολή σας στην συγκεκριμένη έρευνα θα είναι πολύ σημαντική για την εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων. Γι' αυτόν το λόγο θα σας παρακαλούσαμε θερμά να αποστείλετε συμπληρωμένο το ερωτηματολόγιο που ακολουθεί στο e-mail [d\\_mar81@yahoo.gr](mailto:d_mar81@yahoo.gr). Στο παραπάνω email μπορείτε να επικοινωνήσετε για τυχόν διευκρινήσεις ή απορίες.



Οι πληροφορίες που θα ληφθούν από την επιχείρησή σας είναι εμπιστευτικές και θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για τους σκοπούς της παρούσας έρευνας. Εάν το επιθυμείτε, μπορείτε να λάβετε ένα αντίγραφο των αποτελεσμάτων της έρευνας.

Το παρόν ερωτηματολόγιο έχει δημιουργηθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να συμπληρωθεί και να αποσταλεί ηλεκτρονικά μέσω email. Δόθηκε ιδιαίτερη προσοχή ώστε οι απαντήσεις να είναι κατά το δυνατόν κλειστού τύπου για τη διευκόλυνση των συμμετεχόντων, αλλά και για την καλύτερη στατιστική επεξεργασία.

Σας ευχαριστούμε εκ των προτέρων για τη βοήθεια και την πολύτιμη συνεργασία σας.

Με εκτίμηση,

Αυγουστίνος Δημητράς  
Αναπληρωτής Καθηγητής  
Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο

Μαρούλης Δημήτριος  
Λογιστής  
Μεταπτυχιακός φοιτητής στο Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

## Ερωτηματολόγιο Έρευνας

### ΕΝΟΤΗΤΑ 1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

1. Ονομασία (διακριτικός τίτλος) Επιχείρησης: \_\_\_\_\_

2. Κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι:  
Παροχή Υπηρεσιών  Παραγωγή  Εμπόριο

3. Σε ποια/ ποιες αγορές δραστηριοποιείται η επιχείρηση;

- Τοπική  
 Εθνική  
 Περιφερειακή (Γειτονικές Χώρες)  
 Παγκόσμια

### ΕΝΟΤΗΤΑ 2. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

4. Ο υπολογισμός του κόστους γίνεται στο τέλος κάθε:  
Μήνα  Τριμήνου  Εξαμήνου  Έτους

5. Ποια είναι η αναλογία των Άμεσων Υλικών (Α.Υ.), της Άμεσης Εργασίας (Α.Ε.) και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Γ.Β.Ε.) στο Συνολικό Κόστος Παραγωγής;

**Α.Υ.** :  %    **Α.Ε.** :  %    **Γ.Β.Ε.** :  %

6. Ποια είναι αναλογία των Σταθερών και των Μεταβλητών εξόδων στα Συνολικά Έξοδα;

**Σταθερά έξοδα**:  %    **Μεταβλητά έξοδα**:  %

7. Ποια είναι η αναλογία του Άμεσου και Έμμεσου κόστους στο Συνολικό Κόστος της Επιχείρησης;

**Άμεσο κόστος**:  %    **Έμμεσο κόστος**:  %

8. Η κατανομή του έμμεσου κόστους στα κέντρα κόστους (αν υπάρχουν) γίνεται με βάση:

- Τις εργατοώρες (Ώρες Άμεσης εργασίας)  
 Τις μηχανώρες (Ώρες Λειτουργίας των Μηχανών)  
 Του Χρόνου Παραγωγής Προϊόντων  
 του Αριθμού Εργαζομένων στο κέντρο κόστους  
 Του Κόστους της Άμεσης εργασίας  
 Άλλο: \_\_\_\_\_

### ΕΝΟΤΗΤΑ 3. ΚΛΑΣΣΙΚΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

9. Ποιο από τα παρακάτω συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιείται στην επιχείρηση;

- Κοστολόγηση κατά Έργο (Job-Order costing)  
 Κοστολόγηση κατά Φάση (Process costing)  
 Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες (Activity Based Costing)  
 Υβριδικό σύστημα κοστολόγησης (Hybrid costing)  
 Κανένα από τα παραπάνω

10. Υπεύθυνος /Υπεύθυνο τμήμα για την κοστολόγηση των προϊόντων είναι: \_\_\_\_\_

11. Η συχνότητα χρήσης του συστήματος κοστολόγησης για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων γίνεται ανά:

- Μήνα  Τρίμηνο  Εξάμηνο  Έτος  Όποτε χρειαστεί

12. Σκοπεύει η επιχείρηση να αλλάξει τη μέθοδο κοστολόγησης μελλοντικά;

- ΝΑΙ  ΟΧΙ

13. **Αν ΝΑΙ** ποιο σύστημα σκοπεύει να υιοθετήσει;

- Κοστολόγηση κατά Έργο  
 Κοστολόγηση κατά Φάση  
 Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες  
 Υβριδικό σύστημα κοστολόγησης

### ΕΝΟΤΗΤΑ 4. ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

14. Χρησιμοποιείται η Πρότυπη Κοστολόγηση στην επιχείρηση; ΝΑΙ  ΟΧΙ

**Αν ΝΑΙ:**

15. Ο λόγος χρήσης του πρότυπου κόστους είναι για:

- Τον Έλεγχο του κόστους  
 Την Κοστολόγηση του Προϊόντος  
 Και τα δυο

16. Πόσο συχνά εφαρμόζει η επιχείρηση την Πρότυπη Κοστολόγηση;

- Ανά: Μήνα  Τρίμηνο  Εξάμηνο  Έτος  Όποτε χρειαστεί

**Αν ΟΧΙ:**

17. Σκοπεύει η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει μελλοντικά την πρότυπη κοστολόγηση;

- ΝΑΙ  ΟΧΙ

### ΕΝΟΤΗΤΑ 5. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ- ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (BUDGET)

18. Χρησιμοποιείται ο Προϋπολογισμός ως μέσο λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και διαμόρφωσης στρατηγικής;

- ΝΑΙ  ΟΧΙ

**Αν ΝΑΙ:**

19. Τι είδους προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται;

- Σχεδιασμού Καθημερινής Λειτουργίας  
 Σχεδιασμού Ταμειακών Ροών  
 Σχεδιασμού της Χρηματοοικονομικής Θέσης  
 Συντονισμού των Δραστηριοτήτων στα τμήματα της επιχείρησης  
 Ελέγχου του Κόστους

20. Τι είδους προϋπολογισμός συντάσσεται στην επιχείρηση;

- Ελαστικός (ευέλικτος)  Συνεχής (διαρκής)  Μηδενικής Βάσης   
Βάσει Δραστηριοτήτων  Προσαυξητικός  Στατικός

21. Ποια είναι η συχνότητα χρήσης των προϋπολογισμών στη λήψη αποφάσεων;

- Ανά: Μήνα  Τρίμηνο  Εξάμηνο  Έτος  Όποτε χρειαστεί

**Αν ΟΧΙ:**

22. Σκοπεύει η επιχείρηση να κάνει χρήση κάποιου είδους προϋπολογισμού μελλοντικά;  
ΝΑΙ  ΟΧΙ

23. Ποια ή ποιες από τις ακόλουθες κλασικές μεθόδους Προϋπολογισμού Κεφαλαίου (Capital Budgeting) χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση;

**Μέθοδος**

- Καθαρής Παρούσας Αξίας
- Δείκτης Αποδοτικότητας
- Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης
- Τροποποιημένος Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης
- Περίοδος Αποπληρωμής
- Προεξοφλημένη Περίοδος Αποπληρωμής
- Λογιστικός Βαθμός Απόδοσης

24. Ποια ή ποιες από τις ακόλουθες προοδευμένες μεθόδους Προϋπολογισμών Κεφαλαίου (Advanced Capital Budgeting Methods) χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση;

**Μέθοδος**

- Ανάλυση Ευαισθησίας
- Ανάλυση Σεναρίου
- Ταμειακές Ροές προσαρμοσμένες στον Πληθωρισμό
- Οικονομική Προστιθέμενη Αξία
- Αγοραία Προστιθέμενη Αξία
- Προσαυξητικός Εσωτερικός Βαθμός Απόδοσης
- Προσομοίωση
- Εφαρμογή Διαχείρισης Έργου
- Δενδρικά Μοντέλα Απόφασης
- Γραμμικός Προγραμματισμός
- Υπόδειγμα Τιμολόγησης Δικαιωμάτων
- Σύνθετο Μαθηματικό Μοντέλο

25. Χρησιμοποιείται ο Στρατηγικός Σχεδιασμός ως εργαλείο στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων;  
ΝΑΙ  ΟΧΙ

26. Ο Στρατηγικός Σχεδιασμός αναπτύσσεται ξεχωριστά από τους Προϋπολογισμούς;  
ΝΑΙ  ΟΧΙ

27. Ποια είναι η διάρκεια του Στρατηγικού Σχεδιασμού;  Έτη

**ΕΝΟΤΗΤΑ 6. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

28. Ποια ή ποιες από τις παρακάτω μεθόδους Εκτίμησης της Απόδοσης χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση;

- Απόδοση Επενδύσεων
- Απόδοση της ομάδας
- Απόδοση Επενδύσεων Ταμειακών Ροών
- Ανάλυση Αποκλίσεων Προϋπολογισμού
- Κέρδος ανά τμήμα
- Ελεγχόμενο Κέρδος
- Υπολειμματικό Εισόδημα
- Μέθοδοι Επιχειρησιακής Έρευνας
- Εκτιμήσεις Προμηθευτών
- Μη-χρηματοοικονομικά μέτρα
- Ισορροπημένη Κάρτα Επιδόσεων
- Ικανοποίηση των Εργαζομένων
- Έρευνες ικανοποίησης των Πελατών
- Καμία
- Άλλη: \_\_\_\_\_

29. Σε περίπτωση που κάποια ή κάποιες από τις παραπάνω μεθόδους χρησιμοποιείται από την επιχείρηση, ποια η συχνότητα χρήσης;

Ανά: Μήνα  Τρίμηνο  Εξάμηνο  Έτος  Όποτε χρειαστεί

30. Σκοπεύει η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει κάποια από τις παρακάτω μεθόδους Εκτίμησης της Απόδοσης μελλοντικά: Αν ναι ποια ή ποιες;

- Απόδοση Επενδύσεων
- Απόδοση της ομάδας
- Απόδοση Επενδύσεων Ταμειακών Ροών
- Ανάλυση Αποκλίσεων Προϋπολογισμού
- Κέρδος ανά τμήμα
- Ελεγχόμενο Κέρδος
- Υπολειμματικό Εισόδημα
- Μέθοδοι Επιχειρησιακής Έρευνας
- Εκτιμήσεις Προμηθευτών
- Μη-χρηματοοικονομικά μέτρα
- Ισορροπημένη Κάρτα Επιδόσεων
- Ικανοποίηση των Εργαζομένων
- Έρευνες ικανοποίησης των Πελατών
- Καμία
- Άλλη: \_\_\_\_\_

### ΕΝΟΤΗΤΑ 7. ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

31. Ποια ή ποιες μεθόδους Τιμολόγησης ακολουθεί η επιχείρηση;

- Με βάση το Μικτό Περιθώριο Κέρδους
- Με βάση το Περιθώριο Κέρδους
- Με βάση ένα ποσοστό Προσαύξησης του Κόστους
- Με βάση την Αποδοτικότητα της Επένδυσης

32. Σκοπεύει η επιχείρηση να αλλάξει μελλοντικά το σύστημα τιμολόγησης που εφαρμόζει: Αν ναι, ποια μέθοδο θα εφαρμόσει:

- ΝΑΙ  Νέα Μέθοδος: \_\_\_\_\_
- ΟΧΙ

### ΕΝΟΤΗΤΑ 8. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

33. Οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή των συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής αντλούνται από:

- Ανεξάρτητο Σύστημα Λογιστικής Κόστους, στενά συνδεδεμένο με ένα επίσης Ανεξάρτητο Σύστημα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής
  - Ολοκληρωμένο Σύστημα Κοστολογικής και Χρηματοοικονομικής Λογιστικής
  - Συνολικό Σύστημα Πληροφορήσεως\* (Total Information System)
- \* Είναι το σύστημα πληροφορήσεως που περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες μιας εταιρείας.

### ΕΝΟΤΗΤΑ 9. ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΤΕΛΕΧΟΣ

34. Συνολική εργασιακή Εμπειρία:  έτη. Εκ των οποίων στην επιχείρηση:  έτη

35. Τίτλος εργασίας και θέση στην επιχείρηση: \_\_\_\_\_

36. Κύριο Αντικείμενο Σπουδών:

- Χρηματοοικονομικά  Διοίκηση  Οικονομικά   
Λογιστική  Νομικά  Πολυτεχνείο  Άλλο

37. Επίπεδο Σπουδών:

- Λύκειο  ΤΕΙ  Πανεπιστήμιο  Μεταπτυχιακό  Διδακτορικό

38. Ηλικία:  ετών

39. Φύλο: Άνδρας  Γυναίκα

40. Επιθυμώ να λάβω τα αποτελέσματα της έρευνας. ΝΑΙ  ΟΧΙ