



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ**  
UNIVERSITY  
OF THESSALY



Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας  
Τμήμα Οικονομικών Επιστημών,  
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Λογιστικής και  
Ελεγκτικής

## **Διπλωματική εργασία**

***Θέμα: Οι Πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής στις  
ελληνικές Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (ΜμΕ)***

Φοιτήτρια: Παρασκευούδη Παναγιώτα – Ζωή

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Τσιφόρα Ευδοκία

**Βόλος, Σεπτέμβριος 2021**

## **ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ**

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην μεταπτυχιακή 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, Σεπτέμβριος 2021

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Με την ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν στην περάτωση της. Πρωτίστως, θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στην επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κ. Τσιφόρα Ευδοκία για την πολύτιμη στήριξη, τις γνώσεις και την καθοδήγηση που μου προσέφερε καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της εργασίας. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλο το καθηγητικό προσωπικό του ΠΜΣ της Λογιστικής & Ελεγκτικής του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας για τις γνώσεις που μας παρείχε σε όλη την διάρκεια του προγράμματος. Τέλος, ευχαριστώ την οικογένεια μου που είναι δίπλα μου σε κάθε βήμα.

## Περιεχόμενα

Περίληψη .....	6
Abstract .....	7
Εισαγωγή.....	8
<b>Κεφάλαιο 1ο: Εννοιολογική προσέγγιση Διοικητικής Λογιστικής και Μικρομεσαίων επιχειρήσεων .....</b>	<b>10</b>
1.1 Εννοιολογική οριοθέτηση Διοικητικής Λογιστικής .....	10
1.2 Διοικητική λογιστική και κοστολόγηση .....	11
1.3 Εννοιολογική προσέγγιση Μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜμΕ) .....	12
<b>Κεφάλαιο 2: Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής .....</b>	<b>15</b>
2.1 Πρακτικές Κοστολόγησης.....	16
2.1.1 Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση .....	16
2.1.2 Μεταβλητή – Οριακή κοστολόγηση .....	17
2.1.3 Πρότυπη κοστολόγηση.....	18
2.1.4 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing – A.B.C.) .....	19
2.1.5 Κοστολόγηση με βάση τον στόχο - «Target costing» .....	21
2.2 Πρακτικές Λήψης απόφασης , μέτρησης απόδοσης και στρατηγικής ανάλυσης.....	21
2.2.1 Προϋπολογισμοί (Budgets) .....	22
2.2.2 Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost – volume – profit- CVP) .....	23
2.2.3 Πρακτικές αξιολόγησης απόδοσης.....	24
2.2.4 Πρακτικές στρατηγικής ανάλυσης .....	25
<b>Κεφάλαιο 3: Παράγοντες επιλογής πρακτικών διοικητικής λογιστικής στις ΜμΕ .....</b>	<b>27</b>
3.1 Πολυπλοκότητα παραγωγικής διαδικασίας .....	27
3.2 Κύκλος ζωής επιχειρήσεων .....	28
3.3 Μέγεθος επιχειρήσεων .....	29
3.4 Οικονομική κρίση.....	30
3.5 Ανταγωνισμός .....	31
<b>Κεφάλαιο 4: Ερευνητική μεθοδολογία &amp; ερωτήματα .....</b>	<b>32</b>
4.1 Μεθοδολογία έρευνας.....	32
4.2 Σκοπός εργασίας – ερευνητικά ερωτήματα .....	35
<b>Κεφάλαιο 5: Στατιστική ανάλυση δεδομένων – Ευρήματα.....</b>	<b>37</b>
5.1 Μεθοδολογία ανάλυσης δεδομένων – Έλεγχος αξιοπιστίας.....	37
5.1.1 Μεθοδολογία ανάλυσης δεδομένων .....	37
5.1.2 Ανάλυση αξιοπιστίας.....	37
5.2 Ανάλυση δεδομένων – Ευρήματα .....	38
5.2.1 Γενικά στοιχεία επιχείρησης .....	38

5.2.2 Υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών κοστολόγησης .....	41
5.2.3 Υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών λήψης απόφασης .....	43
5.2.4 Διερεύνηση παραγόντων που επηρεάζουν τη χρήση των πρακτικών κοστολόγησης και τις πρακτικές λήψης απόφασης.....	45
5.3 Πίνακες ευρημάτων .....	49
<b>Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα – Περιορισμοί – Μελλοντική έρευνα .....</b>	<b>58</b>
6.1 Συμπεράσματα.....	58
6.2 Περιορισμοί .....	63
6.3 Μελλοντική έρευνα .....	63
Ελληνική βιβλιογραφία.....	64
Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία .....	65
Σύνδεσμοι – Λοιπές ηλεκτρονικές πηγές – Υποστηρικτικό υλικό .....	72
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....</b>	<b>74</b>
<i><b>ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ .....</b></i>	<i><b>74</b></i>

## Περίληψη

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται τις πρακτικές της διοικητικής λογιστικής στις ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜμΕ). Κύριος στόχος είναι να διερευνηθεί η χρήση των πρακτικών κοστολόγησης και λήψης απόφασης από τις Θεσσαλικές βιομηχανικές ΜμΕ. Παράλληλα, εξετάζεται η μελλοντική υιοθέτηση των πρακτικών, η χρησιμότητα τους καθώς και οι παράγοντες που σχετίζονται με την χρήση των πρακτικών. Με αφετηρία την συστηματική μελέτη και παράθεση της σχετικής βιβλιογραφίας για την οριοθέτηση του θεωρητικού πλαισίου που διέπει την χρησιμότητα των πρακτικών διοικητικής λογιστικής, συντάχθηκε το σχετικό ερωτηματολόγιο και το οποίο εστάλη αποκλειστικά σε βιομηχανικές ΜμΕ που δραστηριοποιούνται εντός της περιφέρειας Θεσσαλίας. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι κάποιες πρακτικές κοστολόγησης (κοστολόγηση Α.Β.С) και λήψης απόφασης (προϋπολογισμοί-Budgets), χρησιμοποιούνται σε μεγάλο βαθμό ή είναι πιθανό να υιοθετηθούν μελλοντικά από τις επιχειρήσεις και ταυτόχρονα αξιολογούνται με υψηλό βαθμό χρησιμότητας. Καταλήγοντας, διαπιστώθηκε πως ορισμένοι παράγοντες όπως το μέγεθος και ο ανταγωνισμός και ο κύκλος ζωής της επιχείρησης φαίνεται πως επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό την χρήση των πρακτικών διοικητικής λογιστικής.

**Λέξεις κλειδιά:** Διοικητική λογιστική, ΜμΕ, πρακτικές κοστολόγησης, πρακτικές λήψης απόφασης.

## **Abstract**

This paper deals with management accounting practices in Greek small and medium enterprises (SMEs). The main goal is to examine the use of costing and decision-making practices by Thessalian industrial SMEs. At the same time, it is examined, the future adoption of the practices, their usefulness and the factors related to the use of them. Starting from the study and citation of the relevant literature for the presentation of the theory that define the usefulness of management accounting practices, the relevant questionnaire was prepared and sent exclusively to Thessalian industrial SMEs. The results showed that some costing practices (A.B.C costing system) and decision-making practices (Budgets) are widely used or are likely to be adopted in the future by companies and at the same time are evaluated with a high degree of utility. In conclusion, factors such as size of business, competition and business life cycle affect the use of management accounting practices.

**Key words:** Management accounting, SMEs, costing practices, decision-making practices.

## Εισαγωγή

Η διοικητική λογιστική αποτελεί ξεχωριστό κλάδο της λογιστικής επιστήμης ο οποίος αναπτύχθηκε εξαιτίας της διαφοροποίησης των αναγκών εσωτερικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων (Βενιέρης και Κοέν, 2007). Σύμφωνα με τον Rufino (2013), κύριοι στόχοι στην διοικητική λογιστική αποτελούν ο προγραμματισμός, η αξιολόγηση και ο έλεγχος της επιχείρησης από τα αρμόδια στελέχη ή την διοίκηση. Επιπρόσθετα, το δίκτυο των Μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜμΕ) αντιπροσωπεύει το 99% των επιχειρήσεων παγκοσμίως (Azudin και Mansor, 2017) και βάσει των στοιχείων της ευρωπαϊκής επιτροπής για το 2015, με τα οποία και στην Ελλάδα, οι ΜμΕ αποτελούν το 99,9% του συνόλου των επιχειρήσεων, κρίνεται σκόπιμο και ενδιαφέρον να εξεταστεί η χρήση των πρακτικών διοικητικής λογιστικής στις ελληνικές ΜμΕ.

Τα διοικητικά στελέχη έχουν την δυνατότητα να επιλέξουν μέσα από ένα ευρύ φάσμα πρακτικών, με κριτήριο την χρησιμότητα των πληροφοριών που αυτές προσφέρουν. Παραδείγματα τέτοιων πρακτικών αποτελούν η πλήρη κοστολόγηση, η μεταβλητή, η πρότυπη, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (A.B.C), η κοστολόγηση με βάση τον στόχο, οι οποίες εξετάζονται αναλυτικά στην παρούσα εργασία. Επιπρόσθετα, διερευνούνται και πρακτικές λήψης απόφασης όπως οι προϋπολογισμοί, η ανάλυση κόστους-όγκου-κέρδους, η ανάλυση χρηματοροών, η ανάλυση κερδοφορίας πελάτη, η σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης, η εκτίμηση κόστους παραγωγής/προϊόντων ανταγωνιστών και η τεχνική της συγκριτικής αξιολόγησης. Δεδομένου πως τα συστήματα κοστολόγησης εξελίσσονται και καθοδηγούνται από αλλαγές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος (Tsifora and Chatzoglou, 2016), καθώς και του γεγονότος πως κάθε πρακτική δεν ιδανική για κάθε επιχείρηση (Covaleski et al., 1996), θεωρείται σκόπιμη και η διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν την χρήση των πρακτικών. Επομένως, στόχος της παρούσας εργασίας είναι να αποτυπωθεί η χρήση των πρακτικών της διοικητικής λογιστικής από τις ΜμΕ, καθώς και η διερεύνηση των παραγόντων που μπορεί να την επηρεάζουν. Σε αυτούς τους παράγοντες εντάσσονται χαρακτηριστικά της επιχείρησης όπως το μέγεθος, ο κύκλος ζωής και ο ανταγωνισμός. Ταυτόχρονα, επιθυμούμε να αποτυπώσουμε τις απόψεις των επιχειρήσεων αναφορικά με την χρησιμότητα των εξεταζόμενων πρακτικών και να διερευνήσουμε την πιθανότητα μελλοντικής υιοθέτησής τους από τις επιχειρήσεις.



Για την επίτευξη των ανωτέρω ερευνητικών στόχων, θεωρήθηκε πως θα ήταν απαραίτητη η θεωρητική προσέγγιση βασικών ζητημάτων όπως ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής καθώς και η ανάλυση των βασικών χαρακτηριστικών των εξεταζόμενων πρακτικών. Ταυτόχρονα, σημαντικό κομμάτι της θεωρητικής προσέγγισης αποτέλεσε και η βιβλιογραφική ανασκόπηση παρόμοιων ερευνητικών εργασιών που αναφέρονται στην διερεύνηση των πρακτικών και στους παράγοντες που επηρεάζουν την χρήση τους.

Η παρούσα ερευνητική εργασία περιλαμβάνει έξι κεφάλαια, το περιεχόμενο των οποίων περιγράφεται συνοπτικά στη συνέχεια. Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής στις επιχειρήσεις, οροθετείται η διαφορά της διοικητικής λογιστικής με την κοστολόγηση και ταυτόχρονα προσεγγίζονται εννοιολογικά οι ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜμΕ) δεδομένου πως αποτελούν το ερευνητικό πεδίο της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο, αναλύονται οι πρακτικές διοικητικής λογιστικής που θα εξεταστούν. Για τις ανάγκες της έρευνας, διαχωρίσαμε τις πρακτικές σε δύο ενότητες. Στην πρώτη ενότητα, εντάξαμε τις πρακτικές κοστολόγησης και στη δεύτερη, τις πρακτικές λήψης απόφασης. Στις τελευταίες συμπεριλάβαμε τα στρατηγικά εργαλεία και τα συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης. Στο τρίτο κεφάλαιο, εξετάζονται οι παράγοντες που σύμφωνα με την σχετική επιστημονική αρθρογραφία επηρεάζουν την υιοθέτηση των πρακτικών από τις ΜμΕ. Ανάμεσα στους σημαντικότερους περιλαμβάνονται το μέγεθος, η πολυπλοκότητα, τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης και ο ανταγωνισμός. Στο τέταρτο κεφάλαιο, αναλύεται η ερευνητική μεθοδολογία και διατυπώνονται τα βασικά ερευνητικά ερωτήματα που έχουμε σκοπό να διερευνήσουμε. Αναλυτικότερα, ως ερευνητικό εργαλείο χρησιμοποιήθηκε το ερωτηματολόγιο και το οποίο στάλθηκε σε βιομηχανικές ΜμΕ που δραστηριοποιούνται στη Θεσσαλία. Στόχος του ερωτηματολογίου ήταν να εξεταστούν η χρήση, η χρησιμότητα, η μελλοντική υιοθέτηση των πρακτικών καθώς και οι παράγοντες που επηρεάζουν την χρήση τους. Στο επόμενο κεφάλαιο, συμπεριλήφθηκαν τα αποτελέσματα από την στατιστική επεξεργασία των δεδομένων που συλλέχθηκαν. Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο συμπεριλαμβάνονται τα συμπεράσματα της παρούσας έρευνας, οι περιορισμοί της και διατυπώνονται προτάσεις μελλοντικής έρευνας.

## Κεφάλαιο 1ο:

### Εννοιολογική προσέγγιση Διοικητικής Λογιστικής και Μικρομεσαίων επιχειρήσεων

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο βάσει του οποίου θα αναπτυχθούν τα κύρια θέματα που εξετάζονται στην παρούσα εργασία. Αρχικά, παρουσιάζεται ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής στις επιχειρήσεις και οροθετούνται η διοικητική λογιστική και η κοστολόγηση. Ταυτόχρονα, προσεγγίζονται εννοιολογικά οι ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜμΕ) και οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο της παρούσας ερευνητικής εργασίας. Από την ανάλυση των ζητημάτων αναφορικά με την οριοθέτηση της διοικητικής λογιστικής συγκριτικά με την λογιστική διαπιστώνεται πως η διοικητική λογιστική αποτελεί σημαντικό κλάδο της λογιστικής, ο οποίος δεδομένου πως είναι στενά συνδεδεμένος με την διαδικασία λήψης αποφάσεων ως εκ τούτου, θεωρούμε πως θα ήταν χρήσιμο και ενδιαφέρον να εξεταστούν και οι πρακτικές διοικητικής λογιστικής που εφαρμόζονται από τις ΜμΕ.

#### *1.1 Εννοιολογική οριοθέτηση Διοικητικής Λογιστικής*

Η λογιστική είναι η επιστήμη της καταγραφής, συγκέντρωσης και ανάλυσης δεδομένων που αφορούν στη δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων, με στόχο την πλήρη και αντικειμενική παρουσίαση της κατάστασης της οικονομικής μονάδας ώστε να την υποβοηθήσει στην λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων (Δημητράς και Μπάλλας, 2009). Ωστόσο, οι διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών μιας οικονομικής μονάδας οδήγησαν στην ανάπτυξη των διαφορετικών κλάδων της λογιστικής επιστήμης ώστε να ικανοποιηθούν αυτές οι ανάγκες. Συγκεκριμένα, η χρηματοοικονομική λογιστική παρέχει πληροφορίες κυρίως σε ενδιαφερόμενα μέρη εκτός του οργανισμού, σε αντίθεση με τον κλάδο της διοικητικής λογιστικής που παρέχει πληροφορίες με στόχο την λήψη απόφασης από τους υπεύθυνους εντός της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε πως η εμφάνιση και ανάπτυξη του κλάδου της διοικητικής λογιστικής ικανοποιεί ανάγκες εσωτερικής πληροφόρησης (Βενιέρης και Κοέν, 2007).

Σύμφωνα, με την American Accounting Association (1966), ως Διοικητική Λογιστική ορίζεται «η διαδικασία εξακρίβωσης, μέτρησης και γνωστοποίησης οικονομικών πληροφοριών, που επιτρέπει να ενημερώνονται για τις κρίσεις και τις αποφάσεις τους οι χρήστες των πληροφοριών». Τριάντα χρόνια αργότερα, το Chartered Institute of Management Accounting

(CIMA) (1996), περιγράφει πιο συνοπτικά πώς «η Διοικητική Λογιστική αποβλέπει στην παροχή πληροφόρησης για να βοηθήσει τα στελέχη των οργανισμών να πάρουν καλύτερες αποφάσεις» (Παπαδέας, 2015).

Εναλλακτικά, θα μπορούσε να περιγραφεί ως η διαδικασία που περιλαμβάνει τον προσδιορισμό, τη μέτρηση, την ανάλυση, την παρουσίαση και κοινοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού (Hilton, 1999). Στον παραπάνω ορισμό, ο Rufino (2013) προσθέτει πως στη διαδικασία της διοικητικής λογιστικής για την αναγνώριση, την μέτρηση, την συσσώρευση, την ανάλυση, την προετοιμασία, την ερμηνεία και επικοινωνία των πληροφοριών, χρηματοοικονομικών και μη, κύριοι στόχοι αποτελούν ο προγραμματισμός, η αξιολόγηση και ο έλεγχος του οργανισμού από την διοίκηση. Ουσιαστικά, προσδιορίζει, συγκεντρώνει, αναλύει, προετοιμάζει και παρουσιάζει δεδομένα χρηματοοικονομικού, ή και μη, χαρακτήρα που αξιοποιούνται από την διοίκηση του οργανισμού για τον σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο ώστε να εξασφαλισθεί η κατάλληλη και ορθολογική χρήση των διαθέσιμων πόρων (Δημητράς και Μπάλλας, 2009).

## **1.2 Διοικητική λογιστική και κοστολόγηση**

Η Διοικητική Λογιστική, που αναπτύχθηκε ως ξεχωριστός κλάδος της Λογιστικής και έχει τις ρίζες της στο τέλος του 19ου αιώνα και δημιουργήθηκε αρχικά εξαιτίας της ανάγκης μέτρησης του κόστους παραγωγής των βιομηχανικών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, για επιχειρήσεις που παρήγαγαν διαφορετικά προϊόντα στις ίδιες εγκαταστάσεις, ήταν χρήσιμη η πληροφόρηση σχετικά με το πώς το μίγμα των προϊόντων θα μπορούσε να βελτιώσει τα συνολικά κέρδη (Johnson and Kaplan, 1987). Ωστόσο, η Διοικητική Λογιστική ήταν για πολλές δεκαετίες σχεδόν συνώνυμη με την κοστολόγηση δεδομένου πως η δεύτερη συμπεριλάμβανε στις πρακτικές τις διάφορες διαδικασίες αναφορικά με τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων, καθώς και πληροφορίες για τον σχεδιασμό και λήψης αποφάσεων, αντικείμενα τα οποία είναι άμεσα συνυφασμένα και με τους κύριους σκοπούς της Διοικητικής Λογιστικής (Δημοπούλου-Δημάκη, 2006).

Η Διοικητική Λογιστική ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης ως προς την ανάλυση του κόστους λειτουργίας, τον προγραμματισμό δράσης, τον έλεγχο της υλοποίησης του καθώς και την αξιολόγηση της απόδοσης των εργαζομένων. Αντίθετα, το κύριο αντικείμενο της κοστολόγησης περιλαμβάνει την ανάλυση του κόστους λειτουργίας της

επιχείρησης, πράγμα που γενικότερα, συμβάλλει και στην λήψη αποφάσεων. Επομένως, θα μπορούσαμε να ισχυρισθούμε πως η κοστολόγηση αποτελεί συνθετικό τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής (Βενιέρης και Κοέν, 2007). Έτσι, επιβεβαιώνεται και η θέση του Παπαδέα (2015) σύμφωνα με την οποία: *«αν και είναι δύσκολη η οριοθέτηση του περιεχομένου της διοικητικής λογιστικής και της κοστολόγησης, η δεύτερη ενότητα γνώσεων αποτελεί μέρος του οικοδομήματος της πρώτης»*.

Σύμφωνα και με τον Καραβασίλη (2014), η διοικητική λογιστική έχει με την κοστολόγηση ως κοινό εφαπτόμενο σημείο το γεγονός πως πολλά από τα «εργαλεία» της διοικητικής λογιστικής χρησιμοποιούν κοστολογικές πληροφορίες ώστε να ληφθούν οι ορθότερες επιχειρηματικές αποφάσεις. Στην ουσία, η κοστολόγηση αποτελεί τον πυρήνα και την πηγή των δεδομένων για την υποστήριξη της διοικητικής λογιστικής. Όμως, δεν αποτελούν ταυτόσημες έννοιες, δεδομένου πως *«η Διοικητική Λογιστική είναι ευρύτερη στους στόχους της και χρησιμοποιεί πιο προηγμένες μεθόδους και τεχνικές»*, ενώ εμπεριέχει και την λήψη απόφασης.

### ***1.3 Εννοιολογική προσέγγιση Μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜμΕ)***

Το δίκτυο των Μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜμΕ) αποτελεί σημαντικό κομμάτι της οικονομικής ανάπτυξης σε ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες, δεδομένου πως αντιπροσωπεύει το 99% των επιχειρήσεων παγκοσμίως (Azudín and Mansor, 2017). Σύμφωνα με τον Erixon (2009), οι Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜμΕ) *«συχνά επαινούνται από πολιτικούς και οικονομολόγους ως η ραχοκοκαλιά της και αντιπροσωπεύουν την συντριπτική πλειονότητα των επιχειρήσεων στην Ευρώπη»*. Μάλιστα σε σχετική έρευνα το 2007 βρέθηκε πως από τις 20.500.000 ευρωπαϊκές εταιρείες, μόνο οι 43.000 δεν ανήκαν στην κατηγορία των ΜμΕ (Erixon, 2009). Επιπρόσθετα, το 2010 λειτουργούσαν πάνω από 20,8 εκατομμύρια επιχειρήσεις στο μη χρηματοοικονομικό κλάδο επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), εκ των οποίων το 99,8% ήταν ΜμΕ και περίπου το 92% του συνολικού επιχειρηματικού τομέα στην ΕΕ αποτελείται από πολύ μικρές επιχειρήσεις, οι οποίες απασχολούν λιγότερο από δέκα άτομα (Sainis, 2019). Ομοίως, σύμφωνα με τα στοιχεία της ευρωπαϊκής επιτροπής για το 2015 και στην Ελλάδα οι ΜμΕ αποτελούν το 99,9% του συνόλου των επιχειρήσεων.

Ένας πρώτος πανευρωπαϊκός ορισμός των Μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜμΕ), θεσπίστηκε το 1996 (σύσταση 96/280/ΕΚ της Επιτροπής της 3ης Απριλίου 1996) και αναθεωρήθηκε το 2003. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του παραρτήματος της σύστασης 2003/361/ΕΚ της Ευρωπαϊκής επιτροπής «*επιχείρηση είναι κάθε μονάδα, ανεξάρτητα από τη νομική της μορφή, που ασκεί οικονομική δραστηριότητα*». Η βασική προϋπόθεση αναγνώρισης μίας επιχείρησης ως ΜμΕ περιλαμβάνει την τήρηση ορίων ως προς τον αριθμό του προσωπικού και όρια είτε ως προς το σύνολο του ενεργητικού, είτε ως προς τον κύκλο εργασιών. Στο άρθρο 2 του προαναφερόμενου παραρτήματος αναφέρεται πως η κατηγορία των πολύ μικρών, μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων (ΜμΕ) αποτελείται από επιχειρήσεις που απασχολούν λιγότερους από 250 εργαζομένους και των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα 50 εκατομμύρια ευρώ ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 43 εκατομμύρια ευρώ.

Ειδικότερα, ως πολύ μικρές επιχειρήσεις ορίζονται οι επιχειρήσεις εκείνες που απασχολούν λιγότερους από δέκα εργαζόμενους και των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το ετήσιο σύνολο ισολογισμού (σύνολο Ενεργητικού ή παθητικού) δεν υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια ευρώ. Ως μικρές επιχειρήσεις ορίζονται οι επιχειρήσεις εκείνες που απασχολούν λιγότερους από 50 εργαζόμενους και των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το ετήσιο σύνολο ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 10 εκατομμύρια ευρώ. Ως μεσαίες επιχειρήσεις ορίζονται οι επιχειρήσεις εκείνες που απασχολούν λιγότερους από 250 εργαζόμενους και των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα 50 εκατομμύρια ευρώ, ή το ετήσιο σύνολο ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 43 εκατομμύρια ευρώ. Στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ΕΟΜΜΕΧ (Ελληνικός Οργανισμός Μικρών - Μεσαίων Επιχειρήσεων και Χειροτεχνίας), θεωρούνται ως ΜμΕ όσες επιχειρήσεις απασχολούν μέχρι 100 άτομα προσωπικό. Εάν λαμβάνονταν υπόψη ο ορισμός ΜμΕ της Ε.Ε., θα περιλαμβανόταν σχεδόν όλες οι επιχειρήσεις, καθόσον το 99% των επιχειρήσεων απασχολεί το πολύ 50 άτομα.

Ωστόσο, υπάρχουν διαφορετικά κριτήρια ανά τον κόσμο δεδομένου πως η κάθε χώρα διαμορφώνει τον δικό της ορισμό βάσει της οικονομικής πολιτικής και κοινωνικής της κατάστασης. Για παράδειγμα, ο ορισμός του Ινστιτούτου Έρευνας Midmarket ταξινομεί τις επιχειρήσεις της Γερμανίας ως ΜμΕ, εφόσον δεν απασχολούν περισσότερους από 3.000 υπαλλήλους ή και εφόσον ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 600 εκατομμύρια ευρώ (Becker et. al., 2011). Στην Γερμανία, Γαλλία και Ιταλία, μικρομεσαία θεωρείται η επιχείρηση που απασχολεί λιγότερους από 200 εργαζόμενους, ενώ στην Ολλανδία και στο

Βέλγιο λιγότερο από 100 και στη Δανία και Ιρλανδία λιγότερους από 50 εργαζόμενους. Στην Μαλαισία, ως μικρές θεωρούνται οι επιχειρήσεις που απασχολούν λιγότερους από 50 εργαζόμενους, μεσαίου μεγέθους όταν απασχολούν από 50 έως 199, και μεγαλύτερες όσες απασχολούν 200 υπαλλήλους και άνω (Muhammad and Mohamed, 2011). Αντίθετα, στις Η.Π.Α. μικρομεσαία θεωρείται η επιχείρηση που απασχολεί λιγότερους από 500 εργαζόμενους, στην Ιαπωνία λιγότερους από 300 και στην Αυστραλία λιγότερο από 50 εργαζόμενους. Άρα, παρατηρούμε πως συγκριτικά με την Ελλάδα τα εφαρμοζόμενα όρια διαφοροποιούνται σημαντικά, καθιστώντας δύσκολη την συγκριτική μελέτη ερευνών ανάμεσα σε ελληνικές ΜμΕ σε σχέση με παρόμοιες μελέτες σε άλλες χώρες.

## Κεφάλαιο 2:

### Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζονται οι πρακτικές διοικητικής λογιστικής που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, διαχωρίζονται οι πρακτικές που θα εξεταστούν για τις ανάγκες της εργασίας σε δύο ενότητες. Η πρώτη ενότητα αφορά στις πρακτικές κοστολόγησης και η δεύτερη ενότητα στις πρακτικές λήψης απόφασης, οι οποίες συμπεριλαμβάνουν τα στρατηγικά εργαλεία και τα συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης. Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας, στις πρακτικές κοστολόγησης συμπεριλαμβάνονται τόσο οι «παραδοσιακές» προσεγγίσεις όπως η πλήρης-απορροφητική κοστολόγηση, η μεταβλητή-οριακή, η πρότυπη, καθώς όσες θεωρούνται ή περιγράφονται ως «σύγχρονες» όπως η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (A.B.C.), η κοστολόγηση με βάση τον στόχο (target costing). Στην δεύτερη ενότητα, στις πρακτικές λήψης αποφάσεων συμπεριλαμβάνονται οι προϋπολογισμοί (budgets), η ανάλυση κόστους-όγκους-κέρδους (Cost-Volume-Profit - C.V.P) καθώς και σύγχρονες πρακτικές λήψης απόφασης. Στον παρακάτω πίνακα, αποτυπώνονται οι πρακτικές που εξετάζονται στην παρούσα εργασία.

*Πίνακας 1: Εξεταζόμενες πρακτικές διοικητικής λογιστικής*

Εξεταζόμενες πρακτικές διοικητικής λογιστικής	Κατηγοριοποίηση παρούσας εργασίας
<ul style="list-style-type: none"><li>• Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση</li><li>• Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση</li><li>• Πρότυπη κοστολόγηση</li><li>• Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)</li><li>• Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)</li></ul>	Κοστολόγηση
<ul style="list-style-type: none"><li>• Προϋπολογισμοί (Budgets)</li><li>• Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)</li></ul>	Λήψη απόφασης
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)</li><li>• Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη</li><li>• Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης</li></ul>	Λήψη απόφασης (για μέτρηση της απόδοσης)
<ul style="list-style-type: none"><li>• Εκτίμηση κόστους παραγωγής/προϊόντων ανταγωνιστών</li><li>• Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)</li></ul>	Λήψη απόφασης (στρατηγικά εργαλεία)

## **2.1 Πρακτικές Κοστολόγησης**

Στις επόμενες ενότητες εξετάζονται οι πρακτικές κοστολόγησης και ο βαθμός χρήσης τους από τις ΜμΕ. Αναλυτικότερα, γίνεται αναφορά στην πλήρη-απορροφητική κοστολόγηση, στην μεταβλητή-οριακή και στην πρότυπη κοστολόγηση οι οποίες σύμφωνα με την βιβλιογραφία αποτελούν παραδοσιακά συστήματα (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001; Angelakis et. al., 2010). Η βιβλιογραφία διαχωρίζει τις πρακτικές διοικητικής λογιστικής σε παραδοσιακές και σύγχρονες. Οι παραδοσιακές επικεντρώνονται σε επιχειρησιακά ζητήματα που προκύπτουν στο εσωτερικό του οργανισμού (Pavlatos and Paggios, 2008). Όμως, παράλληλα φαίνεται πως επικρατεί η άποψη πως οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης έχουν διαφορετικούς στόχους, συγκρινόμενοι με τους στρατηγικούς στόχους μιας εταιρείας. Οι στρατηγικοί στόχοι αφορούν συνεχή βελτίωση και μείωση της σπατάλης, ελαχιστοποιώντας δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν (Tsifora and Chatzoglou, 2016). Με άλλα λόγια θεωρείται πως οι παραδοσιακές λογιστικές πληροφορίες είναι ανεπαρκείς, επειδή δεν προσδιορίζουν τις ενέργειες ή δράσεις των εταιρειών ώστε να είναι ανταγωνιστικές και οι κοστολογικές πληροφορίες να προσδιορίζουν τις βασικές αιτίες που προκαλούν την εκροή του κόστους (Szendi and Elmore, 1993). Ως εκ τούτου, η υιοθέτηση των σύγχρονων πρακτικών έγκειται στο γεγονός ότι συνδυάζουν τις χρηματοοικονομικές και τις μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες, δεδομένου πως έχουν και ένα πιο σαφή στρατηγικό προσανατολισμό (Hyvonen, 2005). Από την εισαγωγή των σύγχρονων πρακτικών, τα αναμενόμενα οφέλη, περιλαμβάνουν κυρίως την βελτίωση της κερδοφορίας του προϊόντος, την μείωση του κόστους παραγωγής και την έγκαιρη πληροφόρηση της διοίκησης. Για αυτόν τον λόγο, επιλέχθηκε η εξέταση δύο σύγχρονων πρακτικών κοστολόγησης (κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες – A.B.C. και κοστολόγηση με βάση τον στόχο – target costing), δεδομένου πως βάσει της διεθνούς έρευνας και βιβλιογραφίας έχουν προσελκύσει το ενδιαφέρον.

### **2.1.1 Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση**

Η απορροφητική ή πλήρης κοστολόγηση αποτελεί παραδοσιακή μέθοδο με την οποία υπολογίζεται το πλήρες κόστος παραγωγής ενός προϊόντος. Με άλλα λόγια, λαμβάνεται υπόψη κάθε στοιχείο κόστους που απαιτείται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, δηλαδή τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (σταθερά ή μεταβλητά).



Τα συστήματα κοστολόγησης απορρόφησης έχουν αποτελέσει αντικείμενο κριτικής τις τελευταίες δεκαετίες, με το επίκεντρο της κριτικής τους να αφορά στην αδυναμία τους να προσδιορίσουν με ακρίβεια το κόστος, ιδιαίτερα στο πλαίσιο λήψης αποφάσεων (Abdel-Kader and Luther, 2006). Παρ' όλα αυτά, το ποσοστό εφαρμογής τους για τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι υψηλό, σε αντίθεση με Φιλανδικές μεταποιητικές επιχειρήσεις στις οποίες βρέθηκε ως μέτριο (Hynönen, 2005). Η υψηλή εφαρμογή της εν λόγω πρακτικής για τα ελληνικά δεδομένα οφείλεται κυρίως από το γεγονός ότι αυτή η μέθοδος κοστολόγησης επιβάλλεται και από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο που ακολουθεί τους κανόνες του οικονομικού μητρώου της ΕΕ (Angelakis et. al., 2010). Ομοίως, και σε μελέτη των Chenhall και Langfield-Smith (1998), η απορροφητική κοστολόγηση για επιχειρήσεις της Αυστραλίας βρέθηκε να έχει υψηλότερο ποσοστό υιοθέτησης συγκρινόμενη με την μεταβλητή και την κοστολόγηση A.B.C..

### **2.1.2 Μεταβλητή – Οριακή κοστολόγηση**

Η οριακή ή μεταβλητή κοστολόγηση συγκαταλέγεται και αυτή στις «παραδοσιακές» μεθόδους. Συγκρινόμενη ως προς την πλήρη, το βασικό σημείο διαφοροποίησής της αφορά στο ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε) δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, αλλά θεωρούνται ως μέρος του κόστους περιόδου. Συνεπώς, στον υπολογισμό του κόστους συμπεριλαμβάνονται τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και μόνο το μεταβλητό μέρος των ΓΒΕ. Ως εκ τούτου, στο κόστος αποθεμάτων ετοιμών και ημι-κατεργασμένων προϊόντων που μένουν αδιάθετα, αλλά και στο κόστος πωληθέντων, δεν συμπεριλαμβάνονται τα σταθερά Γ.Β.Ε. Με την εφαρμογή της μεταβλητής κοστολόγησης, θεωρείται πως οι οικονομικές αναφορές παρέχουν καλύτερη εσωτερική πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων από την διοίκηση (Δημητράς και Μπάλλας, 2009).

Σε αντίθεση με την μέτρια εφαρμογή της πλήρους κοστολόγησης σε μελέτη φινλανδικών μεταποιητικών εταιρειών, η μεταβλητή κοστολόγηση έχει σχετικά υψηλό ποσοστό υιοθέτησης (Hynönen, 2005). Ομοίως, και οι Abdel-Kader and Luther, (2006), σε βρετανικές επιχειρήσεις φαγητού και ποτού, διαπίστωσαν πως σχεδόν στις μισές εταιρίες γίνεται διάκριση μεταξύ μεταβλητού και σταθερού κόστους και πολύ συχνά αυτός ο διαχωρισμός αξιολογήθηκε ως «σημαντικός» από το 83% των εξεταζόμενων επιχειρήσεων. Ως εκ τούτου, τα χαμηλότερα επίπεδα σπουδαιότητας και χρήσης του A.B.C. και της απορροφητικής κοστολόγησης φαίνεται πως αιτιολογούνται (Abdel-Kader and Luther, 2006). Σε έρευνα των

Angelakis et al., (2010) σε μεγάλες μεταποιητικές ελληνικές επιχειρήσεις η μεταβλητή κοστολόγηση δεν φαίνεται να είναι αντίστοιχα δημοφιλής στην Ελλάδα, σε αντίθεση με τη Φινλανδία κατατάσσεται χαμηλά, δεδομένου πως διαπιστώθηκε ότι η επιλογή της απορροφητικής κοστολόγησης να υπερτερεί στις ελληνικές επιχειρήσεις.

### **2.1.3 Πρότυπη κοστολόγηση**

Γενικά, η έννοια του «πρότυπου» αναφέρεται σε ένα μέτρο σύγκρισης ή ένα υπόδειγμα. Στην διοικητική λογιστική τα πρότυπα σχετίζονται συνήθως με θέματα ποσότητας αλλά και κόστους. Σκοπός της χρήσης των προτύπων είναι η εύρεση της αιτίας ενός προβλήματος και η εξάλειψη του ώστε να μην ξαναεμφανιστεί. Όσον αφορά στη μεθοδολογία της πρότυπης κοστολόγησης, αρχικά προκαθορίζεται το πρότυπο κόστος, και γίνεται η μέτρηση του πραγματικού κόστους που εμφανίζεται κατά την παραγωγική διαδικασία. Έπειτα, συγκρίνονται τα δύο μεγέθη του πρότυπου και του πραγματικού ώστε να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις. Διερευνώνται οι αιτίες που τις προκάλεσαν και ενημερώνεται η διεύθυνση ότι το κόστος παραγωγής διαφέρει από το πρότυπο. Ανάλογα με το αν η απόκλιση είναι δυσμενής ή ευμενής, η διοίκηση αποφασίζει πως θα ενεργήσει. Στο παρελθόν, η πρότυπη κοστολόγηση θεωρήθηκε ως εργαλείο βελτίωσης της αξιολόγησης της απόδοσης, ενώ στην συνέχεια βοήθησε και στην κοστολόγηση ξεχωριστών προϊόντων. Ωστόσο, δεν θα πρέπει να αγνοείται πως η πρότυπη κοστολόγηση μπορεί να «οδηγήσει» σε δυσλειτουργική συμπεριφορά. Για παράδειγμα, η διαφορά τιμής πρώτων υλών μπορεί να ενθαρρύνει την αγορά μεγάλης ποσότητας πρώτων υλών σε περιόδους εκπτώσεων, πράγμα που οδηγεί σε υψηλό απόθεμα και κόστος διατήρησης, δράση ασυμβίβαστη με τη φιλοσοφία Just in Time (JIT) (Sulaiman et al., 2004).

Παρά τις επικρίσεις που έγιναν στο πρότυπο κόστος, πολλές επιχειρήσεις εξακολουθούν να το βρίσκουν χρήσιμο, ιδιαίτερα για σκοπούς προγραμματισμού και ελέγχου. Για παράδειγμα, το 68% των ινδικών επιχειρήσεων που ρωτήθηκαν σε έρευνα του Joshi το 2001 και το 56% στην Σιγκαπούρη σε έρευνα των Ghosh και Chan (1996) (όπως αναφέρει ο Joshi το 2001), εξακολουθούν να χρησιμοποιούν το πρότυπο κόστος. Ομοίως, στο Ηνωμένο Βασίλειο το 76% των εταιρειών που συμμετείχαν στην έρευνα των Drury et al. (1993) (όπως αναφέρει ο Joshi το 2001), δήλωσαν πως χρησιμοποιούν την πρακτική, καθώς και στην Κίνα όπου χρησιμοποιείται η πρότυπη κοστολόγηση (Sulaiman et al., 2004). Αντίθετα, σύμφωνα με τους Armitage et al. (2016), ΜμΕ του Καναδά και της Αυστραλίας παρουσιάζεται ιδιαίτερα

χαμηλή η χρήση της, ακόμη και σε μηδενικά ποσοστά, διατυπώνοντας ως βασική αιτία για την αποτυχία της ανωτέρω τεχνικής, την ανεπάρκεια ιστορικών δεδομένων που είναι απαραίτητα για τον υπολογισμό των πρότυπων μεγεθών.

#### **2.1.4 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing – A.B.C.)**

Η κεντρική ιδέα στην οποία βασίζεται η A.B.C. είναι πως τα προϊόντα δεν καταναλώνουν πόρους, αλλά δραστηριότητες, για την εκτέλεση των οποίων αναλώνονται επιχειρησιακοί πόροι και των οποίων η απόκτηση δημιουργεί το κόστος (Sprong, 1992). Με άλλα λόγια, σε έναν οργανισμό προσδιορίζονται οι βασικές δραστηριότητες και δημιουργούνται τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων και στα οποία γίνεται η συγκέντρωση του κόστους. Στην συνέχεια, γίνεται ο υπολογισμός του κόστους για κάθε ξεχωριστή δραστηριότητα. Τα άμεσα έξοδα αντιστοιχίζονται απευθείας στις δραστηριότητες, ενώ για τα έμμεσα απαιτείται η χρήση των λεγόμενων οδηγών κόστους όπως ο αριθμός παρτίδων, ο αριθμός παραγγελιών, κ.λπ.. Με άλλα λόγια, κάθε δραστηριότητα συνδέεται με έναν οδηγό κόστους και στην συνέχεια, οι δραστηριότητες διαχωρίζονται σε παραγωγικές ή μη, δηλαδή σε αυτές που προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν ή όχι, αντί των κύριων και δευτερευουσών κέντρων κόστους που βρίσκουμε σε πιο παραδοσιακές προσεγγίσεις (Δημητράς και Μπάλλας, 2009). Επομένως, δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση αρχικά να διακρίνει και στην συνέχεια να μειώσει, στο μέτρο του δυνατού, τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν, σε μία προσπάθεια ελέγχου και συμπίεσης του κόστους. Γενικότερα, η A.B.C θεωρείται πως προσδιορίζει καλύτερα το πραγματικό κόστος και έχει χαρακτηριστεί ως εκλεπτυσμένο σύστημα κοστολόγησης, το οποίο αποτυπώνει καλύτερα και με μεγαλύτερη ακρίβεια την κατανομή του κόστους (Wegmann, 2010). Σημαντικό χαρακτηριστικό της αποτελεί και η παροχή πληροφοριών σχετικά με την σπατάλη των πόρων και την διαχείριση της παραγωγικότητας, επιτρέποντας στη διοίκηση βελτιώσει τις γνώσεις της σχετικά με την αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων (Kumar and Mahto, 2013). Στην εν λόγω πρακτική βασίζονται και στρατηγικές αποφάσεις που αφορούν το μίγμα προϊόντων ή τη διαμόρφωση της στρατηγικής διαχείρισης του κόστους (Wegmann, 2010; Kumar and Mahto, 2013). Ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται ακριβέστερος, δεδομένου πως τα προϊόντα δεν χρησιμοποιούν στον ίδιο βαθμό όλα τα επιμέρους γενικά (βιομηχανικά) έξοδα (Cooper, 1990). Η πρακτική της A.B.C προσεγγίζει ακριβέστερα το κόστος, βελτιώνοντας παράλληλα και τον έλεγχο του, λόγω της βελτιωμένης κατανομής των έμμεσων δαπανών, γεγονός που

συνεισφέρει στην ορθή τιμολόγηση. Κατά συνέπεια, θεωρείται πως παρέχεται βελτιωμένη εικόνα για τα αίτια του κόστους και ως εκ τούτου, για την μείωσή του (Hussain et al., 1998).

Παρόλο που με την A.B.C. θεωρείται πως παρέχεται μια ακριβέστερη προσέγγιση στο κόστος, συχνά η εφαρμογή της συνοδεύεται από δυσκολίες (Cohen et al., 2005). Συγκεκριμένα, οι δυσκολίες αφορούν στον προσδιορισμό και την επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους (Clarke et al., 1999). Επιπρόσθετα, οι Pavlatos και Paggios (2009) έθεσαν και το υψηλό κόστος υλοποίησης ως τον κύριο ανασταλτικό παράγοντα και βασική αιτία για την μη υιοθέτηση της συγκεκριμένης προσέγγισης. Επίσης, η ελλιπής υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση και οι αντιδράσεις των εργαζομένων για την υλοποίηση της αποτελούν συχνά παρατηρούμενες δυσκολίες (Plowman, 2005). Επιπρόσθετα, μία ακόμη δυσκολία στην εφαρμογή της είναι και ο περίπλοκος χαρακτήρας της (Plowman, 2005). Η ικανοποίηση των επιχειρήσεων από το υπάρχον παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης αποτελεί έναν από τους κύριους λόγους απόρριψης της προσέγγισης (Innes and Mitchell, 1995). Το παραπάνω επιβεβαιώνεται και από την έρευνα των Cohen et al. (2005) στην οποία βρέθηκε πως το 53% των εταιρειών που δεν χρησιμοποιούν την κοστολόγηση A.B.C., το κάνουν επειδή είναι ήδη ικανοποιημένοι με το υπάρχον σύστημα.

Σε μελέτη των Chenhall και Langfield-Smith (1998), οι παραγωγικές επιχειρήσεις στην Αυστραλία εξακολουθούσαν να βασίζονται στις παραδοσιακές πρακτικές για την μέτρηση του κόστους. Όμως, στην ίδια μελέτη βρέθηκε πως αυξήθηκε ο βαθμός υιοθέτησης της προσέγγισης. Μολονότι πως η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας έχει σχετικά χαμηλό ποσοστό υιοθέτησης για τις φιλανδικές μεταποιητικές επιχειρήσεις οι επιχειρήσεις φαίνονται πιο πρόθυμες να την εισάγουν, ιδιαίτερα εάν είναι μεγάλες επιχειρήσεις και έχουν τον χρόνο, τα χρήματα και τους πόρους για να πειραματιστούν (Hynnönen, 2005). Σε άλλη μελέτη που περιλαμβάνει ασιατικές χώρες, η A.B.C. δεν είχε εφαρμοστεί στις Σιγκαπούρη, Μαλαισία, Κίνα και την Ινδία (Sulaiman et al., 2004). Η έρευνα των Ballas και Venieris (1996) σε μεγάλες ελληνικές μεταποιητικές επιχειρήσεις (όπως αναφέρουν οι Angelakis et al., (2010)) έδειξε ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν υιοθετήσει την A.B.C. Μεταγενέστερα, το ποσοστό υιοθέτησης της, σημείωσε αύξηση στους τομείς των κατασκευών και του εμπορίου και ιδιαίτερα στο τομέα της παροχής υπηρεσιών που το ποσοστό ήταν υψηλότερο, ίσο με 65% (Cohen et al., 2005).

### **2.1.5 Κοστολόγηση με βάση τον στόχο - «Target costing»**

Η πρακτική της κοστολόγησης με βάση τον στόχο (target costing) «επινοήθηκε» από την γνωστή ιαπωνική αυτοκινητοβιομηχανία Toyota, στην προσπάθεια της να θέσει στόχους για μείωση του κόστους και αλλαγές στον σχεδιασμό του προϊόντος (Tanaka, 1993). Εκφράζεται μαθηματικά ως η αναμενόμενη τιμή πώλησης μείον το επιθυμητό κέρδος που η επιχείρηση θέλει να επιτύχει. Με άλλα λόγια, η επιχείρηση σχεδιάζει εκ των προτέρων τα επίπεδα τιμών, το κόστος προϊόντος και τα περιθώρια κέρδους που επιθυμεί να επιτευχθούν για ένα προϊόν.

Στις παραδοσιακές μεθόδους και αναφορικά με το στάδιο του κύκλου ζωής του προϊόντος, η διαδικασία της κοστολόγησης εφαρμόζεται κατά το στάδιο παραγωγής του και όταν διαπιστωθούν λάθη ή ανακρίβειες, η διοίκηση αναλαμβάνει δράσεις για την αναδιάρθρωση των διαδικασιών παραγωγής και τη μείωση του κόστους. Αντίθετα, η πρακτική «target-costing» εφαρμόζεται κατά τη διάρκεια του σταδίου σχεδιασμού, επικεντρώνεται στην εκ των προτέρων καλύτερη δυνατή τιμή, αποτρέποντας τη σπατάλη χρόνου σχετικά με το σχεδιασμό και την ανακατασκευή του προϊόντος (Sakurai, 1989). Θεωρείται ένα από τα πιο σημαντικά εργαλεία για την επίτευξη σταθερής κερδοφορίας στις παραγωγικές επιχειρήσεις και προσφέρει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα εφόσον στην κεντρική της ιδέα περιλαμβάνεται η συνεχής βελτίωση στα στάδια σχεδιασμού (Sulaiman et al., 2004). Η κοστολόγηση με βάση τον στόχο εισήχθη ως εργαλείο για την αντιμετώπιση του αυξημένου ανταγωνισμού (Abdel-Kader and Luther, 2006) συνεπώς, θα μπορούσαμε να διακρίνουμε μία θετική συσχέτιση της με την ένταση του ανταγωνισμού.

## **2.2 Πρακτικές Λήψης απόφασης , μέτρησης απόδοσης και στρατηγικής ανάλυσης**

Το πληροφοριακό περιεχόμενο των πρακτικών διοικητικής λογιστικής αποτελούν ισχυρό εργαλείο για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων (Pedroso and Gomes, 2020, Bhimani, 2003). Η αξιοποίησή τους για τον καθορισμό επιχειρηματικών αποφάσεων στον μεταποιητικό κλάδο που θεωρείται περισσότερο περίπλοκος, προσφέρει ισχυρό πλεονέκτημα (Rufino, 2013). Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλυθούν ως πρακτικές λήψης απόφασης ο προϋπολογισμός (budgets) και η ανάλυση κόστους- όγκου- κέρδους (C.V.P.). Ταυτόχρονα, εξετάζονται και οι σύγχρονες πρακτικές λήψης απόφασης όπως η πρακτική μέτρησης της απόδοσης των επενδεδυμένων ταμειακών ροών (Cash flow return on Investment-CFROI), η πρακτική

ανάλυσης κερδοφορίας του πελάτη (Customer profit analysis-CPA), η πρακτική σύνταξης τμηματικών αναφορών απόδοσης (Divisional profit analysis), η πρακτική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking) και η πρακτική εκτίμησης κόστους/προϊόντων ανταγωνιστή. Οι τρεις πρώτες εντάσσονται στη επιμέρους κατηγορία των πρακτικών μέτρησης της απόδοσης ενώ οι δύο τελευταίες έχουν στρατηγικό προσανατολισμό.

### **2.2.1 Προϋπολογισμοί (Budgets)**

Σε διάφορες μελέτες που έχουν γίνει παγκοσμίως βρέθηκε πως οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την πρακτική των προϋπολογισμών (budgets) ως εργαλείο προγραμματισμού και ελέγχου του κόστους. Πιο συγκεκριμένα, αυτό διαπιστώθηκε από τους Abdel-Kader and Luther, (2006) για την βρετανική βιομηχανία φαγητού και ποτού, από τους Weekes and Alleyne, (2011) για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις στα Barbados και από την Hyvönen, (2005) για τις αντίστοιχες επιχειρήσεις της Φιλανδίας. Επίσης, στην Φιλανδία ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται και για τον οικονομικό προγραμματισμό με υψηλό ποσοστό υιοθέτησης, της τάξης του 84% (Hyvönen, 2005). Οι Chenhall και Langfield-Smith (1998) μελετώντας επιχειρήσεις στην Αυστραλία διαπίστωσαν πως ο προϋπολογισμός για προγραμματισμό της οικονομικής θέσης υιοθετείται από όλες τις επιχειρήσεις, ενώ ο προϋπολογισμός για τον έλεγχο λαμβάνει δεύτερη θέση.

Ακόμη και για τα ελληνικά δεδομένα διαπιστώνεται πως η πλειοψηφία των ελληνικών ξενοδοχείων χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς για τον έλεγχο του κόστους (91,8 %) (Pavlatos και Paggios, 2008). Σύμφωνα με μελέτη των Ballas και Venieris (1996) που μελέτησε τις ελληνικές μεταποιητικές επιχειρήσεις ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται κυρίως για σκοπούς προγραμματισμού ή έλεγχο του κόστους (Hyvonen, 2005). Αντίθετα, οι ινδικές κατασκευαστικές εταιρείες υιοθετούν τον προϋπολογισμό κυρίως για τον προγραμματισμό καθημερινής λειτουργίας και σε χαμηλότερο ποσοστό για έλεγχο κόστους και για τον προγραμματισμό χρηματοοικονομικής θέσης (Joshi, 2001).

Όσον αφορά στην χρησιμότητα της πρακτικής περισσότερο από το 90% των ερωτηθέντων στην βιομηχανία τροφίμων και ποτών στο Ηνωμένο Βασίλειο θεωρούν χρήσιμους τους προϋπολογισμούς (Abdel-Kader and Luther, 2006). Στην Τουρκία, οι κατασκευαστικές εταιρείες θεωρούν ως πιο χρήσιμη και σημαντική πρακτική αυτή των προϋπολογισμών (εύρημα που επιβεβαιώνεται και για τις Αυστραλιανές επιχειρήσεις από μελέτη των Chenhall

και Langfield-Smith το 1998) (Uyar, 2010). Ομοίως, και οι Ινδικές κατασκευαστικές εταιρείες έκριναν ότι ο προϋπολογισμός ήταν η πιο σημαντική πρακτική διοικητικής λογιστικής για το άμεσο μέλλον (Joshi, 2001).

### **2.2.2 Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost – volume – profit- CVP)**

Σύμφωνα με τους Garrison et. al., (2003), η ανάλυση κόστους-όγκου-κέρδους (Cost-Volume- Profit analysis-C.V.P.) συμβάλλει ώστε η διοίκηση να κατανοήσει τη σχέση μεταξύ της πωλούμενης ποσότητας, του αντίστοιχου κόστους της, της τιμής πώλησης και του κέρδους. Χρησιμοποιείται με σκοπό την λήψη απόφασης σχετικά με το ποια προϊόντα ή υπηρεσίες θα προσφέρουν οι επιχειρήσεις, σε τι τιμές, ποια στρατηγική marketing θα ακολουθήσουν και ποια δομή κόστους θα διατηρήσουν (Garrison et. al., 2014). Η δομή κόστους ή διάρθρωση κόστους αποτελεί εργαλείο ανάλυσης κόστους ανά προϊόν ή ομάδα προϊόντων. Παρέχεται δηλαδή η πληροφόρηση σχετικά με το πως το κόστος διαιρείται στα διάφορα προϊόντα, αφού διαφορετικά προϊόντα μοιράζονται τα ίδια κόστη. Για παράδειγμα, χρησιμοποιείται ο ίδιος προμηθευτής για την προμήθεια μιας πρώτης ύλης που χρησιμοποιείται για να παραχθούν διαφορετικά προϊόντα. Με την διάρθρωση του κόστους, η επιχείρηση γνωρίζει το κόστος ανά προϊόν και μπορεί να τιμολογήσει με αντίστοιχο τρόπο ώστε να είναι κερδοφόρα τα προϊόντα της. Η εν λόγω πρακτική επιτρέπει στην διοίκηση να παρακολουθήσει τη συμπεριφορά του κόστους πριν αναλάβει μια συγκεκριμένη παραγγελία και να εξετάσει εάν ένα προϊόν συμφέρει είτε να ιδιοπαραχθεί, είτε να αγοραστεί εξωτερικά (Weekes–Marshall and Alleyne, 2011). Δεδομένου ότι είναι σύνηθες να μεταβάλλεται το επίπεδο παραγωγής λόγω ανταγωνισμού, εισαγωγής νέου προϊόντος, εμπορικής ύφεσης ή ανάπτυξης, η ανάλυση CVP αποτελεί χρήσιμη πηγή πληροφόρησης για το πως επιδρούν τα μεταβαλλόμενα επίπεδα παραγωγής στο κέρδος των επιχειρήσεων (Abdulladhi et. al., 2017). Η εφαρμογή της είναι σχετικά απλή και προκύπτει με την αφαίρεση της τιμής πώλησης ανά μονάδα από το μεταβλητό κόστος ανά μονάδα ώστε να φτάσουμε στο περιθώριο συνεισφοράς. Το περιθώριο συνεισφοράς μας δείχνει το ποσό ή και το ποσοστό συνεισφοράς των πωλήσεων για την κάλυψη του σταθερού κόστους και τη δημιουργία κέρδους. Στη συνέχεια, το συνολικό σταθερό κόστος διαιρείται με το περιθώριο συνεισφοράς για να φτάσουμε στον αριθμό των μονάδων δηλαδή στο νεκρό σημείο, όπου το συνολικό κόστος ισούται με τη συνολική αξία πωλήσεων. Εναλλακτικά, προσδιορίζεται το ύψος των

πωλήσεων στο οποίο καλύπτονται όλες οι δαπάνες, χωρίς την επίτευξη κέρδους (Weekes–Marshall and Alleyne, 2011).

Στη μελέτη των Abdel-Kader και Luther, (2006), η πρακτική της ανάλυσης C.V.P θεωρείται ως χρήσιμη πρακτική από το 86% του δείγματος, όμως μόνο το 44% την χρησιμοποιεί τουλάχιστον συχνά. Η εμπειρική έρευνα τεσσάρων ασιατικών χωρών που εξετάστηκαν αποκαλύπτουν ότι το 66% των επιχειρήσεων στη Σιγκαπούρη χρησιμοποίησαν την πρακτική και ικανοποιητική είναι η χρήση της και για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις της Μαλαισίας, αφού υπερβαίνει το 50% (Sulaiman et. al., 2004). Για τις Ινδικές κατασκευαστικές επιχειρήσεις, οι πρακτικές του προϋπολογισμού και ανάλυσης κόστους- όγκου – κέρδους (CVP), θα διατηρούν την σημασία και χρησιμότητα τους και μελλοντικά (Joshi, 2001).

### **2.2.3 Πρακτικές αξιολόγησης απόδοσης**

Η ανάλυση κερδοφορίας πελατών (CPA) αναφέρεται στην κατανομή εσόδων και δαπανών σε τμήματα πελατών ή μεμονωμένους πελάτες, έτσι ώστε η κερδοφορία αυτών των τμημάτων ή και των μεμονωμένων πελατών να μπορεί να υπολογιστεί (Van Raaij et. al., 2003). Στόχος της δεν είναι να αντικαταστήσει τις συμβατικές πρακτικές μέτρησης της απόδοσης, αλλά να παρέχει στη διοίκηση πληροφορίες σχετικά με την πελατειακή βάση και να καθοδηγήσει μακροπρόθεσμα αποφάσεις που σχετίζονται με τον πελάτη (Noone and Griffin, 1999), αφού μέσω αυτής εντοπίζεται οι πελάτες που αξίζει να διατηρηθούν (Mulhern, 1999). Η χρήση της κοστολόγησης A.B.C. αποτελεί εργαλείο βελτίωσης της πρακτικής ανάλυσης κερδοφορίας των πελατών για την απόκτηση ακριβέστερων πληροφοριών κόστους (Weekes – Marshall and Alleyne, 2011). Για τον ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, η ανάλυση κερδοφορίας πελάτη (customer profitability analysis) υιοθετείται σε μεγάλο βαθμό (70,6%) (Pavlatos and Paggios, 2008). Ωστόσο, αν και η εφαρμογή της πρακτική της ανάλυσης κερδοφορίας πελάτη θεωρείται χρήσιμη, η δυσκολία στην απόκτηση ακριβών πληροφοριών για την συμπεριφορά των πελατών, μειώνει την υιοθέτηση της (Mulhern, 1999).

Η σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης (divisional profit) αποτελεί πρακτική μέτρησης της απόδοσης των επιχειρήσεων και στηρίζεται στην μέτρηση της απόδοσης επιμέρους τμημάτων μιας επιχείρησης ή κέντρων κόστους, εσόδων, κερδών ή επενδύσεων (Jensen and Meckling, 1998). Σχετικές έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί δείχνουν ότι χρησιμοποιείται σε υψηλό ποσοστό από τις φιλανδικές κατασκευαστικές επιχειρήσεις και αποτελεί μία από τις πιο χρήσιμες πρακτικές (Hynönen, 2005). Ομοίως, οι Αυστραλιανές καθώς και οι Ινδικές



επιχειρήσεις υιοθετούν την πρακτική, την αξιολογούν ως χρήσιμη και προβλέπουν και μελλοντική εφαρμογή (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001).

Σύμφωνα με έρευνα του Joshi (2001) σε Ινδικές επιχειρήσεις η πρακτική μέτρησης της απόδοσης των επενδεδυμένων ταμειακών ροών (Cash flow return on investment- CFROI) χαρακτηρίζεται ως χρήσιμη και ωφέλιμη πρακτική. Λειτουργεί ως εκτιμητής για την οικονομική απόδοση μιας εταιρείας, συγκρίνοντας τις ταμειακές ροές με το κόστος κεφαλαίου, ή το προεξοφλητικό επιτόκιο. Ορίζεται ως η μέση οικονομική απόδοση όλων των επενδυτικών σχεδίων μιας εταιρείας σε ένα δεδομένο έτος. Επίσης, πληροφορεί τους επενδυτές για την εσωτερική λειτουργία της επιχείρησης και το πώς δημιουργεί ή ξοδεύει τα χρήματα της καθώς και πώς χρηματοδοτεί τις δραστηριότητες της. Για τον υπολογισμό της, οι ταμειακές ροές προσαρμοσμένες στον πληθωρισμό διαιρούνται με τις επενδύσεις μετρητών προσαρμοσμένες στον πληθωρισμό (Ittner and Larcker, 1998).

#### **2.2.4 Πρακτικές στρατηγικής ανάλυσης**

Η τεχνική της συγκριτικής αξιολόγησης (benchmarking) αποτελεί πρακτική λήψης απόφασης και στρατηγικό εργαλείο για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μεγέθους. Αναφορικά με την εμφάνισή της, εισήχθη και εφαρμόστηκε με επιτυχία από την εταιρεία Xerox (Abdel-Kader and Luther, 2006) και σύμφωνα με τους Trosa και Williams (1996) «Ο πιο συχνά χρησιμοποιούμενος ορισμός της συγκριτικής αξιολόγησης είναι η αναζήτηση για εύρεση και εφαρμογή της καλύτερης πρακτικής». Εκτενέστερος ορισμός είχε δοθεί το 1993 από το American Productivity and Quality Center (APQC), προσδιορίζοντας τη συγκριτική αξιολόγηση ως την «διαδικασία της σύγκρισης και μέτρησης των οργανισμών σε σχέση με άλλους, οπουδήποτε στον κόσμο, ώστε να αποκτήσουν πληροφορίες, φιλοσοφίες, πρακτικές και μέτρα που θα τους βοηθήσουν να αναλάβουν δράση για τη βελτίωση του απόδοσης τους».

Η πρακτική της συγκριτικής αξιολόγησης (benchmarking) λαμβάνει διάφορες μορφές αλλά οι πιο συχνές είναι το ανταγωνιστικό benchmarking, το benchmarking λειτουργιών και το γενικό benchmarking. Το ανταγωνιστικό Benchmarking είναι η σύγκριση των πρακτικών με αυτές των πιο επιτυχημένων ανταγωνιστών. Σύμφωνα με το Benchmarking λειτουργιών, η επιχείρηση συγκρίνει τις πρακτικές της με αυτές των καλύτερων επιχειρήσεων που έχουν παρόμοιες δραστηριότητες και σύμφωνα με το γενικό Benchmarking, η επιχείρηση αναζητά τις καλύτερες πρακτικές που εφαρμόζονται από όλες γενικά τις επιχειρήσεις. Η χρήση της

στις ΜμΕ είναι σχετικά χαμηλή (St-Pierre and Delisle, 2006) και σύμφωνα με τον Monkhouse (1995), η χρήση της πρακτικής αποτελεί πρόκληση. Σε έρευνα του Monkhouse (1995) σε ΜμΕ, διαπιστώθηκαν πολλά εμπόδια, πραγματικά ή αντιληπτά. Συγκεκριμένα, αναφέρεται πως υπάρχουν λίγες πληροφορίες για την έκταση της χρήσης του, ιδίως από μικρότερους οργανισμούς, αφού η τεχνική τείνει να βασίζεται σε προσέγγιση περιπτώσιολογικής μελέτης σε μικρό αριθμό μεγάλων οργανισμών.

Η εκτίμηση κόστους του ανταγωνιστή είναι μια γνωστή πρακτική στρατηγικής λήψης απόφασης (Guilding et. al., 2000). Η εκτίμηση κόστους παραγωγής των ανταγωνιστών επηρεάζει και την στρατηγική τιμολόγηση της επιχείρησης, αφού σε περίπτωση που το κόστος του ανταγωνιστή είναι μεγαλύτερο, μία πιθανή μείωση της τιμολόγησης της επιχείρησης θα αποτελούσε απειλή για τον ανταγωνιστή με το υψηλότερο κόστος και ως εκ τούτου, είναι δυσκολότερο να μειώσει τη τιμή (Hoffjan and Heinen, 2003). Σύμφωνα με έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί, τα στοιχεία που δείχνουν ότι οι ελληνικές ΜμΕ χρησιμοποιούν την πρακτική της εκτίμησης του κόστους ανταγωνιστή είναι ελλιπή. Δεδομένου πως για την εκτίμηση του κόστους θα απαιτηθούν επιχειρησιακοί πόροι, είναι αναμενόμενη και μία αύξηση των δαπανών για την συλλογή των δεδομένων και πληροφοριών για την εκτίμηση του κόστους. Άρα, η εκτίμηση κόστους συνεπάγεται επιπρόσθετες δαπάνες για μία επιχείρηση (Hoffjan and Heinen, 2003).

## Κεφάλαιο 3:

### Παράγοντες επιλογής πρακτικών διοικητικής λογιστικής στις ΜμΕ

Δεδομένου ότι τα συστήματα κοστολόγησης εξελίσσονται και καθοδηγούνται από αλλαγές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος (Tsifora and Chatzoglou, 2016), καθώς και πως κάθε πρακτική δεν είναι ιδανική για κάθε επιχείρηση (Covaleski et al., 1996), η διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν την υιοθέτηση των πρακτικών από τις ΜμΕ θεωρείται χρήσιμη. Από σχετικές έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί, φαίνεται πως ανάμεσα στους σημαντικούς παράγοντες περιλαμβάνονται τα χαρακτηριστικά του οργανισμού και συγκεκριμένα το μέγεθος, το εύρος αγοράς που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, το πλήθος των παραγόμενων προϊόντων, καθώς και εξωτερικοί παράγοντες όπως ο ανταγωνισμός.

#### 3.1 Πολυπλοκότητα παραγωγικής διαδικασίας

Κριτήρια επιλογής για την χρήση κάθε πρακτικής από την επιχείρηση αποτελούν η φύση του περιβάλλοντος λειτουργίας και η πολυπλοκότητα αυτού (Chenhall, 2003). Σε εταιρείες με λιγότερο περίπλοκες δραστηριότητες (π.χ. ένα προϊόν ή υπηρεσία, μία γεωγραφική αγορά κ.λπ.) αναφέρεται πως δεν επιλέγονται πρακτικές κατάλληλες για εταιρείες με πιο σύνθετες λειτουργίες (Armitage et al., 2016). Αντίθετα, σε επιχειρήσεις με σύνθετες δραστηριότητες (π.χ. πολλαπλά προϊόντα ή υπηρεσίες, διαφοροποίηση των αγορών), επιλέγονται κατάλληλες πρακτικές όπως η κοστολόγηση A.B.C και η σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης (divisional or segment profit analysis). Γενικά, οι ΜμΕ επικεντρώνονται περισσότερο σε ένα περιορισμένο σύνολο πρακτικών όπως οι προϋπολογισμοί, τα συστήματα κοστολόγησης, η ανάλυση ταμειακών ροών, που θεωρούνται κρισιμότερα για την βραχυπρόθεσμη επιβίωσή τους (Armitage et al., 2016). Από τις αρχές του 1900 έχει αναγνωριστεί και αποτελεί κοινή πρακτική η αξιολόγηση της τμηματικής κερδοφορίας (divisional profit) σε επιχειρήσεις που παράγονται πολλά διαφορετικά προϊόντα. Εκτός από τον παράγοντα της διαφοροποιημένης παραγωγής, και η διαφοροποίηση της αγοράς που δραστηριοποιείται η επιχείρηση επηρεάζει θετικά την χρήση και ανάγκη για την συγκεκριμένη πρακτική.

Σχετικά με την παραγωγική διαδικασία, διαπιστώθηκε ότι το πιο συχνά χρησιμοποιούμενο εργαλείο κοστολόγησης για επιχειρήσεις με μαζική παραγωγή είναι η πρότυπη κοστολόγηση, αφού ο καθορισμός προτύπου στις παραγωγικές διαδικασίες αποτελεί μία επιτακτική ανάγκη

(Rufino, 2013). Αναφορικά με το target costing, φαίνεται πως δεν ταιριάζει και συνεπώς, δεν χρησιμοποιείται εντατικά από βιομηχανίες προσανατολισμένες στη διαδικασία της συνεχούς παραγωγής (Sakurai, 1989). Από τις πρακτικές λήψης απόφασης, η ανάλυση κόστους-όγκου-κέρδους (CVP) χρησιμοποιείται συχνά από επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την συνεχή παραγωγική διαδικασία, αφού είναι σημαντικό να καθοριστεί ο όγκος ή ποσότητα που πρέπει να παραχθεί και να πωληθεί ώστε να καλυφθεί το μεταβλητό κόστος και να επιτευχθεί κερδοφορία (Rufino, 2013).

### **3.2 Κύκλος ζωής επιχειρήσεων**

Η ηλικία των ΜμΕ αποτελεί κριτήριο επιλογής των πρακτικών διοικητικής λογιστικής. Κατά την σύγκριση της χρήσης των πρακτικών από τις ΜμΕ σε διαφορετικά στάδια του οργανωτικού κύκλου ζωής (γέννηση, ανάπτυξη, ωριμότητα, κάμψη και παρακμή) διαπιστώθηκε ότι οι επιχειρήσεις βασίζονται περισσότερο στις πρακτικές, καθώς μετακινούνται από το στάδιο γέννησης στο στάδιο της ανάπτυξης, εμφανίζοντας μειωμένη χρήση στο στάδιο παρακμής (Moore και Yuen, 2001). Υποστηρίζεται ότι οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στα αρχικά στάδια του οργανωτικού κύκλου ζωής επικεντρώνονται περισσότερο σε πρακτικές και πληροφορίες που θεωρούνται κρίσιμες για την επιβίωση τους όπως η ανάλυση των ταμειακών ροών (Blank's, 2012). Οι επιχειρήσεις σε πρώιμο στάδιο ή αλλιώς «νεοσύστατες επιχειρήσεις» τείνουν να κάνουν σχετικά περιορισμένη χρήση πολλών πρακτικών διοικητικής λογιστικής. Εστιάζουν κυρίως σε βασικά εργαλεία όπως λειτουργικούς προϋπολογισμούς και απλά συστήματα κοστολόγησης (Davila και Foster, 2005).

Αντίθετα, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο της ανάπτυξης επικεντρώνονται περισσότερο στις δραστηριότητες «εκτέλεσης» που σχετίζονται με την εφαρμογή στρατηγικής, την ανάπτυξη συστημάτων ελέγχου κ.λπ. (Blank, 2012; Moore και Yuen, 2001). Βέβαια, ακόμη και οι επιχειρήσεις πρώιμου σταδίου όταν αναπτύσσονται κάνουν μεγαλύτερη χρήση των πρακτικών είτε επειδή έχουν περισσότερους πόρους για να τις χρησιμοποιήσουν, είτε λόγω αναγκαιότητας για περισσότερες πληροφορίες και καλύτερο συντονισμό δραστηριοτήτων και επικοινωνία (Davila και Foster, 2005; Moore και Yuen, 2001).

### 3.3 Μέγεθος επιχειρήσεων

Το μέγεθος της επιχείρησης είναι καθοριστικός παράγοντας υιοθέτησης των πρακτικών (Angelakis et. al., 2010; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Sulaiman et al., 2004). Από την μελέτη παραγωγικών επιχειρήσεων της Ινδίας διαπιστώθηκε πως οι εταιρείες μεγάλου μεγέθους έχουν την τάση να χρησιμοποιούν τις σύγχρονες πρακτικές διοικητικής λογιστικής περισσότερο από τις μεσαίου μεγέθους εταιρείες (Joshi, 2001). Ο ανωτέρω ισχυρισμός επιβεβαιώθηκε από τους Abdel-Kader και Luther (2008), καθώς και από τους Pavlatos και Kostakis (2015) τόσο για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου, όσο και για τις ελληνικές βιομηχανικές επιχειρήσεις αντίστοιχα. Ακόμη, και η μελλοντική έμφαση και χρήση που θα δοθεί στις πρακτικές φαίνεται πως αυξάνει, όσο αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης (Hyyonen, 2005). Ίσως αυτό συμβαίνει επειδή οι μεγαλύτερες εταιρείες διαθέτουν περισσότερους πόρους για την ανάπτυξη αυτών πρακτικών διοικητικής λογιστικής (Jankala and Silvola, 2012).

Όσον αφορά στις πρακτικές κοστολόγησης, βρέθηκε πως οι μεγαλύτερες εταιρείες είναι πιο πιθανό να χρησιμοποιούν την κοστολόγηση A.B.C. (Brierly, 2011). Ομοίως, σύμφωνα με τους Pavlatos και Kostakis (2015, 2018) οι μεγαλύτερες ελληνικές βιομηχανικές χρησιμοποιούν περισσότερο τις σύγχρονες πρακτικές κοστολόγησης όπως η κοστολόγηση A.B.C. και η κοστολόγηση με βάση τον στόχο (target costing). Όσον αφορά στις πρακτικές λήψης απόφασης και μέτρησης της απόδοσης, καθώς και των στρατηγικών εργαλείων, θετική είναι η συσχέτιση της έντασης της χρήσης με το μέγεθος της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, η πρακτική της εκτίμησης του κόστους ανταγωνιστή εφαρμόζεται περισσότερο και θεωρείται πιο χρήσιμη για μεγαλύτερες επιχειρήσεις (Guilding, 1999). Επίσης, ως προς την συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking) η χρήση του από τις μικρότερες επιχειρήσεις αποτελεί πρόκληση, αφού διαπιστώθηκαν πολλά εμπόδια με το κύριο εμπόδιο να είναι οι ελλείψεις πληροφορίες για τον τρόπο εφαρμογής του (Monkhouse, 1995). Σχετικά με τις σύγχρονες πρακτικές μέτρησης της απόδοσης όπως η ανάλυση κερδοφορίας, διαπιστώθηκε συχνότερη υιοθέτηση από τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις συγκριτικά με τις μικρότερες και νεοσύστατες επιχειρήσεις (Shields and Shelleman, 2016). Το εύρημα αυτό επιβεβαιώνεται και από έρευνα των Pavlatos και Kostakis (2015), σύμφωνα με τους οποίους οι μεγαλύτερες ελληνικές επιχειρήσεις είναι αυτές που χρησιμοποιούν περισσότερο την ανάλυση κερδοφορίας πελατών και την συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking).

Συμπερασματικά, φαίνεται πως η χρήση των σύγχρονων πρακτικών διοικητικής λογιστικής σχετίζεται θετικά με το μέγεθος της επιχείρησης. Ο λόγος που μεγαλύτερες επιχειρήσεις εφαρμόζουν σε μεγαλύτερο βαθμό τις σύγχρονες πρακτικές αιτιολογείται από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά πληροφόρησης που παρέχουν οι σύγχρονες πρακτικές και από το γεγονός ότι οι προηγμένες πρακτικές ενσωματώνουν τις προκλήσεις του μεταβαλλόμενου οικονομικού περιβάλλοντος. Ως εκ τούτου, συγκριτικά με τις παραδοσιακές πρακτικές, οι σύγχρονες πρακτικές ικανοποιούν τις αυξανόμενες ανάγκες των μεγαλύτερων επιχειρήσεων λόγω του μεταβαλλόμενου οικονομικού περιβάλλοντος (Pavlatos and Kostakis, 2015).

### **3.4 Οικονομική κρίση**

Σύμφωνα με τους Pavlatos και Kostakis σε μελέτη τους που έγινε στις ελληνικές επιχειρήσεις το 2015, διαπιστώθηκε πως η οικονομική κρίση του 2008 παρακίνησε τις εταιρείες να χρησιμοποιούν εργαλεία συγκριτικής αξιολόγησης (benchmarking) για να συγκρίνονται με άλλες επιχειρήσεις και όχι μόνο το εσωτερικό τους περιβάλλον. Επιπρόσθετα, διαπίστωσαν πως και για πρακτικές όπως εκτίμηση του κόστους παραγωγής προϊόντων ανταγωνιστών (competitor cost assessment), ανάλυση κερδοφορίας πελατών, κοστολόγηση με βάση τον στόχο (target costing), η οικονομική κρίση επέδρασε θετικά στην υιοθέτηση τους. Αντίθετα, αναφέρουν πως οι πρακτικές ανάλυσης χρηματοροών (cash flows) και σύνταξης τμηματικών αναφορών απόδοσης (divisional profit) που χρησιμοποιήθηκαν και θεωρούνταν σημαντικά προ κρίση έχασαν την πραγματική χρήση και σημασία κατά την περίοδο της κρίσης.

Γενικότερα, η οικονομική κρίση είναι ο λόγος που αυξάνεται η σημασία της κοστολόγησης (Uyar, 2010). Οι ελληνικές επιχειρήσεις στράφηκαν σε σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης (κοστολόγηση A.B.C., target costing), αφού τα παραδοσιακά συστήματα χρησιμοποιήθηκαν λιγότερο κατά τη διάρκεια της κρίσης λόγω της εγγενούς αδυναμίας τους να παρέχουν ποιοτικότερες πληροφορίες (Pavlatos and Kostakis, 2015).

Αναλυτικότερα, το target costing αποτελεί εργαλείο που λειτουργεί αποτελεσματικά σε περιόδους οικονομικής κρίσης εφόσον λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά του προϊόντος που επιθυμούν να αγοράσουν οι πελάτες, καθώς και την τιμή που είναι διαθέσιμοι να καταβάλλουν. Σύμφωνα με τις απαιτήσεις των πελατών, οι εταιρείες ξεκινούν μια διαδικασία μείωσης του κόστους προκειμένου να ικανοποιήσουν τους πελάτες τους και να επιτύχουν ένα

επιθυμητό περιθώριο κέρδους (Pavlatos and Kostakis, 2018). Η Α.Β.Σ. κοστολόγηση δίνει αναλυτικές και ακριβείς πληροφορίες σχετικά με το κόστος των δραστηριοτήτων μιας εταιρείας και την εξάλειψη εκείνων που δεν προσθέτουν αξία, προκειμένου να επιτευχθεί μια αποτελεσματική διαχείριση κόστους και η οποία είναι αναγκαία ιδιαίτερα σε μια περίοδο οικονομικής κρίσης (Pavlatos and Kostakis, 2018).

### 3.5 Ανταγωνισμός

Αναφορικά με τον ρόλο του ανταγωνισμού, φαίνεται πως η ένταση του επηρεάζει την χρήση εργαλείων διοικητικής λογιστικής (Ahmad & Mohamed Zabri, 2015), δεδομένου πως ο αυξημένος ανταγωνισμός δημιουργεί απαιτήσεις για πιο εξειδικευμένες πληροφορίες (Angelakis et. al. 2010). Επιπρόσθετα, το επίπεδο του ανταγωνισμού δημιουργεί ένα επιπλέον κίνητρο για την διοίκηση ώστε να εισάγει νέα εργαλεία Διοικητικής Λογιστικής προκειμένου να λάβει τις σωστές αποφάσεις (O'Connor et. al., 2004; Al-Omiri & Drudy, 2007).

Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σε υψηλότερο βαθμό στρατηγικά εργαλεία (εκτίμηση κόστους ανταγωνιστή), αξιολόγησης της απόδοσης (ανάλυση κερδοφορίας πελάτη) και πρακτικές λήψης απόφασης γενικότερα. Αυτό εξηγείται από την ένταση του ανταγωνισμού μεταξύ των βιομηχανιών. Παρατηρείται δηλαδή θετική σχέση των πρακτικών λήψης απόφασης και της έντασης του ανταγωνισμού (Cadez, 2006). Όπως επιβεβαιώνεται και από τους Ahmad και Mohamed Zabri (2015) και Novianty (2015), η ένταση του ανταγωνισμού συσχετίζεται θετικά με την χρήση προϋπολογισμών σε ΜμΕ και τις πρακτικές με στρατηγικό προσανατολισμό (συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking), εκτίμηση του κόστους ανταγωνιστών) αντίστοιχα.

Εκτός από τις πρακτικές λήψης απόφασης, διαπιστώθηκε πως και για τις πρακτικές κοστολόγησης αυξήθηκε η χρήση και η σημασία αυτών, όταν σημειώθηκαν υψηλά επίπεδα ανταγωνισμού (Uyar, 2010). Η κοστολόγηση με βάση τον στόχο (target costing) συχνά χρησιμοποιείται ως εργαλείο αντιμετώπισης του αυξημένου ανταγωνισμού (Abdel-Kader and Luther, 2006). Σύμφωνα με τους Pavlatos και Paggios (2008), οι ελληνικές ξενοδοχειακές μονάδες που χρησιμοποιούσαν ή σχεδίαζαν να δώσουν μεγαλύτερη έμφαση στις σύγχρονες πρακτικές όπως την κοστολόγηση Α.Β.Σ., αντιμετώπιζαν υψηλότερο επίπεδο ανταγωνισμού.

## Κεφάλαιο 4:

### Ερευνητική μεθοδολογία & ερωτήματα

#### 4.1 Μεθοδολογία έρευνας

Στις κοινωνικές επιστήμες, διεξάγονται έρευνες με στόχο την απάντηση ερωτημάτων και την δημιουργία επιστημονικής γνώσης. Η συγκεκριμένη έρευνα αφορά στο ζήτημα των πρακτικών διοικητικής λογιστικής σε ΜμΕ. Δεδομένου πως εξετάζεται ο τρόπος λειτουργίας των επιχειρήσεων, θα μπορούσαμε να την εντάξουμε στην εφαρμοσμένη επιχειρηματική έρευνα και η οποία περιλαμβάνει *«την συστηματική διαδικασία κριτικής διερεύνησης φαινομένων αναφορικά με την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και την επίλυση επιχειρηματικών προβλημάτων»* (Saunders et al., 2019). Η συγκεκριμένη έρευνα σχεδιάστηκε ώστε να εξετάσει την χρήση των πρακτικών διοικητικής λογιστικής από τις ελληνικές ΜμΕ. Από την συστηματική μελέτη της θεωρίας και την επισκόπηση της βιβλιογραφίας καθοδηγηθήκαμε ώστε να συγκεκριμενοποιήσουμε τις αρχικές ερευνητικές ιδέες, να διατυπώσουμε το κύριο ερευνητικό ερώτημα και να θέσουμε τους ερευνητικούς μας στόχους. Αναλυτικότερα, το κύριο ερευνητικό ερώτημα διερευνά τις πρακτικές διοικητικής λογιστικής, που χωρίζονται στην κατηγορία κοστολόγησης και λήψης απόφασης, και την υιοθέτηση τους από τις θεσσαλικές βιομηχανικές ΜμΕ. Οι ερευνητικοί στόχοι επικεντρώνονται στον βαθμό (καθόλου – πάρα πολύ) υιοθέτησης, χρησιμότητας και μελλοντικής εφαρμογής των πρακτικών και στους παράγοντες που σχετίζονται με την χρήση αυτών.

Η έρευνά μας θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως περιγραφική (descriptive), εφόσον αρχικά επιδιώκουμε να αναλυθούν τα δεδομένα ώστε να εξαχθούν κάποια γενικά συμπεράσματα. Ωστόσο, στην συνέχεια λαμβάνει την μορφή της επεξηγηματικής μελέτης (explanatory), δεδομένου πως προσπαθούμε να διατυπώσουμε την ύπαρξη σχέσεων ανάμεσα στις εξεταζόμενες μεταβλητές όπως η χρήση των πρακτικών, το μέγεθος της επιχείρησης, ο ανταγωνισμός, η πολυπλοκότητα της επιχείρησης και ο κύκλος ζωής και οι οποίες αποτελούν τις ανεξάρτητες μεταβλητές μας. Ο βαθμός χρήσης των πρακτικών διοικητικής λογιστικής αποτέλεσε την εξαρτημένη μεταβλητή της έρευνάς μας δεδομένου πως επιδιώκαμε να διερευνήσουμε τον τρόπο με τον οποίο οι προαναφερθέντες παράγοντες (ανεξάρτητες μεταβλητές) μπορεί να επηρεάζουν την χρήση τους. Η συγκεκριμένη έρευνα αποτελεί μία εμπειρική έρευνα η οποία χρησιμοποιεί ερωτηματολόγιο κλειστού τύπου ώστε να



συλλεχθούν, ποσοτικοποιηθούν και αναλυθούν, στατιστικά, ποσοτικά αριθμητικά δεδομένα ώστε να μπορέσουμε να γενικεύσουμε τα συμπεράσματα της σε ευρύτερους πληθυσμούς (Δημητριάδη, 1999). Η ακολουθούμενη ερευνητική προσέγγιση χαρακτηρίζεται ως επαγωγική, αφού ερευνάται η χρήση των πρακτικών διοικητικής λογιστικής ώστε να αναπτυχθεί μια θεωρητική ερμηνεία καθώς συλλέγονται και αναλύονται τα δεδομένα, δηλαδή το ερευνητικό έργο οδηγείται από τα δεδομένα (Saunders et. al., 2019). Η παρούσα έρευνα βασίζεται κυρίως στην Θετικιστική θεωρία (Positive theory), η οποία εξετάζει το τι συμβαίνει ή τι θα συμβεί. Όσον αφορά στον χρονικό ορίζοντα της έρευνας, η μελέτη είναι διατομεακή ή στατική (cross-sectional), αφού πραγματοποιείται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που εκτείνεται μεταξύ Απριλίου και Ιουνίου 2021.

Το ερευνητικό εργαλείο που χρησιμοποιήθηκε ήταν το ερωτηματολόγιο και επιλέχθηκε ως το πιο κατάλληλο, δεδομένου πως ήταν εφικτό να αποσταλεί στις θεσσαλικές επιχειρήσεις γρήγορα και εύκολα και με ηλεκτρονικό τρόπο. Επίσης, με δεδομένο ότι η έρευνα διενεργήθηκε σε περίοδο υγειονομικής κρίσης, η δια ζώσης παρουσία σε επιχειρήσεις για συλλογή δεδομένων μέσω συνέντευξης ήταν απρόσφορη. Συνεπώς, επιλέχθηκε το ερωτηματολόγιο ως η πιο κατάλληλη μέθοδος συλλογής πρωτογενών ποσοτικών δεδομένων με ακρίβεια και λεπτομέρεια. Λαμβάνοντας υπ' όψιν πως ο σχεδιασμός του ερωτηματολογίου αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχία μιας έρευνας, ερωτηματολόγια παρόμοιων ερευνών εξετάστηκαν ενδελεχώς. Επίσης, ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε και κατά το στάδιο της σχεδίασης του ερωτηματολογίου και της επιλογής των ερωτήσεων ώστε η εμφάνιση του ερωτηματολογίου να είναι επαγγελματική και ευανάγνωστη, τα ερωτήματα να διαχωρίζονται με ευδιάκριτο τρόπο, να είναι εύκολα κατανοητό και να μπορεί να απαντηθεί σύντομα, δεδομένου πως απευθύνονταν σε στελέχη με αξιοσημείωτο φόρτο εργασίας. Ταυτόχρονα, διενεργήθηκε έλεγχος αξιοπιστίας ως προς την συνέπεια της μέτρησης δηλαδή, αν ο ερωτώμενος ερμηνεύει ή κατανοεί την ερώτηση, πάντα με τον ίδιο τρόπο. Για αυτόν τον έλεγχο, χρησιμοποιήθηκε το ευρέως αποδεκτό μέτρο Cronbach  $\alpha$ .

Αναλυτικότερα, το ερωτηματολόγιο αποτελούνταν από πέντε επιμέρους ενότητες και παρουσιάζεται αναλυτικά στο παράρτημα. Στην πρώτη ενότητα, δόθηκε μία σύντομη περιγραφή του αντικειμένου και του σκοπού της έρευνας, του εκτιμώμενου χρόνου συμπλήρωσης, καθώς και ζητημάτων εμπιστευτικότητας και προστασίας των πληροφοριών που θα συλλεχθούν. Στην δεύτερη ενότητα, μεταβλητές όπως η θέση του αποκρινόμενου στην επιχείρηση, τα γενικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης και οι παράγοντες που επηρεάζουν την εφαρμογή των πρακτικών διοικητικής λογιστικής διερευνήθηκαν. Στην τρίτη και τέταρτη

ενότητα, επιχειρήθηκε ένας διαχωρισμός των εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής σε συστήματα κοστολόγησης και σε πρακτικές λήψης απόφασης. Σε αυτές συμπεριλαμβάνονται και οι πρακτικές αξιολόγησης της απόδοσης και τα στρατηγικά εργαλεία. Στις επόμενες ενότητες εξετάστηκαν η εφαρμογή των πρακτικών, η χρησιμότητά τους, η πιθανότητα μελλοντικής υιοθέτησής τους, καθώς και οι λόγοι χρήσης συγκεκριμένων πρακτικών από τις συνολικές που εξετάζονται. Προκειμένου να καταστεί εφικτή η ποσοτικοποίηση των δεδομένων και κατά συνέπεια, η στατιστική ανάλυση τους, χρησιμοποιήθηκαν συνολικά 25 ερωτήσεις κλειστού τύπου με διαβαθμισμένη κλίμακα. Το σύνολο των εργαλείων διοικητικής λογιστικής (Πίνακας 1) που εξετάζονται στην έρευνα μας ήταν συνολικά 12, διαχωρισμένες σε δύο κατηγορίες (πρακτικές κοστολόγησης και πρακτικές λήψης απόφασης). Ο βαθμός εφαρμογής, σημαντικότητας και μελλοντικής υιοθέτησης των πρακτικών μετρήθηκε με την χρήση κλίμακας τύπου Likert πέντε (5) σημείων, επιλογή που υιοθετήθηκε και από τους Chenhall & Smith (1998) σε παρόμοια έρευνα. Η κλίμακα που χρησιμοποιήθηκε στο χαμηλότερο άκρο έφερε την ένδειξη «Καθόλου» (σημείο 1) ενώ στο υψηλότερο άκρο έφερε την ένδειξη «Πάρα πολύ» (σημείο 5). Τα ερωτηματολόγια στάλθηκαν και συμπληρώθηκαν χρησιμοποιώντας τις ηλεκτρονικές φόρμες της Google.

Οι συμμετέχοντες ήταν οι Θεσσαλικές βιομηχανικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα, όσες αποτελούν μέλη του συνδέσμου των Θεσσαλικών βιομηχανιών (ΣΘΕΒ). Η λίστα των επιχειρήσεων που αποτελούν μέλη του ΣΘΕΒ δόθηκε κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με στέλεχος του ΣΘΕΒ και ενημέρωσης του για το σκοπό της εργασίας μέσω επιστολής. Επίσης, αναζητήθηκαν επιχειρήσεις από την Α' Βιομηχανική περιοχή του Βόλου (Α' ΒΙ.ΠΕ) για τις οποίες υπήρχαν δεδομένα επικοινωνίας (τηλέφωνο, e-mail, website, δραστηριότητα) στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα της Α' ΒΙ.ΠΕ, η οποία παρατίθεται στην βιβλιογραφία. Συνεπώς, ο πληθυσμός της έρευνας, δηλαδή το σύνολο των επιχειρήσεων για τις οποίες θα επιδιώκαμε την γενίκευση των αποτελεσμάτων, ήταν το σύνολο των θεσσαλικών βιομηχανιών που αποτελούν μέλη του ΣΘΕΒ και των επιχειρήσεων που ανήκουν στην Α' ΒΙ.ΠΕ του Βόλου και δεν ανήκουν στα μέλη του ΣΘΕΒ ώστε να αποκλειστούν επικαλύψεις. Συνολικά, ο πληθυσμός μας ανήλθε στις 100 επιχειρήσεις. Ωστόσο, στην συνέχεια επιλέχθηκε να μην συμπεριληφθούν πολύ μικρές επιχειρήσεις, δηλαδή επιχειρήσεις με λιγότερους από 10 εργαζόμενους, καθώς ενδέχεται είτε να μην χρησιμοποιούν, είτε να μην γνωρίζουν τα εργαλεία της διοικητικής λογιστικής που εξετάζονται. Η επιλογή μας αυτή καθοδηγήθηκε από συναφείς μελέτες που υποδεικνύουν πως το μέγεθος της επιχείρησης μπορεί να επηρεάζει την χρήση πρακτικών διοικητικής λογιστικής (Angelakis et. al., 2010; Chenhall

and Langfield-Smith, 1998; Sulaiman et al., 2004). Επιπρόσθετα, από τον πληθυσμό αποκλείστηκαν επιχειρήσεις οι οποίες δεν είχαν παραγωγική δραστηριότητα, αφού το πεδίο μελέτης της έρευνας αφορούσε αποκλειστικά μεταποιητικές ΜμΕ.

Η αποστολή του ερωτηματολογίου στις επιχειρήσεις έγινε ηλεκτρονικά μέσω της χρήσης των φορμών της Google και η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου απευθυνόταν: α) στον γενικό διευθυντή, ή β) στον διευθυντή παραγωγής, ή γ) στον οικονομικό διευθυντή, ή δ) σε στέλεχος λογιστηρίου ή ε) σε στέλεχος κοστολόγησης (εάν υπήρχε). Για τον σκοπό αυτό, στις επιχειρήσεις με τις οποίες επικοινωνήσαμε τηλεφωνικά, η επικοινωνία πραγματοποιήθηκε απευθείας με κάποιο από τα προαναφερθέντα στελέχη (α έως ε), ώστε να ενημερωθούν για το σκοπό της έρευνας και στην συνέχεια, στάλθηκε e-mail το οποίο περιλάμβανε και το ερωτηματολόγιο. Σε επιχειρήσεις στις οποίες δεν ήταν εφικτή η τηλεφωνική επικοινωνία, το ερωτηματολόγιο στάλθηκε απευθείας ηλεκτρονικά, ενώ στην συνοδευτική επιστολή διατυπώνονταν προτροπή ώστε ο αποκρινόμενος να έχει την αντίστοιχη θέση στην επιχείρηση. Στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε επικοινωνία με εργαζόμενο σε θέση βάσει της οποίας θα μπορούσε να συμπληρώσει το ερωτηματολόγιο, υπήρχε θερμή παράκληση της προώθησης του ερωτηματολογίου, εσωτερικά στην επιχείρηση, στο αρμόδιο στέλεχος. Ο τελικός πληθυσμός ανήλθε σε 55 επιχειρήσεις μικρού και μεσαίου μεγέθους. Από το σύνολο των αποσταλμένων ερωτηματολογίων απαντήθηκαν πλήρως δέκα έξι (16). Συνεπώς, το ποσοστό ανταπόκρισης διαμορφώθηκε στο 29,10% και το οποίο θεωρήθηκε σχετικά ικανοποιητικό και αναμενόμενο δεδομένων των υγειονομικών και λοιπών περιορισμών.

#### **4.2 Σκοπός εργασίας – ερευνητικά ερωτήματα**

Ο σχεδιασμός της έρευνας πραγματοποιήθηκε στην βάση αντίστοιχων ερευνών όπως των Chenhall & Langfield-Smith, (1998); Guilding et al., (2000); Haldma & Laats, (2002); Hyvonen, (2005); Abdel-Kader & Luther, (2006); Pavlatos & Paggios, (2008); Frezatti et al., (2009); Ahmad and Zabri, (2015) και Armitage et al., (2016). Ο κύριος σκοπός της παρούσας έρευνας περιλαμβάνει την διερεύνηση του βαθμού υιοθέτησης πρακτικών διοικητικής λογιστικής από ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην περιφέρεια της Θεσσαλίας. Ταυτόχρονα, θα εξεταστεί και ο βαθμός στον οποίο παράγοντες όπως η ένταση του ανταγωνισμού, το μέγεθος του οργανισμού και η φάση του κύκλου ζωής, θα μπορούσαν να επηρεάσουν την ένταση χρήσης πρακτικών διοικητικής

λογιστικής. Συνεπώς, με την παρούσα εργασία κύρια επιδίωξη αποτελεί η συγκριτική εξέταση των ευρημάτων με εκείνα αντίστοιχων μελετών τόσο σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται εντός Ελλάδας, όσο και στην Ευρώπη και οι οποίες διερευνούν το πλαίσιο λειτουργίας των ΜμΕ ως προς την αξιοποίηση των πρακτικών διοικητικής λογιστικής. Επιπρόσθετα, αξιολογείται και ο βαθμός χρησιμότητας των πρακτικών που θα συμπεριληφθούν στην παρούσα μελέτη, η πιθανότητα μελλοντικής υιοθέτησης αυτών καθώς, και οι πιθανές αιτίες ή οι λόγοι για τους οποίους οι επιχειρήσεις προβαίνουν σε μία διαφορετική επιλογή, είτε ανάμεσα σε κοστολογικές πρακτικές (επιλογή ανάμεσα σε A.B.C, πρότυπη κοστολόγηση, κοστολόγηση με βάση τον στόχο – target costing), είτε ανάμεσα σε πρακτικές λήψης αποφάσεων (προϋπολογισμοί και ανάλυση C.V.P).

Επομένως, θα μπορούσαμε να διατυπώσουμε τα βασικά ερευνητικά μας ερωτήματα ως ακολούθως:

1. Σε ποιο βαθμό οι ΜμΕ της περιφέρειας Θεσσαλίας χρησιμοποιούν, αξιολογούν ως χρήσιμες ή είναι πιθανό να υιοθετήσουν μελλοντικά τις πρακτικές κοστολόγησης.
2. Σε ποιο βαθμό οι ΜμΕ της περιφέρειας Θεσσαλίας χρησιμοποιούν, αξιολογούν ως χρήσιμες ή είναι πιθανό να υιοθετήσουν μελλοντικά τις πρακτικές λήψης απόφασης.
3. Επηρεάζουν την χρήση των πρακτικών διοικητικής λογιστικής (κοστολόγησης και λήψης απόφασης) παράγοντες όπως το μέγεθος, ο κύκλος ζωής της επιχείρησης, η πολυπλοκότητα, ο ανταγωνισμός και η οικονομική ή και η υγειονομική κρίση.

## Κεφάλαιο 5:

### Στατιστική ανάλυση δεδομένων – Ευρήματα

#### 5.1 Μεθοδολογία ανάλυσης δεδομένων – Έλεγχος αξιοπιστίας

##### 5.1.1 Μεθοδολογία ανάλυσης δεδομένων

Η στατιστική επεξεργασία των δεδομένων απαιτήσε την κατάλληλη κωδικοποίηση και μετατροπή τους ώστε να συνάδουν με την λειτουργικότητα του λογισμικού I.B.M. S.P.S.S. v.23, το οποίο και χρησιμοποιήθηκε για την επεξεργασία και την παρουσίαση των αποτελεσμάτων. Αρχικά, για τον διασφάλιση της αξιοπιστίας των δεδομένων, εκτιμήθηκε ο συντελεστής αξιοπιστίας Cronbach's Alpha ο οποίος υπολογίστηκε τόσο σε κάθε ενότητα, όσο και για το σύνολο του ερωτηματολογίου.

Στην συνέχεια, και όπως παρουσιάζετε σε επόμενη ενότητα από τον γενικό πίνακα διαγραμμάτων, αποτυπώθηκαν τα γενικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων του δείγματος μας, βάσει ποσοστών. Επιπρόσθετα, πραγματοποιήθηκαν οι μη παραμετρικοί έλεγχοι Mann-Whitney U (για ερωτήματα με 2 επιλογές απάντησης) και Kruskal – Wallis (για ερωτήματα με πάνω από 2 επιλογές), ώστε να ελεγχθεί ο βαθμός συσχέτισης της χρήσης των πρακτικών με κάθε παράγοντα. Ο έλεγχος έγινε για επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας  $\alpha=0,05$  και δεδομένου ότι χρησιμοποιείται για περιπτώσεις μη κανονικών κατανομών, ελέγχθηκε η κανονικότητα με την χρήση του ελέγχου Kolmogorov-Smirnov. Πρέπει να τονιστεί, πως για να αυξηθεί η αξιοπιστία των στατιστικών ελέγχων, χρειάστηκε κάποιες διαστάσεις των παραγόντων να κωδικοποιηθούν εκ νέου με σκοπό την όσο δυνατότερη ομοιόμορφη κατανομή του δείγματος στις επιμέρους επιλογές απαντήσεων των μεταβλητών αυτών. Τέλος, η επιρροή της οικονομικής κρίσης στο βαθμό χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης και λήψης αποφάσεων ελέγχθηκε με την εκτίμηση του συντελεστή μη-παραμετρικής συσχέτισης του Spearman rho's δεδομένου, πως οι ανωτέρω μεταβλητές χαρακτηρίζονται ως ποιοτικές.

##### 5.1.2 Ανάλυση αξιοπιστίας

Ο πιο συχνά χρησιμοποιούμενος δείκτης ανάλυσης αξιοπιστίας του ερωτηματολογίου στις έρευνες είναι ο Cronbach's  $\alpha$ . Η ανάλυση αξιοπιστίας αποσκοπεί στο να διερευνήσει τον βαθμό στον οποίο οι ερωτήσεις που χρησιμοποιούνται για την μέτρηση μίας μεταβλητής,

παρουσιάζουν υψηλή συνοχή είτε μεταξύ τους, είτε με την εξεταζόμενη μεταβλητή. Με όρια τις τιμές από 0 έως 1, για να αξιολογηθεί ένα ερωτηματολόγιο ως αξιόπιστο, θα πρέπει ο δείκτης αξιοπιστίας Cronbach's  $\alpha$  να είναι μεγαλύτερος του 0,70 (Iseris, 2016). Σύμφωνα με τον πίνακα 2, η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων για τις ενότητες του ερωτηματολογίου «υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών κοστολόγησης» και «υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών λήψης απόφασης», ως προς το σύνολο των ερωτήσεων του κυμαίνεται από πολύ καλά έως και άριστα επίπεδα, με τις τιμές του συντελεστή αξιοπιστίας Cronbach's Alpha σε 0,860 και 0,956 αντίστοιχα, ενώ η συνολική αξιοπιστία του ερωτηματολογίου έχει ιδιαίτερα ικανοποιητική και αποδεκτή τιμή (0,961).

*Πίνακας 2: Συντελεστές αξιοπιστίας Cronbach's Alpha*

	Cronbach's Alpha
Συνολική αξιοπιστία	0.961
Υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών κοστολόγησης	0.860
Υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών λήψης απόφασης	0.956

## 5.2 Ανάλυση δεδομένων – Ευρήματα

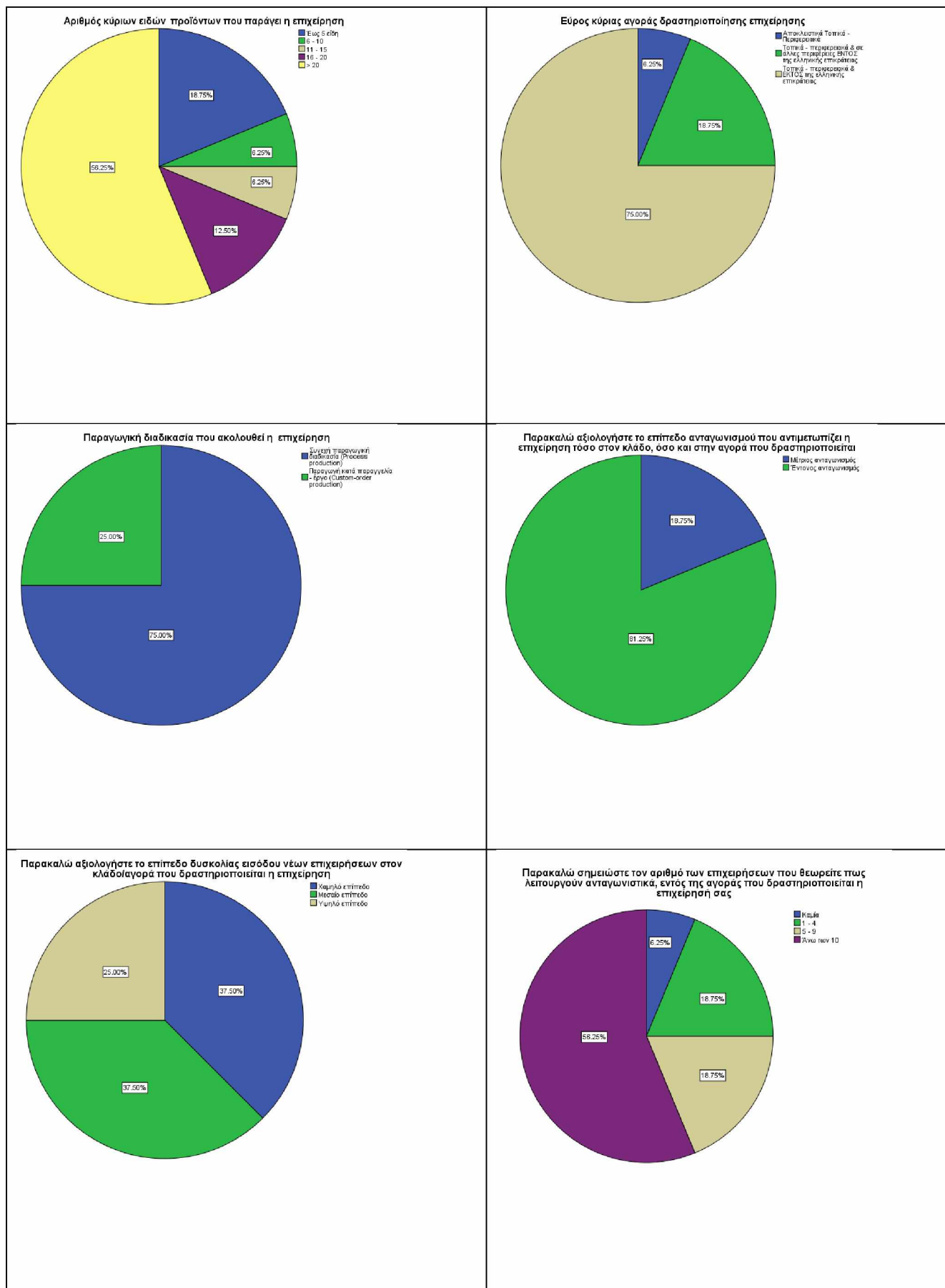
### 5.2.1 Γενικά στοιχεία επιχείρησης

Βάσει των γενικών στοιχείων των επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε πως η πλειοψηφία των αποκρινόμενων (62,50%) ήταν στελέχη λογιστηρίου. Σχετικά με τον κλάδο δραστηριότητας, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων (50%) ανήκει κυρίως στον κλάδο των τροφίμων και των ποτών, ενώ απασχολούν από 101 έως 150 εργαζόμενους. Το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρήσεων του δείγματος είχαν μέσο τζίρο (τη τελευταία πενταετία) 31-50 εκατομμύρια ευρώ. Αναφορικά με τα έτη λειτουργίας, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων δραστηριοποιείται τουλάχιστον δέκα χρόνια και ελάχιστο είναι το ποσοστό νεοσύστατων επιχειρήσεων (6,25%), δεδομένου πως οι περισσότερες θεωρούν πως βρίσκονται στη φάση ωριμότητας. Επίσης, το 56,25% του δείγματος παράγει άνω των 20 κύριων ειδών-προϊόντων, το 75% δραστηριοποιείται και εκτός της ελληνικής επικράτειας. Τέλος, σε ποσοστό 75% ακολουθείται η συνεχή παραγωγική διαδικασία. Το επίπεδο ανταγωνισμού αξιολογείται από το 81,25 % των επιχειρήσεων ως έντονο, και μόνο το 25% των επιχειρήσεων θεωρούν πως το επίπεδο δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων στο κλάδο είναι υψηλό. Επίσης, πάνω από τις μισές επιχειρήσεις θεωρεί πως υπάρχουν περισσότερες από δέκα επιχειρήσεις που

δραστηριοποιούνται ανταγωνιστικά, εύρημα που μας επιτρέπει να επιβεβαιώσουμε και το προηγούμενο εύρημα, πως οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν ένα αξιοσημείωτο επίπεδο ανταγωνισμού (Πίνακας 8, ενότητα 5.3) Ο ακόλουθος πίνακας διαγραμμάτων παρουσιάζει τα ποσοστά αναφορικά με τα γενικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων του δείγματος.

**Πίνακας 3: Γενικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης**







### 5.2.2 Υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών κοστολόγησης

Όπως αποτυπώνεται στον πίνακα 4, διαπιστώνουμε πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί σε μικρό βαθμό τις παραδοσιακές πρακτικές κοστολόγησης όπως την πλήρη, την μεταβλητή και την πρότυπη, ενώ φαίνεται πως οι δύο πρώτες εμφανίζουν μικρή χρησιμότητα. Αντίστοιχα είναι και τα ευρήματα για την πρότυπη κοστολόγηση, για την οποία η πλειοψηφία (γύρω στο 70%) των επιχειρήσεων θεωρεί πως έχει μικρή έως μέτρια χρησιμότητα. Αντίθετα, φαίνεται πως μισές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την Α.Β.Σ. πολύ, ενώ πάνω από ένα τρίτο των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί στον ίδιο βαθμό και την κοστολόγηση με βάση τον στόχο. Η κοστολόγηση Α.Β.Σ και η κοστολόγηση με βάση τον στόχο είναι πάρα πολύ πιθανό να υιοθετηθούν μελλοντικά από την πλειοψηφία των επιχειρήσεων (γύρω στο 70%). Επιπρόσθετα, αναμενόμενο θεωρείται το εύρημα για την πρόθεση μελλοντικής υιοθέτησης τριών πρακτικών (πρότυπης, Α.Β.Σ και βάσει στόχου) με mean πάνω από 3,5 δεδομένου πως και οι τρεις θεωρείται πως έχουν αξιοσημείωτη χρησιμότητα, με Μ.Ο: (3,06), (3,25), και (3,44) αντίστοιχα.

**Πίνακας 4: Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης, χρησιμότητας και εκτίμησης μελλοντικής υιοθέτησης – Κατανομή συχνοτήτων.**

	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ	Σύνολο	
	N%	N%	N%	N%	N%	Mean	Standard Deviation
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης</b>							
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	12.50%	37.50%	12.50%	31.25%	6.25%	2.81	1.223
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	12.50%	37.50%	25.00%	18.75%	6.25%	2.69	1.138
3. Πρότυπη κοστολόγηση	12.50%	43.75%	25.00%	6.25%	12.50%	2.63	1.204
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –Α.Β.Σ.)	37.50%	0.00%	12.50%	50.00%	0.00%	2.75	1.438
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	37.50%	0.00%	12.50%	37.50%	12.50%	2.88	1.586
<b>Βαθμός χρησιμότητας πρακτικών κοστολόγησης</b>							
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	6.25%	43.75%	12.50%	31.25%	6.25%	2.88	1.147
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	12.50%	43.75%	6.25%	25.00%	12.50%	2.81	1.328
3. Πρότυπη κοστολόγηση	12.50%	25.00%	31.25%	6.25%	25.00%	3.06	1.389
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –Α.Β.Σ.)	25.00%	6.25%	18.75%	18.75%	31.25%	3.25	1.612
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	25.00%	6.25%	0.00%	37.50%	31.25%	3.44	1.632

	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ	Σύνολο	
	N%	N%	N%	N%	N%	Mean	Standard Deviation
<b>Βαθμός εκτίμησης υιοθέτησης πρακτικών κοστολόγησης</b>							
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	6.25%	0.00%	62.50%	18.75%	12.50%	3.31	0.946
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	12.50%	0.00%	62.50%	18.75%	6.25%	3.06	0.998
3. Πρότυπη κοστολόγηση	6.25%	6.25%	12.50%	50.00%	25.00%	3.81	1.109
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	25.00%	0.00%	0.00%	31.25%	43.75%	3.69	1.662
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	25.00%	0.00%	6.25%	31.25%	37.50%	3.56	1.632

Οι επιχειρήσεις αξιολογούν τον εντοπισμό και περιορισμό των δραστηριοτήτων με υψηλό κόστος ως το σημαντικότερο χαρακτηριστικό της A.B.C, ενώ και η ορθότερη τιμολόγηση θα αποτελούσε ένα σημαντικό λόγο για την χρησιμοποίησή της από το 55,6% των επιχειρήσεων. Το υψηλό κόστος υλοποίησης και η έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών για την εφαρμογή της και στην συνέχεια, η δυσκολία στους υπολογισμούς που απαιτεί η A.B.C, αποτελούν με σειρά σπουδαιότητας με Μ.Ο. 3,78 για τους δύο πρώτους και 3,22 για τον τρίτο, τις βασικές αιτίες που περιορίζουν την χρήση της για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων (Πίνακας 5).

**Πίνακας 5: Λόγοι χρησιμοποίησης της A.B.C. και εμπόδια που περιορίζουν την χρήση της – Κατανομή συχνοτήτων.**

	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ	Total	
	N%	N%	N%	N%	N%	Mean	Standard Deviation
<b>Λόγοι χρησιμοποίησης της A.B.C.</b>							
1. Ακριβέστερη κατανομή του κόστους σε δραστηριότητες	0.00%	11.11%	0.00%	44.44%	44.44%	4.22	0.972
2. Καλύτερη γνώση της πηγής - αιτίας δημιουργίας του κόστους	0.00%	0.00%	11.11%	55.56%	33.33%	4.22	0.667
3. Εντοπισμός και περιορισμός δραστηριοτήτων με υψηλό κόστος	0.00%	0.00%	11.11%	22.22%	66.67%	4.56	0.726
4. Ορθότερη τιμολόγηση	0.00%	11.11%	22.22%	11.11%	55.56%	4.11	1.167
<b>Χαρακτηριστικά της A.B.C. που περιορίζουν την χρήση της</b>							
1. Περίπλοκη διαδικασία υπολογισμών	11.11%	11.11%	44.44%	11.11%	22.22%	3.22	1.302
2. Ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης	0.00%	55.56%	22.22%	22.22%	0.00%	2.67	0.866
3. Έλλειψη εκπαιδευμένου ανθρώπινου δυναμικού για την εφαρμογή της	0.00%	0.00%	33.33%	55.56%	11.11%	3.78	0.667
4. Υψηλό κόστος υλοποίησης	0.00%	0.00%	33.33%	55.56%	11.11%	3.78	0.667

Αντίστοιχα, η δυνατότητα πρόβλεψης των οικονομικών μεγεθών και προγραμματισμού της παραγωγής θεωρούνται πως αποτελούν τα χαρακτηριστικά που θα καθοδηγούσαν τις επιχειρήσεις ώστε να χρησιμοποιήσουν την πρότυπη κοστολόγηση, ενώ η επαρκής γνώση του κόστους παραγωγής πριν την έναρξη της παραγωγής, καθώς και η δυνατότητα προσδιορισμού του επιθυμητού περιθωρίου κέρδους αποτελούν σε σημαντικό βαθμό (mean: 4,10 και 4,20 δηλαδή πάρα πολύ σημαντικός λόγος), τα κίνητρα για την χρησιμοποίηση της κοστολόγησης βάσει στόχου, σχεδόν για όλες τις επιχειρήσεις (με ποσοστό άνω του 80%) (Πίνακας 6).

**Πίνακας 6: Λόγοι χρησιμοποίησης πρότυπης κοστολόγησης και κοστολόγησης βάσει στόχου – Κατανομή συχνοτήτων.**

	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ	Total	
	N%	N%	N%	N%	N%	Mean	Standard Deviation
<b>Λόγοι χρησιμοποίησης πρότυπης κοστολόγησης</b>							
1. Πρόβλεψη οικονομικών μεγεθών	0.00%	7.69%	23.08%	46.15%	23.08%	3.85	0.899
2. Προγραμματισμός παραγωγής	7.69%	23.08%	7.69%	23.08%	38.46%	3.62	1.446
3. Έλεγχος και διερεύνηση αποκλίσεων	30.77%	7.69%	15.38%	23.08%	23.08%	3.00	1.633
<b>Λόγοι χρησιμοποίησης κοστολόγησης βάσει στόχου</b>							
1. Επαρκής γνώση του κόστους των προϊόντων πριν την έναρξη της παραγωγής	0.00%	0.00%	10.00%	60.00%	30.00%	4.20	0.632
2. Προσδιορισμός επιθυμητού περιθωρίου κέρδους	0.00%	0.00%	20.00%	50.00%	30.00%	4.10	0.738
3. Περιορισμός σπατάλης χρόνου επανασχεδιασμού προϊόντων	0.00%	20.00%	40.00%	30.00%	10.00%	3.30	0.949

### 5.2.3 Υιοθέτηση, χρησιμότητα & μελλοντική εφαρμογή πρακτικών λήψης απόφασης

Οι προϋπολογισμοί (Budgets) και η εκτίμηση του κόστους παραγωγής προϊόντων ανταγωνιστών χρησιμοποιούνται σε σημαντικό βαθμό (mean: 4,25). Επίσης, οι πρακτικές Ανάλυσης C.V.P., σύνταξης τμηματικών αναφορών απόδοσης και Benchmarking χρησιμοποιούνται πολύ για πάνω από το 60% των επιχειρήσεων. Αναμενόμενο θεωρείται το εύρημα για την υιοθέτηση των πρακτικών που αναφέρθηκαν αφού έχουν αξιοσημείωτη χρησιμότητα βάσει τον αντίστοιχων τιμών του mean. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι πάνω από το 50% των επιχειρήσεων αξιολογούν πολύ έως πάρα πολύ πιθανή την μελλοντική υιοθέτηση

των πρακτικών που αναφέρθηκαν. Η πρακτική ανάλυσης κερδοφορίας πελάτη και η ανάλυση χρηματοροών χρησιμοποιούνται σε μικρότερο βαθμό με την πρώτη όμως να αξιολογείται από υψηλό ποσοστό επιχειρήσεων ως πολύ πιθανό να υιοθετηθεί μελλοντικά (γύρω στο 70%) (Πίνακας 7).

**Πίνακας 7: Βαθμός χρησιμοποίησης, χρησιμότητας και εκτίμησης μελλοντικής υιοθέτησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων – Κατανομή συχνοτήτων.**

	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ	Total	
	N%	N%	N%	N%	N%	Mean	Standard Deviation
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων</b>							
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	0.00%	6.25%	12.50%	31.25%	50.00%	4.25	0.931
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	12.50%	6.25%	12.50%	12.50%	56.25%	3.94	1.482
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	25.00%	18.75%	6.25%	25.00%	25.00%	3.06	1.611
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	6.25%	6.25%	43.75%	31.25%	12.50%	3.38	1.025
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	6.25%	18.75%	12.50%	43.75%	18.75%	3.50	1.211
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	0.00%	0.00%	18.75%	37.50%	43.75%	4.25	0.775
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	12.50%	18.75%	6.25%	31.25%	31.25%	3.50	1.461
<b>Βαθμός χρησιμότητας πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων</b>							
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	0.00%	0.00%	37.50%	12.50%	50.00%	4.13	0.957
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	6.25%	6.25%	18.75%	31.25%	37.50%	3.88	1.204
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	6.25%	31.25%	18.75%	12.50%	31.25%	3.31	1.401
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	0.00%	6.25%	25.00%	43.75%	25.00%	3.88	0.885
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	0.00%	12.50%	25.00%	43.75%	18.75%	3.69	0.946
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	0.00%	0.00%	18.75%	43.75%	37.50%	4.19	0.750
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	6.25%	6.25%	25.00%	31.25%	31.25%	3.75	1.183
<b>Βαθμός εκτίμησης υιοθέτησης πρακτικών λήψης απόφασης</b>							
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	0.00%	6.25%	6.25%	18.75%	68.75%	4.50	0.894
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	6.25%	0.00%	31.25%	25.00%	37.50%	3.88	1.147
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	0.00%	12.50%	43.75%	18.75%	25.00%	3.56	1.031
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	0.00%	0.00%	31.25%	18.75%	50.00%	4.19	0.911
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	0.00%	6.25%	37.50%	50.00%	6.25%	3.56	0.727
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	0.00%	0.00%	18.75%	25.00%	56.25%	4.38	0.806
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	6.25%	12.50%	25.00%	18.75%	37.50%	3.69	1.302

Οι επιχειρήσεις θεωρούν τον έλεγχο του κόστους ως το σημαντικότερο χαρακτηριστικό των προϋπολογισμών, ενώ και η εκτίμηση της βραχυχρόνιας (ετήσιας) χρηματοοικονομικής θέσης αποτελεί ένα σημαντικό λόγο για την χρησιμοποίησή τους από το 85,7% των επιχειρήσεων. Αντίστοιχα, ο καθορισμός τιμής πώλησης και όγκου παραγωγής για την επίτευξη ικανοποιητικής κερδοφορίας, ο προσδιορισμός μεταβολών κερδοφορίας σε μεταβαλλόμενα επίπεδα πωλήσεων, θεωρούνται πως αποτελούν τα χαρακτηριστικά που θα καθοδηγούσαν τις επιχειρήσεις ώστε να χρησιμοποιήσουν την ανάλυση C.V.P. (με ποσοστό άνω του 50%) (Πίνακας 9, ενότητα 5.3).

#### **5.2.4 Διερεύνηση παραγόντων που επηρεάζουν τη χρήση των πρακτικών κοστολόγησης και τις πρακτικές λήψης απόφασης**

Για τη διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν τη χρήση των πρακτικών κοστολόγησης και λήψης απόφασης, χρειάστηκε μια ομαδοποίηση των γενικών χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων σε 2 ή 3 υποομάδες, με σκοπό τη αύξηση της αξιοπιστίας των στατιστικών ελέγχων. Οι τροποποιήσεις που έγιναν ήταν οι ακόλουθες: Μέσος όρος εργαζομένων: «1-100»-«101-150», Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ): «≤30 εκ. ευρώ»-«>30 εκ. ευρώ», Έτη λειτουργίας: «≤15 έτη»-«>15 έτη», Εκτίμηση της φάσης του κύκλου ζωής: «Ανάπτυξης»-«Ωριμότητας», Αριθμός κύριων ειδών προϊόντων: «≤20»-«>20», Εύρος κύριας αγοράς δραστηριοποίησης: «Τοπικά - περιφερειακά & σε άλλες περιφέρειες εντός της ελληνικής επικράτειας»-« Τοπικά - περιφερειακά & εκτός της ελληνικής επικράτειας», αριθμός των επιχειρήσεων που λειτουργούν ανταγωνιστικά: «1-9»-«>10». Για την επιλογή των κατάλληλων ελέγχων, εξετάστηκε η κανονικότητα των κατανομών με τη χρήση των ελέγχων κανονικότητας Kolmogorov-Smirnov (Πίνακας 10, ενότητα 5.3), κατά τους οποίους για όλες τις μεμονωμένες περιπτώσεις η κανονικότητα απορρίπτεται (Sig.<0,05) και άρα για τη διερεύνηση των παραγόντων, χρησιμοποιήθηκαν οι μη-παραμετρικοί έλεγχοι Mann-Whitney και Kruskal-Wallis.

##### **5.2.4.1 Μέγεθος επιχείρησης**

Αναφορικά με τον παράγοντα του μεγέθους, σημειώνεται πως υπάρχει απόλυτη ομοιογένεια του μέσου όρου στον αριθμό εργαζομένων και στον τζίρο. Οι επιχειρήσεις που έχουν έως 100 υπαλλήλους είχαν τζίρο μικρότερο των 30 εκατομμυρίων ευρώ, ενώ από την άλλη πλευρά όσες είχαν 101-150 υπαλλήλους είχαν τζίρο άνω των 30 εκατομμυρίων ευρώ (Πίνακας 11, ενότητα 5.3). Με την χρήση του Mann-Whitney U-test εκτιμήθηκε ότι υπάρχει στατιστικά

σημαντική διαφορά μεταξύ των κατηγοριών «αριθμός των εργαζομένων» και «τζίρος» μόνο στη περίπτωση της Κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων ( $\text{sig}=0,008$ ). Αυτό σημαίνει ότι το μέγεθος συσχετίζεται με την A.B.C, δηλαδή επηρεάζει την χρήση της. Στην περίπτωση των πρακτικών λήψης απόφασης υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ανάμεσα στο μέγεθος και τους Προϋπολογισμούς (Budgets), την Ανάλυση C.V.P, και την Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Sig: 0,003, 0,009 και 0,022, αντίστοιχα) (Πίνακας 12, ενότητα 5.3). Πιο συγκεκριμένα, σχετικά με την A.B.C., όσες εταιρείες έχουν «101-150» εργαζόμενους και τζίρο «>30 εκατομμύρια ευρώ» έχουν υψηλότερα επίπεδα χρήσης της πρακτικής συγκριτικά με όσες έχουν «1-100» εργαζόμενους και τζίρο «<=30 εκατομμύρια ευρώ» (Mean:  $3,625 > 1,875$ ). Αυτό σημαίνει ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν περισσότερο την A.B.C. Παρόμοια είναι τα ευρήματα και για τις πρακτικές του Προϋπολογισμού (Budgets), Ανάλυσης C.V.P. και της συγκριτικής αξιολόγησης (Πίνακας 13, ενότητα 5.3).

#### 5.2.4.2 Παράγοντας κύκλου ζωής

Όπως αποτυπώνεται στο πίνακα 14 (ενότητα 5.3), υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ανάμεσα στα έτη λειτουργίας της επιχείρησης και στον βαθμό χρήσης των παρακάτω πρακτικών: α) Κοστολόγηση A.B.C, β) target costing, γ) εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών και δ) benchmarking ( $\text{sig}= 0,007/ 0,005/ 0,035/ 0,002 < \alpha=0.05$ , αντίστοιχα, όπου  $\alpha$  είναι το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας). Επιπρόσθετα, υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά στη φάση του κύκλου ζωής της επιχείρησης και στο βαθμό χρήσης της A.B.C, των Προϋπολογισμών, της Ανάλυσης CVP, της εκτίμησης κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών και του Benchmarking ( $\text{sig}=0,037/0,012/0,042/0,009/0,044 < \alpha=0,05$ , αντίστοιχα). Συνεπώς, θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε πως τα έτη λειτουργίας και η φάση του κύκλου ζωής των επιχειρήσεων επηρεάζουν την χρήση των πρακτικών που αναφέρθηκαν. Συγκεκριμένα, για τα έτη λειτουργίας των επιχειρήσεων, παρατηρήθηκε ότι στη κοστολόγηση A.B.C και στην κοστολόγηση με βάση τον στόχο, όσες επιχειρήσεις λειτουργούν «<=15 έτη» παρουσιάζουν υψηλότερα επίπεδα χρήσης της πρακτικής, συγκριτικά με όσες λειτουργούν «>15 έτη». Όμοια αποτελέσματα εκτιμήθηκαν και για τις πρακτικές λήψης απόφασης όπως: α) Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών και β) συγκριτική αξιολόγηση Benchmarking (Πίνακας 15, ενότητα 5.3). Όσον αφορά στη φάση κύκλου ζωής της επιχείρησης εκτιμήθηκε ότι για τις πρακτικές Κοστολόγηση A.B.C, Προϋπολογισμοί (Budgets), Ανάλυση CVP, Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών και Τεχνική συγκριτικής

αξιολόγησης (Benchmarking), όσες εταιρείες είναι στη φάση της ανάπτυξης έχουν υψηλότερα επίπεδα χρήσης των πρακτικών, συγκριτικά με εκείνες που βρίσκονται σε φάση ωριμότητας (Πίνακας 16, ενότητα 5.3).

#### **5.2.4.3 Παράγοντας πολυπλοκότητας – Παραγωγική διαδικασία**

Αναφορικά με τον παράγοντα της πολυπλοκότητας εκτιμήθηκε ότι δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ( $Sig.>0,05$ ), ανάμεσα στο βαθμό χρήσης των πρακτικών κοστολόγησης και λήψης απόφασης. Το αποτέλεσμα αυτό ισχύει και για τις δύο διαστάσεις της πολυπλοκότητας (αριθμός κυρίων ειδών προϊόντων και εύρος κύριας αγοράς δραστηριοποίησης της επιχείρησης) (Πίνακας 17, ενότητα 5.3). Επιπρόσθετα, και στην περίπτωση του παράγοντα της παραγωγικής διαδικασίας, εκτιμήθηκε ότι δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ( $Sig.>0,05$ ) (Πίνακας 18, ενότητα 5.3). Συμπεραίνουμε δηλαδή ότι η πολυπλοκότητα και η παραγωγική δραστηριότητα που ακολουθούν οι επιχειρήσεις δεν σχετίζονται με την χρήση των πρακτικών κοστολόγησης και λήψης απόφασης.

#### **5.2.4.4 Παράγοντας ανταγωνισμού**

Αναφορικά με τον παράγοντα του ανταγωνισμού, εκτιμήθηκε πως για το επίπεδο ανταγωνισμού και τη χρήση του Προϋπολογισμού (Budgets) παρουσιάζεται στατιστικά σημαντική διαφορά ( $Sig=0,019<0,005$ ). Σχετικά με τον παράγοντα τον αριθμό των επιχειρήσεων που λειτουργούν ανταγωνιστικά, διαπιστώθηκε μία στατιστικά σημαντική διαφορά ως προς την χρήση της πλήρους κοστολόγησης ( $Sig=0,009<0,005$ ). Επιπρόσθετα, ο παράγοντας του επιπέδου δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων στον κλάδο δραστηριοποίησης της επιχείρησης και οι πρακτικές της πλήρους κοστολόγησης, μεταβλητής, πρότυπης καθώς και του benchmarking, παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική διαφορά ( $Sig=0,044/0,046/0,048<0,05$ , αντίστοιχα), όπως υπολογίστηκε με τον έλεγχο Kruskal- Wallis (Πίνακας 19, ενότητα 5.3). Πιο συγκεκριμένα, όσες επιχειρήσεις έχουν έντονο ανταγωνισμό χρησιμοποιούν περισσότερο τους προϋπολογισμούς συγκριτικά με όσες επιχειρήσεις έχουν μέτριο ανταγωνισμό (Mean:  $4,5385>3$ ) (Πίνακας 20, ενότητα 5.3). Επίσης, αναφορικά με την πρακτική πλήρους κοστολόγησης εκτιμήθηκε πως όσες επιχειρήσεις έχουν ανταγωνιστικές εταιρείες πλήθους με εύρος «1-9», έχουν υψηλότερα επίπεδα χρήσης της πρακτικής συγκριτικά με όσες έχουν να «αντιμετωπίσουν» περισσότερες από δέκα ανταγωνιστές

(Mean: 3,714 > 2,111) (Πίνακας 21, ενότητα 5.3). Από όσα περιλαμβάνονται στον πίνακα 22 (ενότητα 5.3), φαίνεται πως όσες επιχειρήσεις αξιολογούν ως υψηλό το επίπεδο δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων στο κλάδο, χρησιμοποιούν περισσότερο την πλήρη κοστολόγηση. Παρόμοια είναι τα ευρήματα και αναφορικά με την μεταβλητή κοστολόγηση. Τέλος, όσο πιο ανταγωνιστικό είναι το περιβάλλον, τόσο μεγαλύτερο είναι το επίπεδο χρήσης της πρακτικής της συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking).

#### **5.2.4.5 Παράγοντας οικονομικής – υγειονομικής κρίσης**

Αναφορικά με τον παράγοντα της τρέχουσας οικονομικής-υγειονομικής κρίσης και τη συσχέτισή του με τις πρακτικές κοστολόγησης και λήψης αποφάσεων, μέσω του συντελεστή συσχέτισης Spearman's rho, εκτιμήθηκε ότι η μελλοντική υιοθέτηση πρακτικών κοστολόγησης δεν παρουσιάζει καμία στατιστικά σημαντική συσχέτιση με τον παράγοντα της οικονομικής-υγειονομικής κρίσης. Από την άλλη πλευρά, η οικονομική-υγειονομική κρίση παρουσιάζει στατιστικά σημαντική θετική και ισχυρή συσχέτιση με τις πρακτικές λήψης απόφασης που αφορούν στους Προϋπολογισμούς (0,699), στην ανάλυση CVP (0,684) και στην σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης (0,553) (Πίνακας 23, ενότητα 5.3).



### 5.3 Πίνακες ευρημάτων

Πίνακας 8: Πίνακας συχνοτήτων - Γενικά στοιχεία της επιχείρησης

		N (%)
Τρέχουσα θέση απασχόλησης αποκρινόμενου	Βοηθός Λογιστηρίου	6.25%
	Γενικός διευθυντής	18.75%
	Διευθυντής παραγωγής	6.25%
	Οικονομικός διευθυντής	6.25%
	Στέλεχος λογιστηρίου	62.50%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Κύριος κλάδος δραστηριότητας της επιχείρησης	Επεξεργασία και μεταποίηση μετάλλων	18.75%
	Κατασκευή και εμπορία ιατρικού εξοπλισμού	6.25%
	Παραγωγή ποδηλάτων	6.25%
	Προϊόντα από πλαστικό-χαρτί	18.75%
	Τρόφιμα - ποτά	50.00%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία	έως 10 εργαζόμενοι	12.50%
	έως 20 εργαζόμενοι	6.25%
	έως 50 εργαζόμενοι	12.50%
	έως 100 εργαζόμενοι	18.75%
	έως 150 εργαζόμενοι	50.00%
<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>	
Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία	< 2 εκ. ευρώ	18.75%
	2 – 5 εκ. ευρώ	6.25%
	6 – 10 εκ. ευρώ	25.00%
	11 – 30 εκ. ευρώ	0.00%
	31 – 50 εκ. ευρώ	31.25%
	> 50 εκ. ευρώ	18.75%
<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>	
Έτη λειτουργίας επιχείρησης	< 3 έτη	12.50%
	3 – 6 έτη	0.00%
	7 – 10 έτη	0.00%
	11 – 15 έτη	31.25%
	> 15 έτη	56.25%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Εκτίμηση της φάσης του κύκλου ζωής της επιχείρησης	Ίδρυσης (νεοσύστατη επιχείρηση)	6.25%
	Ανάπτυξης	43.75%
	Ωριμότητας	50.00%
	Κάμψης - παρακμής	0.00%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Αριθμός κύριων ειδών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση	Έως 5 είδη	18.75%
	6 - 10	6.25%
	11 - 15	6.25%
	16 - 20	12.50%
	> 20	56.25%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Εύρος κύριας αγοράς δραστηριοποίησης επιχείρησης	Αποκλειστικά Τοπικά - Περιφερειακά	6.25%
	Τοπικά - περιφερειακά & σε άλλες περιφέρειες	18.75%
	ΕΝΤΟΣ της ελληνικής επικράτειας	
	Τοπικά - περιφερειακά & ΕΚΤΟΣ της ελληνικής επικράτειας	75.00%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>

Παραγωγική διαδικασία που ακολουθεί η επιχείρηση	Συνεχή παραγωγική διαδικασία (Process production)	75.00%
	Παραγωγή κατά παραγγελία - έργο (Custom-order production)	25.00%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Παρακαλώ αξιολογήστε το επίπεδο ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει η επιχείρηση τόσο στον κλάδο, όσο και στην αγορά που δραστηριοποιείται	Μέτριος ανταγωνισμός	18.75%
	Έντονος ανταγωνισμός	81.25%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Παρακαλώ αξιολογήστε το επίπεδο δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων στον κλάδο-αγορά που δραστηριοποιείται η επιχείρηση	Χαμηλό επίπεδο	37.50%
	Μεσαίο επίπεδο	37.50%
	Υψηλό επίπεδο	25.00%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>
Παρακαλώ σημειώστε τον αριθμό των επιχειρήσεων που θεωρείτε πως λειτουργούν ανταγωνιστικά, εντός της αγοράς που δραστηριοποιείται η επιχείρησή σας	Καμία	6.25%
	1 - 4	18.75%
	5 - 9	18.75%
	Άνω των 10	56.25%
	<b>Σύνολο</b>	<b>100.00%</b>

**Πίνακας 9: Λόγοι αξιοποίησης πληροφοριακού περιεχομένου προϋπολογισμών και ανάλυσης C.V.P – Κατανομή συχνοτήτων.**

	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ	Total	
	N%	N%	N%	N%	N%	Mean	Standard Deviation
<b>Λόγοι αξιοποίησης πληροφοριακού περιεχομένου προϋπολογισμών</b>							
1. Προγραμματισμός καθημερινής λειτουργίας	0.00%	0.00%	28.57%	50.00%	21.43%	3.93	0.730
2. Προγραμματισμός ταμειακών ροών	0.00%	14.29%	35.71%	28.57%	21.43%	3.57	1.016
3. Εκτίμηση της βραχυχρόνιας –ετήσιας χρηματοοικονομικής θέσης	0.00%	7.14%	7.14%	57.14%	28.57%	4.07	0.829
4. Έλεγχος του κόστους	0.00%	0.00%	0.00%	42.86%	57.14%	4.57	0.514
<b>Λόγοι αξιοποίησης πληροφοριακού περιεχομένου C.V.P.</b>							
1. Καθορισμός τιμής πώλησης και όγκου παραγωγής για επίτευξη ικανοποιητικής κερδοφορίας	0.00%	0.00%	36.36%	45.45%	18.18%	3.82	0.751
2. Προσδιορισμός μεταβολών κερδοφορίας σε μεταβαλλόμενα επίπεδα πωλήσεων	0.00%	18.18%	18.18%	27.27%	36.36%	3.82	1.168
3. Προσδιορισμός μεταβολών κόστους σε μεταβαλλόμενα επίπεδα παραγωγής	0.00%	18.18%	27.27%	9.09%	45.45%	3.82	1.250
4. Αποφάσεις παραγωγής νέου-νέων προϊόντων	9.09%	18.18%	18.18%	54.55%	0.00%	3.18	1.079
5. Προσδιορισμός περιθωρίου ασφάλειας των πωλήσεων	0.00%	0.00%	45.45%	36.36%	18.18%	3.73	0.786

**Πίνακας 10: Έλεγχοι κανονικότητας Kolmogorov-Smirnov.**

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
	Statistic	df	Sig.
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης</b>			
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	0.247	16	0.010
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	0.227	16	0.027
3. Πρότυπη κοστολόγηση	0.261	16	0.005
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	0.308	16	0.000
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	0.261	16	0.005
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων</b>			
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	0.290	16	0.001
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	0.326	16	0.000
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	0.220	16	0.038
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	0.232	16	0.021
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	0.285	16	0.001
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	0.271	16	0.003
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	0.259	16	0.005

**Πίνακας 11: Διασταύρωση μεταβλητών μέσου όρου εργαζομένων και μέσου όρου του τζίρου.**

Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία		* Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία		Crosstabulation	
		Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία			Total
		<= 30 εκ. ευρώ	>30 εκ. ευρώ		
Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία	1-100	Count	8	0	8
		% within Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία	100.0%	0.0%	100.0%
		% within Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία	100.0%	0.0%	50.0%
		% of Total	50.0%	0.0%	50.0%
101-150	Count	0	8	8	
	% within Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία	0.0%	100.0%	100.0%	
	% within Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία	0.0%	100.0%	50.0%	
	% of Total	0.0%	50.0%	50.0%	
Total	Count	8	8	16	
	% within Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία	50.0%	50.0%	100.0%	
	% within Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	50.0%	50.0%	100.0%	

**Πίνακας 12: Πίνακας μη-παραμετρικών ελέγχων Mann-Whitney U-test – Παράγοντας μεγέθους.**

	Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία		Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία	
	Mann-Whitney U-tests			
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης</b>	Z	Sig.	Z	Sig.
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	-1.426	0.154	-1.426	0.154
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	-0.218	0.827	-0.218	0.827
3. Πρότυπη κοστολόγηση	-0.055	0.956	-0.055	0.956
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – A.B.C.)	-2.662	<b>0.008</b>	-2.662	<b>0.008</b>
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	-1.777	0.076	-1.777	0.076
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων</b>				
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	-2.170	<b>0.030</b>	-2.170	<b>0.030</b>
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	-2.611	<b>0.009</b>	-2.611	<b>0.009</b>
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	-1.185	0.236	-1.185	0.236
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	-1.059	0.289	-1.059	0.289
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	-1.933	0.053	-1.933	0.053
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	-1.359	0.174	-1.359	0.174
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	-2.282	<b>0.022</b>	-2.282	<b>0.022</b>

**Πίνακας 13: Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης και πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων Παράγοντας μεγέθους – Περιγραφικά μέτρα.**

			Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία		Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία	
					<= 30 εκ. ευρώ	>30 εκ. ευρώ
			1-100	101-150		
Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	Mean	Statistic	1.8750	3.6250	1.8750	3.6250
	Std. Error		0.44068	0.37500	0.44068	0.37500
Προϋπολογισμοί (Budgets)	Mean	Statistic	3.7500	4.7500	3.7500	4.7500
	Std. Error		0.36596	0.16366	0.36596	0.16366
Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	Mean	Statistic	3.0000	4.8750	3.0000	4.8750
	Std. Error		0.56695	0.12500	0.56695	0.12500
Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	Mean	Statistic	2.7500	4.2500	2.7500	4.2500
	Std. Error		0.49099	0.41188	.49099	.41188

**Πίνακας 14: Πίνακας μη-παραμετρικών ελέγχων Mann-Whitney U-test – Παράγοντας κύκλου ζωής.**

	Ετη λειτουργίας επιχείρησης		Εκτίμηση της φάσης του κύκλου ζωής της επιχείρησης	
	Mann-Whitney U-test			
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης</b>	Z	Sig.	Z	Sig.
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	-1.880	0.060	-1.372	0.170
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	-1.375	0.169	-1.146	0.252
3. Πρότυπη κοστολόγηση	-1.339	0.181	-0.554	0.580
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – A.B.C.)	-2.683	<b>0.007</b>	-2.083	<b>0.037</b>
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	-2.799	<b>0.005</b>	-1.333	0.183
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων</b>				
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	-1.899	0.058	-2.513	<b>0.012</b>
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit - CVP)	-1.813	0.070	-2.031	<b>0.042</b>
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	-1.901	0.057	-0.323	0.747
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	0.000	1.000	-0.390	0.696
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	-1.503	0.133	-1.933	0.053
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	-2.111	<b>0.035</b>	-2.604	<b>0.009</b>
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	-3.122	<b>0.002</b>	-2.011	<b>0.044</b>

**Πίνακας 15: Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης και πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων – Παράγοντας έτη λειτουργίας – Περιγραφικά μέτρα.**

			Ετη λειτουργίας επιχείρησης	
			<=15 έτη	> 15 έτη
Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	Mean	Statistic	3.8571	1.8889
		Std. Error	0.14286	0.45474
Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	Mean	Statistic	4.1429	1.8889
		Std. Error	0.14286	0.48432
Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	Mean	Statistic	4.7143	3.8889
		Std. Error	0.18443	0.26058
Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	Mean	Statistic	4.7143	2.5556
		Std. Error	0.18443	0.41201

**Πίνακας 16: Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης και πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων – Παράγοντας κύκλου ζωής – Περιγραφικά μέτρα.**

			Εκτίμηση της φάσης του κύκλου ζωής της επιχείρησης	
			Ανάπτυξης	Ωριμότητας
Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	Mean	Statistic	3.5000	2.0000
		Std. Error	0.37796	0.50000
Προϋπολογισμοί (Budgets)	Mean	Statistic	4.7500	3.7500
		Std. Error	0.25000	0.31339
Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit - CVP)	Mean	Statistic	4.5000	3.3750
		Std. Error	0.50000	0.49776
Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	Mean	Statistic	4.7500	3.7500
		Std. Error	0.16366	0.25000
Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	Mean	Statistic	4.1250	2.8750
		Std. Error	0.51539	0.44068

**Πίνακας 17: Πίνακας μη-παραμετρικών ελέγχων Mann-Whitney U-test – Παράγοντας πολυπλοκότητας.**

	Αριθμός κύριων ειδών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση			
	Εύρος κύριας αγοράς δραστηριοποίησης επιχείρησης			
	Mann-Whitney U-test			
	Z	Sig.	Z	Sig.
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης</b>				
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	-0.498	0.619	-0.760	0.447
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	-0.440	0.660	-1.008	0.313
3. Πρότυπη κοστολόγηση	-0.837	0.403	-1.023	0.306
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	-1.050	0.294	-1.470	0.142
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	-0.336	0.737	-1.026	0.305
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων</b>				
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	-0.345	0.730	-1.121	0.262
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	-0.936	0.349	-1.742	0.082
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	-0.163	0.871	-0.062	0.950
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	-0.281	0.779	-0.708	0.479
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	-0.835	0.404	-1.530	0.126
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	-0.628	0.530	-0.784	0.433
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	-0.438	0.661	-1.318	0.188

**Πίνακας 18: Πίνακας μη-παραμετρικών ελέγχων Mann-Whitney U-test – Παράγοντας παραγωγικής διαδικασίας που ακολουθείται.**

Παραγωγική διαδικασία που ακολουθεί η επιχείρηση		
Mann-Whitney U-test		
Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης	Z	Sig.
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	-0.824	0.410
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	-1.512	0.131
3. Πρότυπη κοστολόγηση	-0.064	0.949
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	-0.935	0.350
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	0.000	1.000
Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων		
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	-0.725	0.468
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	-0.737	0.461
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	-1.928	0.054
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	-0.708	0.479
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	-0.064	0.949
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	-0.654	0.513
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	-0.690	0.490

**Πίνακας 19: Πίνακας μη-παραμετρικών ελέγχων Mann-Whitney U-test, Kruskal-Wallis - Παράγοντας ανταγωνισμού.**

Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης	Επίπεδο ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει η επιχείρηση		Αριθμός των επιχειρήσεων που θεωρείται πως λειτουργούν ανταγωνιστικά		Επίπεδο δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων		
	Z	Sig.	Z	Sig.	Square	df	Sig.
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	-1.406	0.160	-2.599	<b>0.009</b>	6.225	2	<b>0.044</b>
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	-0.559	0.576	-1.760	0.078	6.159	2	<b>0.046</b>
3. Πρότυπη κοστολόγηση	-0.496	0.620	0.000	1.000	6.059	2	<b>0.048</b>
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	-0.445	0.657	-0.467	0.641	3.772	2	0.152
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	-1.280	0.200	-0.112	0.911	1.645	2	0.439
Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων							
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	-2.341	<b>0.019</b>	-0.748	0.454	4.261	2	0.119
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	-1.709	0.087	-0.936	0.349	3.537	2	0.171
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	-0.414	0.679	-0.977	0.328	4.471	2	0.107
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	-0.214	0.830	-0.562	0.574	2.277	2	0.320
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	-1.344	0.179	-0.835	0.404	2.249	2	0.325
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	-1.523	0.128	-1.883	0.060	5.860	2	0.053
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	-0.487	0.626	-1.314	0.189	6.693	2	<b>0.035</b>

**Πίνακας 20: Επίπεδο ανταγωνισμού – Πίνακας περιγραφικών μέτρων**

	Επίπεδο ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει η επιχείρηση		Std.	
			Statistic	Error
Βαθμός χρησιμοποίησης - Προϋπολογισμοί (Budgets)	Μέτριος ανταγωνισμός	Mean	3.0000	0.57735
		Std. Deviation	1.00000	
	Έντονος ανταγωνισμός	Mean	4.5385	0.18311
		Std. Deviation	0.66023	

**Πίνακας 21: Αριθμός επιχειρήσεων που λειτουργούν ανταγωνιστικά – Πίνακας περιγραφικών μέτρων**

	Αριθμός επιχειρήσεων που θεωρείται πως λειτουργούν ανταγωνιστικά		Std.	
			Statistic	Error
Βαθμός χρησιμοποίησης - Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	1-9	Mean	3.714	0.3595
		Std. Deviation	0.9512	
	>= 10	Mean	2.111	0.3093
		Std. Deviation	0.9280	

**Πίνακας 22: Επίπεδο δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων – Πίνακας περιγραφικών μέτρων**

			Επίπεδο δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων στον κλάδο-αγορά		
			Χαμηλό	Μεσαίο	Υψηλό
Βαθμός χρησιμοποίησης - Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	Mean	Statistic	1.833	3.333	3.500
		Std. Error	0.1667	0.3333	0.8660
Βαθμός χρησιμοποίησης - Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	Mean	Statistic	1.8333	3.1667	3.2500
		Std. Error	0.16667	0.30732	0.85391
Βαθμός χρησιμοποίησης - Πρότυπη κοστολόγηση	Mean	Statistic	1.8333	3.3333	2.7500
		Std. Error	0.16667	0.42164	0.85391
Βαθμός χρησιμοποίησης - Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	Mean	Statistic	4.5000	2.8333	3.0000
		Std. Error	0.50000	0.60093	0.57735



**Πίνακας 23: Μη-παραμετρικές συσχετίσεις Spearman- Παράγοντας οικονομικής κρίσης**

		Εκτίμηση μελλοντικής υιοθέτησης πρακτικών κοστολόγησης λόγω οικονομικής και υγειονομικής κρίσης	Εκτίμηση μελλοντικής υιοθέτησης πρακτικών λήψης αποφάσεων λόγω οικονομικής και υγειονομικής κρίσης	
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης</b>				
Spearman's rho	1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση	Cor. Coef.	0.099	-0.039
		Sig.	0.715	0.887
	2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση	Cor. Coef.	0.072	0.197
		Sig.	0.791	0.466
	3. Πρότυπη κοστολόγηση	Cor. Coef.	0.007	-0.108
		Sig.	0.979	0.691
	4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)	Cor. Coef.	0.428	0.348
		Sig.	0.098	0.186
	5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)	Cor. Coef.	0.398	0.295
		Sig.	0.127	0.267
<b>Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων</b>				
	1. Προϋπολογισμοί (Budgets)	Cor. Coef.	0.478	<b>0.699</b>
		Sig.	0.061	0.003
	2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)	Cor. Coef.	0.209	<b>0.684</b>
		Sig.	0.438	0.004
	3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)	Cor. Coef.	-0.185	0.289
		Sig.	0.494	0.277
	4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη	Cor. Coef.	-0.144	0.392
		Sig.	0.594	0.133
	5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης	Cor. Coef.	0.215	<b>0.553</b>
		Sig.	0.423	0.026
	6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών	Cor. Coef.	0.073	0.377
		Sig.	0.787	0.150
	7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)	Cor. Coef.	0.331	0.454
		Sig.	0.211	0.077

## Κεφάλαιο 6:

### Συμπεράσματα – Περιορισμοί – Μελλοντική έρευνα

#### 6.1 Συμπεράσματα

Η λεπτομερής εξέταση των ευρημάτων μας επιτρέπει να διατυπώσουμε, με σχετική ασφάλεια, αρκετά χρήσιμα συμπεράσματα των επιπτώσεων από την χρησιμοποίηση των πρακτικών της διοικητικής λογιστικής από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, που δραστηριοποιούνται σε μία, σχετικά περιορισμένη, γεωγραφική περιφέρεια στην Ελληνική επικράτεια, καθώς και των πιθανών μελλοντικών τους επιλογών.

Αναφορικά με το πρώτο ερευνητικό ερώτημα που αφορά τις πρακτικές κοστολόγησης, βρέθηκε ότι επικρατούν η A.B.C, η κοστολόγηση με βάση τον στόχο και η πλήρης κοστολόγηση, εύρημα που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως αναμενόμενο, δεδομένου πως θεωρούνται χρήσιμες για σημαντικό ποσοστό επιχειρήσεων. Για το ζήτημα της υιοθέτησης πρακτικών κοστολόγησης, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας συμφωνούν με τις έρευνες των Angelakis et. al., (2010) και των Pavlatos and Paggios, (2008), σύμφωνα με τις οποίες συγκριτικά με την μεταβλητή κοστολόγηση, η πλήρης κοστολόγηση έχει σχετικά υψηλό ποσοστό εφαρμογής από τις ελληνικές βιομηχανικές επιχειρήσεις. Θεωρούμε πως η υποχρεωτική εφαρμογή της για την σύνταξη των εξωτερικών αναφορών αποτελεί ένα σημαντικό λόγο. Επίσης, και η έρευνα των Chenhall και Langfield-Smith (1998) σε επιχειρήσεις της Αυστραλίας, κατέληξε σε αντίστοιχα συμπεράσματα ως προς το υψηλότερο ποσοστό υιοθέτησης της απορροφητικής κοστολόγησης, έναντι της μεταβλητής.

Επίσης, η περιορισμένη χρήση της πρότυπης κοστολόγησης για τις επιχειρήσεις που εξετάζονται στην παρούσα εργασία, αποτελεί παρόμοιο εύρημα με εκείνο των Pavlatos and Paggios (2008) μολονότι, περιλάμβανε αποκλειστικά επιχειρήσεις ξενοδοχειακού κλάδου. Επιπρόσθετα, η μη επιβεβαίωση των ευρημάτων μας για την A.B.C πιθανά να οφείλεται στο διαφορετικό δικό μας επιχειρησιακό ερευνητικό πεδίο, δηλαδή των μεταποιητικών επιχειρήσεων έναντι των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών της προαναφερθείσας έρευνας. Αντίθετα, το χαμηλό ποσοστό υιοθέτησης της A.B.C το οποίο επιβεβαιώνεται και σε άλλες προγενέστερες έρευνες (Adler et. al., 2000; Hyvönen, 2005), ενδεχομένως να αιτιολογείται από την πάροδο των ετών (δεκαπέντε και πλέον έτη) μεταξύ εκείνων των ερευνών και της παρούσας, χρονικό διάστημα εντός του οποίου είναι πιθανό η συγκεκριμένη πρακτική να

επιλέχθηκε και στην συνέχεια να εφαρμόστηκε από τις επιχειρήσεις. Επίσης, θεωρούμε πως στο ενδιάμεσο διάστημα (2000-2021) δεν αποκλείεται να διευθετήθηκαν κάποια από τα προβλήματα που αντιμετώπισαν οι επιχειρήσεις που σκέφτονταν την χρήση της A.B.C. και συμπεριλαμβάνονταν στην μελέτη των Adler et. al. (2000). Ως προς την μελλοντική υιοθέτηση των πρακτικών κοστολόγησης, πάνω από τις μισές επιχειρήσεις αξιολογούν ως πιθανό να εφαρμόσουν την πρότυπη κοστολόγηση, την A.B.C και την κοστολόγηση με βάση τον στόχο, εύρημα παρόμοιο με εκείνο του Joshi (2001) και στο οποίο, οι Ινδικές εταιρείες αξιολογούσαν πιθανή την μελλοντική εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει στόχου.

Αναφορικά με το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα που εξετάζει τις πρακτικές λήψης απόφασης, χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό οι πρακτικές του προϋπολογισμού, της εκτίμησης κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών της ανάλυση C.V.P., της σύνταξης τμηματικών αναφορών απόδοσης και του Benchmarking, εύρημα το οποίο θα μπορούσε να χαρακτηριστεί αναμενόμενο αφού η πλειοψηφία των επιχειρήσεων θεωρεί χρήσιμες τις ανωτέρω πρακτικές. Πιο συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς για έλεγχο του κόστους, εύρημα που επιβεβαιώνεται και από τους Hyvönen (2005) και Abdel-Kader & Luther (2006). Επίσης, το υψηλό ποσοστό χρήσης της πρακτικής «σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης» επιβεβαιώνει προγενέστερες έρευνες των Farouk Abdel and McLellan (2011) και των Chenhall and Langfield-Smith (1998), αλλά αναφορικά με την υψηλή χρήση του «benchmarking» και της «εκτίμησης κόστους ανταγωνιστή», δεν επιβεβαιώνονται οι έρευνες του Guilding (1999) και των St-Pierre and Delisle (2006). Ίσως αυτό να εξηγείται πάλι από την πάροδο των ετών. Επίσης, ίσως το επίπεδο ανταγωνισμού να ήταν χαμηλό για τις επιχειρήσεις που μελετούν οι προγενέστερες έρευνες και έτσι η χρήση στρατηγικών εργαλείων να μην ήταν αναγκαία, ή τα οφέλη των πρακτικών να αναγνωρίστηκαν από μεταγενέστερες έρευνες. Ταυτόχρονα, η διαφορετική πολιτισμική και εταιρική κουλτούρα των επιχειρήσεων σε άλλες έρευνες, ίσως να αποτελεί έναν ακόμη λόγο για την απουσία σύγκλισης των ευρημάτων μας.

Από την ανάλυση των δεδομένων συμπεραίνεται πως οι πρακτικές που αξιολογούνται ως χρήσιμες, χρησιμοποιούνται ήδη και πρόκειται να εφαρμόζονται και μελλοντικά με εξαίρεση την πρακτική της ανάλυσης της κερδοφορίας του πελάτη, που ενώ αξιολογείται ως χρήσιμη δεν υιοθετείται σε μεγάλο βαθμό, εύρημα παρόμοιο με εκείνο του Mulhern (1999), μολονότι είναι πολύ πιθανό να εφαρμοστεί μελλοντικά.

Το τρίτο ερευνητικό ερώτημα αφορούσε την διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν τη χρήση των πρακτικών διοικητικής λογιστικής. Αν και το αρχικό μας εύρημα πως ο παράγοντας της πολυπλοκότητας και της παραγωγικής διαδικασίας δεν σχετίζεται με τις κατηγορίες πρακτικών που εξετάστηκαν, εάν εστιάσουμε μεμονωμένα, διαπιστώνουμε πως το 75% των επιχειρήσεων που εξετάσαμε, ακολουθούσαν την συνεχή παραγωγική διαδικασία και ταυτόχρονα, η ανάλυση C.V.P χρησιμοποιούνταν σε μεγάλο ποσοστό. Επομένως, επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί του Ruffino (2013), σύμφωνα με τον οποίο η ανάλυση C.V.P. χρησιμοποιείται συχνά από επιχειρήσεις που υιοθετούν την συνεχή παραγωγική διαδικασία. Επίσης, οι επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην παρούσα έρευνα δραστηριοποιούνται σε πολλαπλές αγορές και παράγουν πολλά προϊόντα, ενώ ταυτόχρονα χρησιμοποιούν την A.B.C. και την σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης, εύρημα παρόμοιο με εκείνο των Armitage et al., (2016). Αναφορικά με τον παράγοντα του μεγέθους, οι μεγαλύτερες εταιρείες παρουσιάζουν υψηλότερα επίπεδα χρήσης των πρακτικών κοστολόγησης A.B.C., προϋπολογισμού, ανάλυσης CVP και Benchmarking, επιβεβαιώνοντας τους Pavlatos και Kostakis (2018) και τον Monkhouse (1995). Άρα, το μέγεθος της επιχείρησης είναι καθοριστικός παράγοντας υιοθέτησης των πρακτικών (Angelakis et. al., 2010; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Sulaiman et al., 2004), συμπέρασμα που επιβεβαιώνεται και στην τρέχουσα έρευνα.

Παράλληλα, όσες επιχειρήσεις λειτουργούν λιγότερα από 15 έτη παρουσιάζουν υψηλότερη χρήση της A.B.C., του target-costing, της εκτίμησης κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών και του benchmarking συγκριτικά με τις εταιρείες που λειτουργούν για περισσότερα. Επίσης, όσον αφορά στη διάσταση της φάσης του κύκλου ζωής, εκτιμήθηκε ότι οι εταιρείες που βρίσκονται στην φάση ανάπτυξης χρησιμοποιούν περισσότερο την A.B.C., τους προϋπολογισμούς, την ανάλυση CVP, την εκτίμηση κόστους παραγωγής-προϊόντων ανταγωνιστών και το Benchmarking, συγκριτικά με όσες είναι σε φάση ωριμότητας, επιβεβαιώνοντας προηγούμενες έρευνες των Moores και Yuen (2001) και των Davila και Foster (2005). Επιπρόσθετα, όσες επιχειρήσεις θεωρούν πως αντιμετωπίζουν έντονο ανταγωνισμό χρησιμοποιούν περισσότερο τους προϋπολογισμούς, εύρημα που συμφωνεί με έρευνα των Ahmad και Mohamed Zabri (2015), καθώς και την πλήρη και μεταβλητή κοστολόγηση. Σε αντίθεση με έρευνα του Novianty (2015), σύμφωνα με την οποία ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις τους υποχρεώνει να χρησιμοποιούν πρακτικές με στρατηγικό προσανατολισμό όπως το Benchmarking, στην παρούσα έρευνα εκτιμήθηκε πως η υψηλότερη χρήση της πρακτικής σημειώνεται όταν το επίπεδο

ανταγωνισμού είναι χαμηλό, εύρημα που πιθανά οφείλεται στην διαφορετική αντίληψη που έχουν οι επιχειρήσεις σχετικά με το επίπεδο ανταγωνισμού.

Τέλος, φαίνεται πως η τρέχουσα οικονομική – υγειονομική κρίση επηρεάζει την μελλοντική υιοθέτηση των πρακτικών προϋπολογισμού, ανάλυσης CVP, καθώς και της σύνταξης τμηματικών αναφορών απόδοσης, επιβεβαιώνοντας τους Pavlatos και Kostakis (2015), σύμφωνα με τους οποίους οι προϋπολογισμοί, μετά την οικονομική χρήση, εξακολουθούν να θεωρούνται σημαντικοί και να χρησιμοποιούνται. Αντίθετα, η μελλοντική χρήση των πρακτικών κοστολόγησης δεν επηρεάζεται από συνθήκες κρίσης, εύρημα που δεν αντικρούει τους Pavlatos και Kostakis (2018), σύμφωνα με τους οποίους η χρήση της A.B.C αυξάνεται σε περιόδους οικονομικής κρίσης. Ωστόσο, αυτή η αντίθεση μπορεί να αιτιολογηθεί από την διαπιστωθείσα αυξημένη χρήση της πρακτικής στις επιχειρήσεις που μελετήσαμε.

Για την ολοκλήρωση της παρούσας ενότητας, στον πίνακα 24 έχουμε συγκεντρώσει τα ευρήματα παρόμοιων ερευνών καθώς και της παρούσας μελέτης, επιχειρώντας μία συνοπτική παράθεση αναφορικά με τα σημεία σύγκλισης ή απόκλισης των ευρημάτων.

**Πίνακας 24: Σύνοψη ευρημάτων προηγούμενων ερευνών & σύγκριση**

Συγγραφέας	Ευρήματα	Παρούσα μελέτη
Monkhouse (1995)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η τεχνική του Benchmarking χρησιμοποιείται κυρίως σε μεγαλύτερες επιχειρήσεις.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Chenhall & Langfield-Smith, (1998)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το μέγεθος της επιχείρησης είναι καθοριστικός παράγοντας υιοθέτησης των πρακτικών διοικητικής λογιστικής.</li> <li>• Η απορροφητική κοστολόγηση για τις επιχειρήσεις της Αυστραλίας, έχει υψηλότερο ποσοστό υιοθέτησης σε σχέση με την μεταβλητή κοστολόγηση.</li> <li>• Η πρακτική της σύνταξης τμηματικών αναφορών απόδοσης χρησιμοποιείται σε υψηλό ποσοστό στον Αυστραλιανό μεταποιητικό τομέα.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Mulhern (1999)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η πρακτική ανάλυση κερδοφορίας του πελάτη είναι σημαντική, αλλά χρησιμοποιείται σε μικρό βαθμό από τις επιχειρήσεις.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Guilding (1999)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η εκτίμηση κόστους προϊόντων ανταγωνιστή χρησιμοποιείται σε μικρό βαθμό στις επιχειρήσεις της Ν. Ζηλανδίας</li> </ul>	Μη επιβεβαίωση
Adler et al. (2000)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κάθε παραδοσιακή πρακτική κοστολόγησης χρησιμοποιείται περισσότερο από την Α.Β.С., αλλά υψηλός αριθμός των κατασκευαστικών επιχειρήσεων της Ν. Ζηλανδίας σκέφτονται να υιοθετήσει την πρακτική.</li> </ul>	Μη επιβεβαίωση
Moore & Yuen (2001), Davila & Foster (2005)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Θετική και μεγαλύτερη συσχέτιση χρήσης πρακτικών διοικητικής λογιστικής με επιχειρήσεις που βρίσκονται σε φάση ανάπτυξης.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Joshi (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η κοστολόγηση βάσει στόχου για τις Ινδικές επιχειρήσεις θεωρείται χρήσιμη πρακτική που είναι πιθανό να υιοθετηθεί στα επόμενα τρία χρόνια.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Sulaiman et al. (2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το μέγεθος της επιχείρησης είναι καθοριστικός παράγοντας υιοθέτησης των πρακτικών διοικητικής λογιστικής.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Hyyönen (2005)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο προϋπολογισμός για έλεγχο του κόστους υιοθετείται από κάθε φιλανδική μεταποιητική επιχείρηση του δείγματος.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
St-Pierre & Delisle (2006)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η τεχνική της συγκριτικής αξιολόγησης αποτελεί στρατηγικό εργαλείο για επιχειρήσεις όλων των μεγεθών, αλλά η χρήση της στις ΜμΕ είναι σχετικά χαμηλή.</li> </ul>	Μη επιβεβαίωση
Pavlatos & Paggios (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Στα ελληνικά ξενοδοχεία η απορροφητική κοστολόγηση είναι η πιο χρησιμοποιημένη πρακτική, ενώ η πρότυπη κοστολόγηση και η Α.Β.С. δεν χρησιμοποιούνται ιδιαίτερα.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Angelakis et al. (2010)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η απορροφητική κοστολόγηση προτιμάται από τις ελληνικές μεταποιητικές επιχειρήσεις.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Farouk Abdel & McLellan (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι επιχειρήσεις του αιγυπτιακού μεταποιητικού τομέα επιχειρήσεων χρησιμοποιούν αρκετά την πρακτική σύνταξης τμηματικών αναφορών απόδοσης.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Rufino (2013)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η ανάλυση κόστους-όγκου-κέρδους (CVP) χρησιμοποιείται συχνά από επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την συνεχή παραγωγική διαδικασία.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Novianty (2015)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο υψηλός ανταγωνισμός που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις τους υποχρεώνει να χρησιμοποιούν πρακτικές λήψη απόφασης με στρατηγικό προσανατολισμό, όπως το Benchmarking.</li> </ul>	Μη επιβεβαίωση
Pavlatos & Kostakis (2015)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι προϋπολογισμοί εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται και μετά την οικονομική κρίση του 2008.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Armitage et al. (2016)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Σε επιχειρήσεις με σύνθετες δραστηριότητες (π.χ. πολλαπλά προϊόντα / υπηρεσίες, πολλαπλές αγορές), επιλέγονται πρακτικές όπως η κοστολόγηση Α.Β.С.</li> </ul>	Επιβεβαίωση
Pavlatos & Kostakis (2018)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Μία οικονομική κρίση προκαλεί αύξηση της χρήσης σύγχρονων πρακτικών όπως την Α.Β.С.</li> </ul>	Μερική επιβεβαίωση

## **6.2 Περιορισμοί**

Μετά την ολοκλήρωση των συμπερασμάτων της τρέχουσας έρευνας, θεωρείται πως είναι σημαντικό να αναφερθούν και οι περιορισμοί της. Αρχικά, σημαντικός περιορισμός της παρούσας έρευνας αποτελεί το μικρό δείγμα και το οποίο δεν μπορεί να αντιπροσωπεύει το σύνολο των ΜμΕ που δραστηριοποιούνται στη Θεσσαλία. Βέβαια, για αυτό το ζήτημα οφείλουμε να σημειώσουμε πως υπήρχε και περιορισμένος διαθέσιμος χρόνος για την συγκέντρωση των ερωτηματολογίων, εξαιτίας επαγγελματικών και ακαδημαϊκών περιορισμών που θα έπρεπε να διευθετηθούν. Εκτιμούμε πως από την μεριά των επιχειρήσεων, η χαμηλή απόκριση οφείλεται είτε στο φόρτο εργασίας, αιτία την οποία επικαλέστηκαν κάποιες επιχειρήσεις, είτε στο γεγονός πως η συμμετοχή τους στη έρευνα και η οποία πραγματοποιήθηκε στην περίοδο πανδημίας, δεν δημιούργησε μία ευνοϊκή συγκυρία που θα βελτιώνει την διάθεσή τους να συμμετέχουν. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί και ο γεωγραφικός περιορισμός εφόσον συμμετείχαν μόνο επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε μία συγκεκριμένη γεωγραφική περιφέρεια.

## **6.3 Μελλοντική έρευνα**

Με την ολοκλήρωση της παρούσας έρευνας θεωρούμε πως θα ήταν ενδιαφέρον και χρήσιμο να υλοποιηθούν μελλοντικά παρόμοιες έρευνες αναφορικά με τις πρακτικές διοικητικής λογιστικής στις ΜμΕ. Οι έρευνες αυτές μπορούν να επικεντρωθούν και σε άλλες γεωγραφικές περιφέρειες, και τα ευρήματά τους να συγκριθούν με αυτά της παρούσας έρευνας. Επιπρόσθετα, η εστίαση σε συγκεκριμένους μεταποιητικούς κλάδους όπως ο κλάδος τροφίμων και α' υλών, ο τουριστικός, ο κλάδος επεξεργασίας και μεταποίησης μετάλλων και γενικότερα σε κλάδους που κατέχουν υψηλό μερίδιο της ελληνικής βιομηχανίας πιστεύουμε πως θα είχε ερευνητικό και πρακτικό ενδιαφέρον. Τέλος, χρήσιμη θα ήταν και η διερεύνηση των λόγων για τους οποίους οι ΜμΕ δεν χρησιμοποιούν τα εργαλεία της διοικητικής λογιστικής.

## Ελληνική βιβλιογραφία

Βενιέρης Γ. και Κοέν Σ. (2007), *Διοικητική Λογιστική*, Π. Ιωαννίδου και ΣΙΑ.

Δημητράς Ι. Α. και Μπάλλας Α. (2009), *Διοικητική Λογιστική: για προγραμματισμό και έλεγχο*, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ: GUTENBERG.

Δημητριάδη Ζ. (1999), *Μεθοδολογία Επιχειρηματικής Έρευνας*, Interbooks.

Δημοπούλου-Δημάκη Ι. (2006), *Διοικητική Λογιστική: Κοστολόγηση Προϋπολογισμοί-Λήψη Αποφάσεων*, Αθήνα: Interbooks.

Καραβασίλη Ε. (2014), *Εισαγωγή στη κοστολόγηση*, Διπλωματική εργασία, Αλεξάνδρειο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Θεσσαλονίκης, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής.

Πάγγειος Ι. (1993), *ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ 1*, Αθήνα-Πειραιάς, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ.

Παπαδέας Β. Π. (2015), *Διοικητική Λογιστική: Έλεγχος αποτελεσματικότητας και λήψη αποφάσεων*, Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα, Διαθέσιμο στο: [www.kallipos.gr](http://www.kallipos.gr) (Πρόσβαση στις 13/01/2020).

Iseris G. (2016), Στατιστικές μέθοδοι ελέγχου εγκυρότητας και αξιοπιστίας ερωτηματολογίων. Η περίπτωση του CiGreece. *International, Journal of Language, Translation and Intercultural Communication*, 5:175-189, doi:<https://doi.org/10.12681/ijltic.10665>

Saunders M., Lewis M. and Thornill A., (2019), *Μέθοδοι έρευνας στις επιχειρήσεις & την οικονομία*, Εκδόσεις: ΔΙΣΙΓΜΑ.



## Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Abdel-Kader M. and Luther R. (2006), Management accounting practices in the British food and drinks industry, *British Food Journal*, 108(5):336–357, doi:10.1108/00070700610661321.

Abdel-Kader M. and Luther R. (2008), The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis, *The British Accounting Review*, 40(1):2–27, doi:10.1016/j.bar.2007.11.003.

Abdullahi S. R., Sulaimon B. A., Mukhtar I. S. and Musa M. H. (2017), Cost-Volume-Profit Analysis as a Management Tool for Decision Making In Small Business Enterprise within Bayero University, Kano, *Journal of Business and Management*, 19(2):40-45.

Adler R., Everett M. A. and Waldron M. (2000), Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation, *Accounting Forum*, 24(2):131-150, DOI: 10.1111/1467-6303.00032.

AlMaryani, M. A. H., and Sadik, H. H. (2012), Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence, *Procedia Economics and Finance*, 3:387–396, doi:10.1016/s2212-5671(12)00169-4.

Angelakis G., Theriou N. and Floropoulos I. (2010), Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland, *Advances in Accounting*, 26(1):87–96, doi:10.1016/j.adiac.2010.02.003.

Armitage H. and Nicholson R. (1993), Activity-based costing: a survey of Canadian practice. Issue Paper No. 3, Society of Management Accountants of Canada.

Armitage H. M., Webb A. and Glynn J. (2016), The Use of Management Accounting Techniques by Small and Medium-Sized Enterprises: A Field Study of Canadian and Australian Practice, *Accounting Perspectives*, 15(1):31–69, doi:10.1111/1911-3838.12089.

Azudin A. and Mansor N. (2017), Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology, *Asia Pacific Management Review*, doi:10.1016/j.apmr.2017.07.014.

- Bahri M., St Pierre J. and Sakka O. (2011), Economic value added: a useful tool for SME performance management, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(6): 603 – 662, doi:10.1108/17410401111150779.
- Barbato B., Collini P. and Quagli A. (1996), Management accounting in Italy. In: Bhimani, A., *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 140-63.
- Becker W., Ulrich, P. and Staffel M. (2011), Management accounting and controlling in German SMEs – do company size and family influence matter?, *International Journal of Entrepreneurial Venturing*, 3(3):281, doi:10.1504/ijev.2011.041276.
- Bhimani A. (2003), A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success, *Accounting Organizations and Society*, 28(6):523-548, doi:10.1016/s0361-3682(02)00025-9
- Bititci U. S., Turner T. and Begesmann C. (1997), Integrated Performance Measurement System: a development guide, *International Journal of Operation & Production Management*, 17(5):522-534, doi:10.1108/01443579710167230.
- Blank S. (2012), *Startup Owner's Manual: The Step-by-Step Guide for Building a Great Company*. K&S Ranch Inc.
- Brierly J. (2011), A comparison of the product costing practices of large and small to medium sized enterprise: A survey of British manufacturing firms, *International Journal of Management*, 28(4):184–93.
- Cade S. (2006), A cross-industry comparison of strategic management accounting practices: an exploratory study, *Business & Economic Review*, 8(3):279-298.
- Chenhall R. (2003), Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting Organizations and Society*, 28(2–3):127–68, doi:10.1016/s0361-3682(01)00027-7.

- Chenhall R. and Langfield-Smith K. (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study, *Management Accounting Research*, 9(1):1-19, doi:10.1006/mare.1997.0060.
- Clarke P.J., Hill, N.T. and Stevens K. (1999), Critical Perspectives on Accounting, (10):443-68.
- Cohen S., Venieris G. and Kaimenaki E. (2005), A.B.C.: adopters, supporters, deniers and unawares, *Managerial Auditing Journal*, 20(9):981–1000, doi:10.1108/02686900510625325.
- Cooper R. (1990), A.B.C.: a need, not an option, *Accountancy*, 106(1165):86-88.
- Covaleski M., Dirsmith M. and Samuel S. (1996), Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8:1–35.
- Davila A. and Foster G. (2005), Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies, *The Accounting Review*, 80(4):1039–1068, doi:10.2308/accr.2005.80.4.1039.
- Erixon F. (2009), SMES in Europe: taking stock and looking forward, *European View*, 8 (2): 293 – 300, doi:10.1007/s12290-009-0093-7.
- Farouk Abdel Al. S. and McLellan J. D. (2011), Management Accounting Practices in Egypt- A Transitional Economy Country, doi:10.2139/ssrn.1828762.
- Garrison R.H., Noreen E.W. and Brewer P.C. (2014), *Managerial Accounting*, 15th ed., McGraw-Hill, New York, NY.
- Guilding C. (1999), Competitor-focused accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, 24(7):583–595, doi:10.1016/s0361-3682(99)00007-0.
- Guilding C., Cravens K. S., and Tayles M. (2000), An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, 11(1):113–135, doi:10.1006/mare.1999.0120.
- Hilton R. W. (1999), *Managerial Accounting*, International Edition: Irwin McGraw-Hill.

Hoffjan A. and Heinen C. (2003), About the strategic relevance of competitor cost assessment - An empirical study regarding competitor accounting, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3(1):17-33.

Hussain M. M., Gunasekaran A. and Laitinen E. K. (1998), Management accounting systems in Finnish service firms, *Technovation*, 18(1):57–67, doi:10.1016/s0166-4972(97)00062-x.

Hyvönen J. (2005), Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia, *Advances in International Accounting*, 18:97-120, doi:10.1016/s0897-3660(05)18005-2.

Innes J. and Mitchell F. (1995), A survey of activity-based costing in the UK's largest companies, *Management accounting research*, 6(2):137–153, doi:10.1006/mare.1995.1008.

Ittner C. D. and Larcker D. F. (1998), Innovations in performance measurement: Trends and research implications, *Journal of Management Accounting Research*, 10: 205-238.

Jankala S. and Silvola H. (2012), Lagging effects of the use of activity-based costing on the financial performance of small firms, *Journal of Small Business Management*, 50(3):498–523, DOI: 10.1111/j.1540-627X.2012.00364.x.

Jensen M. C. and Meckling W. H. (1998), Divisional Performance Measurement, *SSRN Electronic Journal*, doi:10.2139/ssrn.94109.

Johnson H. T. and Kaplan R. S. (1987), 'Relevance lost: The rise and fall of management accounting, Boston: Harvard Business School Press, pp.28-131.

Joshi P. L. (2001), The international diffusion of new management accounting practices: the case of India, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1):85–109, doi:10.1016/s1061-9518(01)00037-4.

Kumar N. and Mahto D. G. (2013), Current Trends of Application Based Costing (A.B.C.): A Review, *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, 13(3).

Lavia Lopez O. and Hiebl M. R. W. (2015), Management accounting in small and medium-sized enterprises – current knowledge and avenues for further research, *Journal of Management Accounting Research*, 27(1):81-119, DOI:10.2308/jmar-50915.

Messner M. (2016), Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice, *Management Accounting Research*, 31:103–111, doi:10.1016/j.mar.2015.09.001.

Monkhouse E. (1995), The role of competitive benchmarking in small- to medium-sized enterprises, *Benchmarking for Quality Management & Technology*, 2(4):41 – 50, doi: 10.1108/14635779510102847.

Moore K. and Yuen S. (2001), Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 26 (4–5):351–89, doi:10.1016/s0361-3682(00)00040-4.

Muhammad C. and Mohamed R. (2011), Performance Measurement System (PMS) In Small Medium Enterprises (SMES): A Practical Modified Framework, *World Journal of Social Sciences*, 1(3):200-212.

Mulhern F. J. (1999), Customer profitability analysis: Measurement, concentration, and research directions, *Journal of Interactive Marketing*, 13(1):25–40, doi:10.1002/(sici)1520-6653(199924)13:1<25::aid-dir3>3.0.co;2-L.

Noone B. and Griffin P. (1999), Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study on the implementation of customer profitability analysis, *International Journal of Hospitality Management*, 18(2):111–128. doi:10.1016/s0278-4319(99)00018-3.

Novianty I. (2015), Strategic Management Accounting: Challenges in Accounting Practices, *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(9).

Pavlatos O. and Kostakis H. (2015), Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece, *Advances in Accounting*, 31(1):150–164, doi:10.1016/j.adiac.2015.03.016.

- Pavlatos O. and Kostakis H. (2018), Management accounting innovations in a time of economic crisis, *The Journal of Economic Asymmetries*, 18, e00106. doi:10.1016/j.jeca.2018.e00106.
- Pavlatos O. and Paggios I. (2008), Management accounting practices in the Greek hospitality industry, *Managerial Auditing Journal*, 24(1):81 – 98, doi:10.1108/02686900910919910.
- Pavlatos O. and Paggios I. (2009), Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence from Greece, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(4):511-527, doi:10.1177/1096348009344221.
- Pedroso E. and Gomes C.F. (2020), The effectiveness of management accounting systems in SMEs: a multidimensional measurement approach, *Journal of Applied Accounting Research*, 21(3):497-515, doi: 10.1108/JAAR-05-2018-0059.
- Rufino D. H. (2013), Management Accounting Practices (MAPs) of Small and Medium-Sized Manufacturing Enterprises in the City of Tarlac, *Review of Integrative Business and Economics*, Vol 4(1).
- Saez-Torrecilla A., Fernandez-Fernandez A., Texeira-Quiros J. and Vaquera Mosquero M. (1996), Management accounting in Spain: trends in thought and practice. In: Bhimani, A. Management Accounting: European Perspectives. Oxford, Oxford University Press, pp. 180-190.
- Sainis G., Haritos G., Kriemadis T. and Pappasolomou I. (2019), TQM for Greek SMEs: an alternative in facing crisis conditions, *Competitiveness Review*, 30(1):41-58, doi:10.1108/CR-11-2019-012.
- Sakurai M. (1989), Target costing and how to use it, *Journal of Cost Management*, pp:39-50.
- Scherrer G. (1996), Management accounting: a German perspective. In Bhimani, A. Management Accounting: European Perspectives, Oxford, Oxford University Press, pp. 100-122.
- Shields J. and Shelleman J. M. (2016), Management Accounting Systems in Micro-SMEs, *The Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, 21(1):19–31. doi:10.9774/gleaf.3709.2016.ja.00004.

Sprow E. (1992), The new A.B.C.s of cost justification, *Manufacturing Engineering*, 106:30-1.

St-Pierre J. and Delisle S. (2006), An expert diagnosis system for the benchmarking of SMEs' performance, *Benchmarking: An International Journal*, 13(1-2):106–119.  
doi:10.1108/14635770610644619.

Sulaiman M., Ahmad N., and Alwi N. (2004), Management accounting practices in selected Asian countries. A review of the literature, *Managerial Auditing Journal*, 9(4):493–508, doi: 10.1108/02686900410530501.

Tanaka T. (1993), Target Costing at Toyota, *Journal of Cost Management*, pp.4-12.

Trosa S. and Williams S. (1996), Benchmarking in Public Sector Performance Management, *Performance Management in Government (Πρόσβαση στις 16/01/21 από Public Management Occasional Papers No 9, OECD Publications)*

Tsifora E. and Chatzoglou D. P (2016), The Evolution of Costing During the Period 1985-2015: Progress or Inactivity?, *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*, 9(2).

Uyar A. (2010), Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies, *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6):113-125.

Van Raaij E. M., Vernooij M. J. A. and Van Triest, S. (2003), The implementation of customer profitability analysis: A case study, *Industrial Marketing Management*, 32(7):573–583, doi:10.1016/s0019-8501(03)00006-3.

Weekes – Marshall D. and Alleyne P. (2011), An exploratory study of management accounting practices in manufacturing companies in Barbados, *International journal of Business and Social science*, 2:(9).

Wegmann G. (2010), The Activity-Based Costing Method: Development and Applications, *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, 8(1):7-22.

## Σύνδεσμοι – Λοιπές ηλεκτρονικές πηγές – Υποστηρικτικό υλικό

<http://panayiot.simor.ntua.gr/el/teaching/courses/industrial-management-ii>

(Πρόσβαση 24/10/20)

<https://www.accountingverse.com/accounting-basics/what-is-accounting.html>

(Πρόσβαση 1/9/20)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003H0361&from=PL>

(Πρόσβαση 18/9/20)

<https://inbusinessnews.reporter.com.cy/opinions/article/116234/skopos-kai-simasia-tis-dioikitikis-logstikis-stin-mme>

(Πρόσβαση 25/11/20)

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2e3b13c5-c62c-4261-a6c8-57d83549aec5/language-el/format-PDFA1B>

(Πρόσβαση 25/11/20)

[https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/LOXR285/Thematiki\\_Enotita\\_1\\_2/Dialexi\\_1\\_2.pdf](https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/LOXR285/Thematiki_Enotita_1_2/Dialexi_1_2.pdf) (Πρόσβαση 27/11/20)

<https://eclass.teiwm.gr/modules/document/file.php/MSC108/%CE%94.%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20-%20%CE%9A%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7%20%28%CE%BC%CE%B5%20%CE%B1%CF%80%CE%B1%CE%BD%CF%84%CE%AE%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82%29.pdf>

(Πρόσβαση 09/12/20)

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/79c0ce87-f4dc-11e6-8a35-01aa75ed71a1/language-el/format-PDF> (Πρόσβαση 10/12/20)

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:el:PDF>

(Πρόσβαση 10/12/20)

<https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

(Πρόσβαση 10/12/20)

<https://ec.europa.eu/growth/smes> (Πρόσβαση 10/12/20)



<https://www.microconsulting.gr/index.php/genika-gia-tis-mme/oi-mme-stin-ellada-kai-tin-ee?showall=1&limitstart> (Πρόσβαση 10/12/20)

<https://www.wallstreetmojo.com/target-cost/> (Πρόσβαση 07/01/21)

<https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/14/target-costing>(Πρόσβαση 07/01/21)

<https://www.icmrindia.org/free%20resources/casesTudies/xerox-benchmarking-4.htm>  
(13/01/21)

[https://www.apqc.org/system/files/K04906\\_Glossary%20of%20Benchmarking%20Terms%20Nov.%202018.pdf](https://www.apqc.org/system/files/K04906_Glossary%20of%20Benchmarking%20Terms%20Nov.%202018.pdf)  
(16/01/21)

<https://prosperity.com.gr/arthra/benchmarking/> (Άρθρο του Βολοτόπουλου Μιλτιάδη /  
Πρόσβαση στις 16/01/21)

<https://avepevolou.gr/companies/> (Πρόσβαση στις 15/04/21)

<http://www.microbuspub.com/pdfs/chapter15.pdf> (12/06/21)

<https://www.investopedia.com/terms/c/cfroi.asp> (19/06/2021)

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Αξιότιμε Κύριε/Κυρία,

Ονομάζομαι Παρασκευούδη Παναγιώτα – Ζωή και είμαι φοιτήτρια του Μεταπτυχιακού προγράμματος «Λογιστική και Ελεγκτική» του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας. Το παρόν ερωτηματολόγιο αποτελεί το ερευνητικό μου εργαλείο για τη διπλωματική μου εργασία με θέμα «**Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής στις ελληνικές Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜμΕ)**», με επιβλέπουσα την κ. Τσιφόρα Ευδοκία, Επίκουρη Καθηγήτρια του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Οικονομικών και Διοικητικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας. Ο εκτιμώμενος χρόνος συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου είναι 10-15 λεπτά.

Σκοπός του ερωτηματολογίου είναι να εξετάσει τον βαθμό στον οποίο οι ελληνικές ΜμΕ χρησιμοποιούν τις πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής. Κύρια επιθυμία μου είναι να εστιάσω στις βιομηχανικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην περιφέρεια Θεσσαλίας, δεδομένου πως αποτελεί την περιοχή όπου ζω και εκτιμώ πως σε εντός της δραστηριοποιούνται αξιόλογες επιχειρήσεις. Βάσει των πληροφοριών που θα συλλεχθούν, επιδιώκω να καταλήξω σε χρήσιμα συμπεράσματα ως προς τους παράγοντες που επηρεάζουν την χρήση και την επιλογή των εξεταζόμενων πρακτικών, καθώς την πιθανότητα μελλοντικής υιοθέτησης τους από τις επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, τόσο για ερευνητικούς σκοπούς, όσο και για την διευκόλυνση των συμμετεχόντων, οι πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής έχουν ομαδοποιηθεί σε πρακτικές κοστολόγησης και σε πρακτικές λήψης απόφασης.

Θα θέλαμε να σας διαβεβαιώσουμε πως οι πληροφορίες που θα συλλεχθούν για την επιχείρησή σας θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για τους ερευνητικούς σκοπούς της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Σας ευχαριστούμε εκ των προτέρων για την πολύτιμη βοήθεια και το χρόνο που θα αφιερώσετε.

## ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

(επιλογή με X ή √, στο σχετικό κουτάκι αριστερά του πίνακα)

### 1. Τρέχουσα θέση απασχόλησης αποκρινόμενου

Διευθυντής παραγωγής	
Οικονομικός διευθυντής	
Στέλεχος λογιστηρίου	
Στέλεχος κοστολόγησης	
Άλλο (σημειώστε).....	

### 2. Κύριος κλάδος δραστηριότητας της επιχείρησης

(σε περίπτωση που υπάρχουν και δευτερεύοντες, ως κύριος λαμβάνεται εκείνος με το μεγαλύτερο ποσοστό συνεισφοράς στον κύκλο εργασιών)

Τρόφιμα - ποτά	
Υφάσματα - ενδύματα	
Χημικά – φαρμακευτικά προϊόντα	
Παραγωγή μηχανικών μερών - εξαρτημάτων – ανταλλακτικών	
Επεξεργασία και μεταποίηση μετάλλων	
Προϊόντα από πλαστικό-χαρτί	
Άλλο (σημειώστε).....	

### 3. Μέσος όρος εργαζομένων της επιχείρησης την τελευταία πενταετία

έως 10 εργαζόμενοι	
έως 20 εργαζόμενοι	
έως 50 εργαζόμενοι	
έως 100 εργαζόμενοι	
έως 150 εργαζόμενοι	
πάνω από 150 εργαζόμενοι	

### 4. Μέσος όρος του τζίρου (σε εκ. ευρώ) την τελευταία πενταετία

< 2 εκ. ευρώ	
2 – 5 εκ. ευρώ	
6 – 10 εκ. ευρώ	
11 – 30 εκ. ευρώ	
31 – 50 εκ. ευρώ	
> 50 εκ. ευρώ	

### 5. Έτη λειτουργίας επιχείρησης

< 3 έτη	
3 – 6 έτη	
7 – 10 έτη	
11 – 15 έτη	
> 15 έτη	

**6. Εκτίμηση της φάσης του κύκλου ζωής της επιχείρησης**

Ίδρυσης (νεοσύστατη επιχείρηση)	
Ανάπτυξης	
Ωριμότητας	
Κάμψης - παρακμής	

**7. Αριθμός κύριων ειδών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση**

(για την απάντησή σας θεωρείστε ως κύρια τα προϊόντα με συνεισφορά >20% στο συνολικό μίγμα πωλήσεων-ετήσιο τζίρο)

Έως 5 είδη	
6 - 10	
11 - 15	
16 - 20	
> 20	

**8. Εύρος κύριας αγοράς δραστηριοποίησης επιχείρησης**

(σημειώστε στην αντίστοιχη επιλογή/επιλογές για κύκλο εργασιών > 30%)

Τοπική – περιφερειακή	
Εθνική	
Εκτός της ελληνικής επικράτειας	

**9. Παραγωγική διαδικασία που ακολουθεί η επιχείρηση**

Συνεχής παραγωγική διαδικασία (Process)	
Παραγωγή κατά παραγγελία - έργο (Custom-order)	
Άλλη (περιγράψτε).....	

**10. Παρακαλώ αξιολογήστε το επίπεδο ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει η επιχείρηση τόσο στον κλάδο, όσο και στην αγορά που δραστηριοποιείται**

Περιορισμένος ανταγωνισμός	
Μέτριος ανταγωνισμός	
Έντονος ανταγωνισμός	

**11. Παρακαλώ αξιολογήστε το επίπεδο δυσκολίας εισόδου νέων επιχειρήσεων στον κλάδο/αγορά που δραστηριοποιείται η επιχείρηση**

Χαμηλό επίπεδο	
Μεσαίο επίπεδο	
Υψηλό επίπεδο	

**12. Παρακαλώ σημειώστε τον αριθμό των επιχειρήσεων που θεωρείτε πως λειτουργούν ανταγωνιστικά, εντός της αγοράς που δραστηριοποιείται η επιχείρησή σας**

Καμία	
1 - 4	
5 - 9	
Άνω των 10	

## ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ, ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ & ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

(επιλογή με X ή √ και αξιολόγηση βάσει κλίμακας, όπου 1=Καθόλου και 5=Πάρα Πολύ)

1. Παρακαλώ αξιολογήστε τον βαθμό χρησιμοποίησης των παρακάτω πρακτικών κοστολόγησης από την επιχείρησή σας

Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών κοστολόγησης	1	2	3	4	5
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση					
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση					
3. Πρότυπη κοστολόγηση					
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)					
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)					

2. Παρακαλώ αξιολογήστε τον βαθμό χρησιμότητας των παρακάτω πρακτικών ως προς τις ανάγκες της επιχείρησής σας

Βαθμός χρησιμότητας πρακτικών κοστολόγησης	1	2	3	4	5
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση					
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση					
3. Πρότυπη κοστολόγηση					
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)					
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)					

3. Παρακαλώ αξιολογήστε την πιθανότητα η επιχείρηση να υιοθετήσει κάποια/κάποιες από τις παρακάτω πρακτικές μέσα στην επόμενη τριετία.

Βαθμός εκτίμησης υιοθέτησης πρακτικών κοστολόγησης	1	2	3	4	5
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση					
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση					
3. Πρότυπη κοστολόγηση					
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)					
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)					

4. Παρακαλώ αξιολογήστε τον/τους λόγους χρησιμοποίησης της Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (A.B.C.)

*(Εάν δεν έχετε χρησιμοποιήσει την A.B.C., παρακαλώ αγνοήστε την ερώτηση)*

Λόγοι χρησιμοποίησης της A.B.C.	1	2	3	4	5
1. Ακριβέστερη κατανομή του κόστους σε δραστηριότητες					
2. Καλύτερη γνώση της πηγής - αιτίας δημιουργίας του κόστους					
3. Εντοπισμός και περιορισμός δραστηριοτήτων με υψηλό κόστος					
4. Ορθότερη τιμολόγηση					
5. Άλλον/άλλους (παρακαλώ προσδιορίστε)					
.....					

5. Παρακαλώ αξιολογήστε τον βαθμό στον οποίο τα ακόλουθα χαρακτηριστικά θα μπορούσαν να λειτουργήσουν ως δυναμικά εμπόδια στην χρήση της από την επιχείρησή σας

*(Εάν δεν έχετε χρησιμοποιήσει την A.B.C., παρακαλώ αγνοήστε την ερώτηση)*

Χαρακτηριστικά της A.B.C. που περιορίζουν την χρήση της	1	2	3	4	5
1. Περίπλοκη διαδικασία υπολογισμών					
2. Ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης					
3. Έλλειψη εκπαιδευμένου ανθρώπινου δυναμικού για την εφαρμογή της					
4. Υψηλό κόστος υλοποίησης					
5. Άλλον/άλλους (παρακαλώ προσδιορίστε)					
.....					

6. Παρακαλώ αξιολογήστε τον/τους λόγους χρησιμοποίησης της πρότυπης κοστολόγησης  
(Εάν δεν έχετε χρησιμοποιήσει την πρότυπη κοστολόγηση, παρακαλώ αγνοήστε την ερώτηση)

Λόγοι χρησιμοποίησης πρότυπης κοστολόγησης	1	2	3	4	5
1. Πρόβλεψη οικονομικών μεγεθών					
2. Προγραμματισμός παραγωγής					
3. Έλεγχος και διερεύνηση αποκλίσεων					
4. Άλλον/άλλους (παρακαλώ προσδιορίστε)					
.....					

7. Παρακαλώ αξιολογήστε τον/τους λόγους χρησιμοποίησης της κοστολόγησης βάσει στόχου  
(Target Costing)

(Εάν δεν έχετε χρησιμοποιήσει την κοστολόγηση βάσει στόχου, παρακαλώ αγνοήστε την ερώτηση)

Λόγοι χρησιμοποίησης κοστολόγησης βάσει στόχου	1	2	3	4	5
1. Επαρκής γνώση του κόστους των προϊόντων πριν την έναρξη της παραγωγής					
2. Προσδιορισμός επιθυμητού περιθωρίου κέρδους					
3. Περιορισμός σπατάλης χρόνου επανασχεδιασμού προϊόντων					
4. Άλλον/άλλους (παρακαλώ προσδιορίστε)					
.....					

### ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ, ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ & ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

(επιλογή με X ή √ και αξιολόγηση βάσει κλίμακας, όπου 1=Καθόλου και 5=Πάρα Πολύ)

1. Παρακαλώ αξιολογήστε τον βαθμό χρησιμοποίησης των παρακάτω πρακτικών-εργαλείων από την επιχείρησή σας

Βαθμός χρησιμοποίησης πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων	1	2	3	4	5
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)					
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)					
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)					
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη					
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης					
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής/προϊόντων ανταγωνιστών					
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)					

2. Παρακαλώ αξιολογήστε τον βαθμό χρησιμότητας των παρακάτω πρακτικών-εργαλείων ως προς τις ανάγκες της επιχείρησής σας

Βαθμός χρησιμότητας πρακτικών-εργαλείων λήψης αποφάσεων	1	2	3	4	5
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)					
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)					
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)					
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη					
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης					
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής/προϊόντων ανταγωνιστών					
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)					

3. Παρακαλώ αξιολογήστε την πιθανότητα η επιχείρησή σας να υιοθετήσει κάποια/κάποιες από τις παρακάτω πρακτικές μέσα στην επόμενη τριετία

Βαθμός εκτίμησης υιοθέτησης πρακτικών λήψης απόφασης	1	2	3	4	5
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)					
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)					
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)					
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη					
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης					
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής/προϊόντων ανταγωνιστών					
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)					

4. Παρακαλώ σημειώστε για ποιον/ποιους λόγο/λόγους αξιοποιούνται οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται από τους προϋπολογισμούς  
(Εάν δεν έχετε χρησιμοποιήσει τους προϋπολογισμούς, παρακαλώ αγνοήστε την ερώτηση)

Λόγοι αξιοποίησης πληροφοριακού περιεχομένου προϋπολογισμών	1	2	3	4	5
1. Προγραμματισμός καθημερινής λειτουργίας					
2. Προγραμματισμός ταμειακών ροών					
3. Εκτίμηση της βραχυχρόνιας –ετήσιας χρηματοοικονομικής θέσης					
4. Έλεγχος του κόστους					
5. Άλλον/άλλους (παρακαλώ προσδιορίστε)					
.....					

5. Παρακαλώ σημειώστε για ποιον/ποιους λόγο/λόγους αξιολογούνται οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται από την ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (C.V.P.)  
(Εάν δεν έχετε χρησιμοποιήσει την C.V.P, παρακαλώ αγνοήστε την ερώτηση)

Λόγοι αξιοποίησης πληροφοριακού περιεχομένου C.V.P.	1	2	3	4	5
1. Καθορισμός τιμής πώλησης και όγκου παραγωγής για επίτευξη ικανοποιητικής κερδοφορίας					
2. Προσδιορισμός μεταβολών κερδοφορίας σε μεταβαλλόμενα επίπεδα πωλήσεων					
3. Προσδιορισμός μεταβολών κόστους σε μεταβαλλόμενα επίπεδα παραγωγής					
4. Αποφάσεις παραγωγής νέου/νέων προϊόντων					
5. Προσδιορισμός περιθωρίου ασφάλειας των πωλήσεων					
6. Άλλον/άλλους (παρακαλώ προσδιορίστε) .....					

6. Παρακαλώ αξιολογήστε τον βαθμό επίδρασης της οικονομικής και υγειονομικής κρίσης της τελευταίας δεκαετίας στην μελλοντική υιοθέτηση των πρακτικών κοστολόγησης και λήψης αποφάσεων

Εκτίμηση μελλοντικής υιοθέτησης πρακτικών κοστολόγησης λόγω οικονομικής και υγειονομικής κρίσης	1	2	3	4	5
1. Πλήρης – απορροφητική κοστολόγηση					
2. Μεταβλητή - Οριακή κοστολόγηση					
3. Πρότυπη κοστολόγηση					
4. Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing –A.B.C.)					
5. Κοστολόγηση με βάση τον στόχο (Target Costing)					
Εκτίμηση μελλοντικής υιοθέτησης πρακτικών λήψης αποφάσεων λόγω οικονομικής και υγειονομικής κρίσης	1	2	3	4	5
1. Προϋπολογισμοί (Budgets)					
2. Ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (Cost-Volume-Profit -CVP)					
3. Ανάλυση χρηματοροών (cash-flows)					
4. Ανάλυση κερδοφορίας πελάτη					
5. Σύνταξη τμηματικών αναφορών απόδοσης					
6. Εκτίμηση κόστους παραγωγής/προϊόντων ανταγωνιστών					
7. Τεχνική συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking)					

Επωνυμία επιχείρησης.....

Σας ευχαριστούμε για την συμμετοχή σας

Εάν επιθυμείτε να σας αποστείλουμε τα αποτελέσματα της έρευνας, παρακαλώ συμπληρώστε το e-mail σας:

e-mail για αποστολή αποτελεσμάτων.....