



ΣΤΡΑΤΙΩΤΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΕΥΕΛΠΙΔΩΝ
Τμήμα Στρατιωτικών Επιστημών

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016-17

ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΕΡΕΥΝΑ & ΑΝΑΛΥΣΗ

(ΠΔ 97 / 2015 / ΦΕΚ 163Α' / 20.08.2014)



ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ
Σχολή Μηχανικών Παραγωγής & Διοίκησης

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

Διαχείριση Κόστους Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων «Cost Management in (SMEs)»

Διατριβή που υπεβλήθη για την μερική ικανοποίηση των απαιτήσεων
για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης

Υπό:

ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΣΕΒΑΣΤΕΛΗ

A.M.: 2014018046

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2017

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

Η Μεταπτυχιακή Διατριβή του Γεωργίου Σεβαστέλη εγκρίνεται:

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Καθηγητής Δρ. Οδυσσέας Παυλάτος (Επιβλέπων),.....

Καθηγητής Δρ. Νικόλαος Δάρας ,.....

Καθηγητής Δρ. Χαράλαμπος Λίτος ,.....

Copyright © Γεώργιος Σεβαστέλης, 2017

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής, εξ' ολοκλήρου ή τμήματος αυτής για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της διατριβής για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται στον συγγραφέα.

Οι απόψεις και τα συμπεράσματα που περιέχονται σε αυτό το έγγραφο εκφράζουν τον συγγραφέα.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα Καθηγητή μου, Δρ. Οδυσσέα Παυλάτο, για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με την παρούσα εργασία, για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε με την ανάθεση αυτής, για την πολύτιμη βοήθειά του αλλά και για το μεγάλο ενδιαφέρον του να ωφεληθούν από τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης οι οικογενειακές μικρομεσαίες, μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τη σύζυγό μου, Ευγενία Γενναδίου, για τον πολύτιμο χρόνο που μου αφιέρωσε, για τη συνεχή καθοδήγηση με τις γνώσεις της επάνω στο εμπόριο και την αγορά, την υπομονή, τη συμπαράσταση και την αμέριστη βοήθειά της καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών και της μεταπτυχιακής μου διατριβής.

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή – Σκοπός	Σελ. 10
Παρουσίαση Της Εργασίας	Σελ. 11
Κεφάλαιο 1:	
Ανατομία Ελληνικής Μικρομεσαίας Επιχείρησης	
1.1 Εισαγωγή	Σελ. 13
1.2 Ορισμός Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων	Σελ. 14
1.3 Διάκριση Των Οικονομικών Οργανισμών	Σελ. 15
1.4 ΜΜΕ Στην Ελληνική Οικονομία: Βασικά Στατιστικά Στοιχεία	Σελ. 17
1.5 Συμβολή Των ΜΜΕ Στην Οικονομική Ανάπτυξη Της Ελλάδας	Σελ. 22
Κεφάλαιο 2:	
Θεωρητική επισκόπηση	
2.1 Εισαγωγή	Σελ. 25
2.2 Ιστορική Αναδρομή Της Κοστολόγησης	Σελ. 27
2.3 Βασικές Έννοιες Της Κοστολόγησης	Σελ. 30
2.3.1 Κόστος Προϊόντος, Κόστος Περιόδου	Σελ. 30
2.3.2 Σχέσεις Κόστους – Εξόδου - Δαπάνης	Σελ. 31
2.3.3 Κοστολογική Οργάνωση Επιχείρησης	Σελ. 31
2.3.4 Βασικές Διακρίσεις Κόστους	Σελ. 32
2.3.5 Κατηγορίες Κόστους	Σελ. 35
2.4 Σκοπός Και Σημασία Της Κοστολόγησης	Σελ. 39
2.5 Ορισμός Κοστολόγησης - Επεξήγηση	Σελ. 39
2.6 Κατηγορίες Μεθόδων Κοστολόγησης	Σελ. 45
2.7 Ανάλυση Νεκρού Σημείου Πωλήσεων	Σελ. 48

- | | | |
|-----|---|---------|
| 2.8 | Επισκόπηση Διεθνούς αρθρογραφίας αναφερόμενη στην Διοικητική λογιστική στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις | Σελ. 49 |
| 2.9 | Επισκόπηση διεθνούς αρθρογραφίας όσον αφορά τις οικογενειακές ΜΜΕ. | Σελ. 51 |

Κεφάλαιο 3

Ποιοτική Έρευνά –Μελέτη Περίπτωσης

- | | | |
|-------|--------------------------------------|---------|
| 3.1 | Εισαγωγή Στην Ποιοτική Έρευνά | Σελ. 54 |
| 3.2 | Η Μελέτη Περίπτωσης | Σελ. 55 |
| 3.2.1 | Πλεονεκτήματα Της Μελέτης Περίπτωσης | Σελ. 56 |
| 3.2.2 | Μειονεκτήματα Της Μελέτης Περίπτωσης | Σελ. 57 |
| 3.3 | Η Φιλοσοφία της έρευνας | Σελ. 58 |

Κεφάλαιο 4

Η μελέτη περίπτωσης σε επιχείρηση λιανικής εμπορίας υποδημάτων

- | | | |
|-----|--|---------|
| 4.1 | Πληροφορίες Σχετικά Με την επιχείρηση της μελέτης περίπτωσης | Σελ. 60 |
| 4.2 | Εφαρμογής κοστολόγησης για την επιχείρηση της μελέτης περίπτωσης | Σελ. 61 |

Κεφάλαιο 5

Συμπεράσματα – Περιορισμοί και Προβλήματα – Προεκτάσεις για μελλοντική έρευνα

- | | | |
|-----|---|---------|
| 5.1 | Συμπεράσματα συνεντεύξεως και φύλλου κοστολόγησης Excel της ΜΜΕ μελέτης περίπτωσης– πιθανά εμπόδια στην εφαρμογή της διαχείρισης κόστους στην μικρομεσαία επιχείρηση. | Σελ. 67 |
| 5.2 | Προτάσεις βελτιστοποίησης επιχειρηματικότητας για επιχειρήσεις ομοιάζουσες με την επιχείρηση της μελέτης περίπτωσης | Σελ. 71 |
| 5.3 | Περιορισμοί και προβλήματα | Σελ. 72 |
| 5.4 | Προτάσεις για μελλοντική έρευνα | Σελ. 73 |

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Σελ. 75

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Σελ. 86

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η διαχείριση κόστους στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (cost management) προήλθε από την ανάγκη αύξησης της ανταγωνιστικότητας και την παράλληλη αύξηση της πίεσης από μεγάλες εμπορικές αλυσίδες. Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις θα πρέπει να διέλθουν τις μυλόπετρες της παγκοσμιοποίησης διατηρώντας παράλληλα τα κέρδη τους αλλά και μειώνοντας το κόστος λειτουργίας τους.

Η λογιστική του κόστους, η οποία είναι μέρος της Διοικητικής Λογιστικής, αποτελεί μία μέθοδο η οποία ασχολείται με τον προσδιορισμό και την ανάλυση του κόστους λειτουργίας μιας επιχείρησης (κοστολόγηση - cost accounting), την κατασκευή του κοστολογικού συστήματος (cost system) μέσα από το οποίο υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση και τον έλεγχο και την παρακολούθηση του κόστους.

Στην παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή μελετάται η μεθοδολογία της διαχείρισης κόστους των μικρομεσαίων επιχειρήσεων με τα στάδια που αυτή ακολουθεί, τις αρχές που εφαρμόζει και τις τεχνικές που υιοθετεί, όπως επίσης αντιπαραβάλλεται η πρακτική και οι θεωρήσεις του μικρομεσαίου επιχειρηματία με την διεθνή αρθρογραφία και βιβλιογραφία που αναφέρεται στο εν λόγω αντικείμενο.

Στο πρακτικό μέρος, πραγματοποιείται μελέτη περίπτωσης διαχείρισης κόστους σε Ελληνική μικρομεσαία επιχείρηση εμπορίας υποδημάτων έτσι ώστε να προκύψουν ωφέλιμα προς αξιοποίηση συμπεράσματα για την συγκεκριμένη επιχείρηση και γενικότερα για τον χώρο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (και οικογενειακών) στην Ελλάδα και τον Έλληνα μικρομεσαίο επιχειρηματία.

Λέξεις Κλειδιά: Κοστολόγηση, Κόστος, Τιμή Πώλησης, Περιθώριο Κέρδους, Διοικητική Λογιστική, Λειτουργικό Κόστος, Ποιοτική Έρευνα, Μελέτη Περίπτωσης, διαχείριση κόστους, μικρομεσαία επιχείρηση, οικογενειακή επιχείρηση, έξοδο, δαπάνη, κοστολογική οργάνωση, νεκρό σημείο πωλήσεων, οικονομία κλίμακας, κύκλος εργασιών, ισολογισμός.

Εισαγωγή – Σκοπός

Σκοπός της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής είναι η μελέτη της μεθοδολογίας της διαχείρισης κόστους μικρομεσαίας επιχείρησης με τα στάδια που αυτή ακολουθεί, τις αρχές που εφαρμόζει και τις τεχνικές που υιοθετεί προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα για την δυνατότητα υλοποίησης της μεθοδολογίας στα πλαίσια λειτουργίας των Ελληνικών μικρομεσαίων επιχειρήσεων.

Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού πραγματοποιείται μια μελέτη περίπτωσης κατασκευής και διαχείρισης κοστολογικού μοντέλου μιας επιχείρησης εμπορίας υποδημάτων.

Τέλος περιγράφονται διάφορα πιθανά εμπόδια που μπορούν προκύψουν κατά την υλοποίηση του και από τα συμπεράσματα που προκύπτουν υποδεικνύονται πιθανά σημεία για μελλοντική έρευνα. Συνοπτικά η παρούσα εργασία απαντά και διευκρινίζει τα εξής:

1. Υπάρχει κάποια μεθοδολογία διαχείρισης κόστους στην μικρομεσαία Ελληνική επιχείρηση;
2. Ανάλυση του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης της μελέτης περίπτωσης μέσα σε ένα έτος και κατασκευή του κοστολογικού συστήματος (cost system), με την βοήθεια φύλλων Excel, μέσα από το οποίο υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης η οποία οδηγεί στον έλεγχο και την παρακολούθηση του κόστους.
3. Ποιο είναι το κυριότερο εμπόδιο στην εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στις οικογενειακές, μικρομεσαίες, μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις;
4. Καταγραφή (σύνοψη) προβλημάτων διαχείρισης μικρομεσαίας επιχείρησης.
5. Επισκόπηση βιβλιογραφίας και αντιπαράβολή ευρημάτων με την μελέτη περίπτωσης.

Παρουσίαση της Εργασίας

Η εργασία χωρίζεται σε δύο μέρη, το θεωρητικό και έπειτα την μελέτη περίπτωσης. Πιο συγκεκριμένα:

Στο 1ο Κεφάλαιο γίνεται η περιγραφή της ανατομίας της Ελληνικής μικρομεσαίας επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα δίνεται ο ορισμός των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, γίνεται διάκριση μεταξύ των οικονομικών οργανισμών, παρουσιάζονται κάποια βασικά στατιστικά στοιχεία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στην Ελληνική Οικονομία και τέλος τονίζεται η συμβολή των ΜΜΕ στην οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδας.

Στο 2ο Κεφάλαιο γίνεται η περιγραφή των βασικών εννοιών της Διοικητικής λογιστικής και ενός τμήματος της, της κοστολόγησης. Αναλύεται η έννοια της κοστολόγησης και περιγράφονται σημασίες όπως “οι φορείς κόστους”, “τα κέντρα κόστους”, “κατηγορίες κόστους” κλπ.. Επίσης περιγράφεται αναλυτικά η διαδικασία κοστολόγησης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων τονίζοντας παράλληλα την σημασία της κοστολόγησης για τις επιχειρήσεις αυτές. Στο τέλος αυτού του κεφαλαίου αναλύεται το λεγόμενο νεκρό σημείο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων όπως επίσης ακολουθεί παράθεση διεθνής αρθρογραφίας για την εφαρμογή της Διοικητικής λογιστικής επάνω στις ΜΜΕ.

Στο 3ο Κεφάλαιο γίνεται μια συνοπτική αναφορά στον προσδιορισμό της έννοιας της ποιοτικής έρευνας και αναλύεται ένα είδος της: η μελέτη περίπτωσης. Επίσης περιγράφεται το πλάνο ερωτήσεων αλλά και η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την κατασκευή του κοστολογικού μοντέλου σε φύλλο Excel.

Στο 4ο Κεφάλαιο ακολουθεί η μελέτη περίπτωσης. Συγκεκριμένα μελετάται η δημιουργία και η εφαρμογή ενός απλουστευμένου μοντέλου κοστολόγησης εμπορικού καταστήματος (εμπορία υποδημάτων).

Τέλος στο 5ο Κεφάλαιο προβάλλονται τα συμπεράσματα από την συνέντευξη του επιχειρηματία της υπό μελέτη επιχείρησης, αναλύονται πιθανά εμπόδια στην παραπάνω

εφαρμογή και τέλος εξάγονται συμπεράσματα, σημειώνονται οι περιορισμοί και τα προβλήματα του ερευνητή όπως επίσης διατυπώνονται πιθανές προτάσεις για μελλοντικές προεκτάσεις.

Κεφάλαιο 1: Ανατομία Ελληνικής μικρομεσαίας επιχείρησης

1.1 Εισαγωγή

Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) διαδραματίζουν ένα κυρίαρχο ρόλο στο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, παρόλα αυτά πρέπει να σημειωθεί πως δεν υπάρχει ένας διεθνής αποδεκτός ορισμός που να βρίσκεται σε ισχύ για την σκιαγράφηση αυτών. Ανάλογα τις οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές συνθήκες της κάθε χώρας διαφοροποιείται και ο ορισμός των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Πως όμως έφτασαν (ΜΜΕ) να διαδραματίζουν κυρίαρχο ρόλο στο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον; Μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του 1970, οι μεγάλες επιχειρήσεις ήταν αυτές που κατείχαν ιδιαίτερη θέση στην διεθνή οικονομική σκηνή από την αρχή ιόλας της βιομηχανικής επανάστασης. Το βασικό πλεονέκτημα αυτών έναντι των μικρομεσαίων θεωρείται η αξιοποίηση των οικονομιών κλίμακας. Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα των μεγάλων επιχειρήσεων αποτελούν το μέγεθος της παραγωγής και οι οικονομίες κλίμακας, τα οποία θεωρήθηκαν και ως βασικά στοιχεία για την ανταγωνιστικότητα και την επιβίωση μιας επιχείρησης. Τι όμως οδήγησε την αλλαγή προς τον σημαντικό ρόλο των ΜΜΕ; Οι Ματσατσίνης, Γρηγορύδης, Γαγάνης και Ζοπουνίδης (2010) αναφέρουν πως:

“ Ωστόσο, η τεχνολογική και οικονομική πρόοδος η οποία σημειώθηκε σε αρκετές αναπτυγμένες οικονομίες του κόσμου μετά το τέλος του Β παγκοσμίου πολέμου ήρθε να αλλάξει τα δεδομένα. Η αύξηση του κατά κεφαλή εισοδήματος οδήγησε σε νέα καταναλωτικά πρότυπα, δημιούργησε νέες παγκοσμιοποιημένες αγορές, νέους κανόνες διεθνούς εμπορίου, αύξησε το ποσοστό των ατόμων που λαμβάνουν υψηλότερο επίπεδο εκπαίδευσης. Τα παραπάνω σε συνδυασμό με την ταχύτατη ανάπτυξη της τεχνολογίας οδήγησε σε νέα ευέλικτα συστήματα παραγωγής και εξομάλυνε τα βασικά χαρακτηριστικά που οδηγούσαν σε οικονομίες κλίμακας”

Στα προαναφερθέντα έρχεται να συμπληρωθεί και η πετρελαϊκή κρίση του 1972 και του 1979, οι οποίες έδωσαν το έναυσμα για την επακόλουθη οικονομική ύφεση της δεκαετίας

του 1980, η οποία και προκάλεσε την μεταστροφή από το μοντέλο της βιομηχανικής ανάπτυξης σε αυτό της μικρομεσαίας επιχειρηματικότητας. Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονισθεί πως τα οικονομικά αποτελέσματα δεν συμβαδίζουν με το μέγεθος των επιχειρήσεων, όπως άλλωστε αποδεικνύουν τα στατιστικά στοιχεία των τελευταίων τριών δεκαετιών. Επίσης στα μερίδια των αγορών, στην προώθηση της τεχνολογίας και της καινοτομίας όπως και στο ποσοστό αύξησης της παραγωγικότητας, καταγράφεται μια συνεχώς αυξητική τάση των ΜΜΕ έναντι των μεγάλων επιχειρήσεων.

1.2 Ορισμός των Μικρομεσαίων επιχειρήσεων

Αν μελετήσουμε την διεθνή βιβλιογραφία, προκειμένου να ορισθεί η έννοια της ΜΜΕ, οι περισσότερες χώρες χρησιμοποιούν κατά κύριο λόγο ποσοτικά κριτήρια, με αυτό των εργαζομένων και μετέπειτα τον κύκλο των εργασιών ως κυρίαρχο κριτήριο. Ως παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε ότι στις ΗΠΑ ως ΜΜΕ θεωρείται η επιχείρηση που απασχολεί λιγότερους από 500 εργαζομένους. Στην Ιαπωνία ως ΜΜΕ θεωρείται η επιχείρηση που απασχολεί λιγότερους από 300 εργαζομένους. Πριν από την καθιέρωση του ορισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στην Ελλάδα ως ΜΜΕ θεωρούνταν η επιχείρηση που απασχολούσε έως 100 εργαζομένους. Η Ευρωπαϊκή επιτροπή την 6^η Μαΐου 2003 ενέκρινε ένα νέο ορισμό των ΜΜΕ απευθύνοντας στα κράτη μέλη, στην Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Επενδύσεων, ζητώντας να εφαρμόσουν έναν κοινό ορισμό για τις ΜΜΕ από την 1^η Ιανουαρίου του 2005. Για να έχουν οι επιχειρήσεις πρόσβαση στους εθνικούς μηχανισμούς και στα ευρωπαϊκά προγράμματα υποστήριξης, θα πρέπει τα κράτη μέλη να συμμορφωθούν προς τον παραπάνω ορισμό της ευρωπαϊκής επιτροπής παρόλο που αυτά, όπως και τα δύο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν είναι υποχρεωμένα να πράξουν τούτο. Έτσι με βάση την απόφαση της ευρωπαϊκής επιτροπής η προϋπόθεση για να αναγνωριστεί ως ΜΜΕ μια επιχείρηση είναι να τηρεί τα όρια αναφορικά με τον αριθμό προσωπικού, είτε τα όρια του συνόλου του ισολογισμού, είτε εκείνα του

κύκλου εργασιών. Πιο αναλυτικά για τον καθορισμό σε μεσαίες, μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις έχουμε:

I. Οι μεσαίες επιχειρήσεις διαθέτουν προσωπικό μεταξύ 50 και 249 ατόμων. Το όριο του κύκλου εργασιών προσδιορίζεται μέχρι 50 εκατομμύρια ευρώ και εκείνο του συνόλου του ισολογισμού μέχρι 43 εκατομμύρια ευρώ.

II. Οι μικρές επιχειρήσεις διαθέτουν προσωπικό μεταξύ 10 και 49 ατόμων. Το όριο του κύκλου εργασιών και του συνόλου του ισολογισμού προσδιορίζεται στα 10 εκατομμύρια ευρώ.

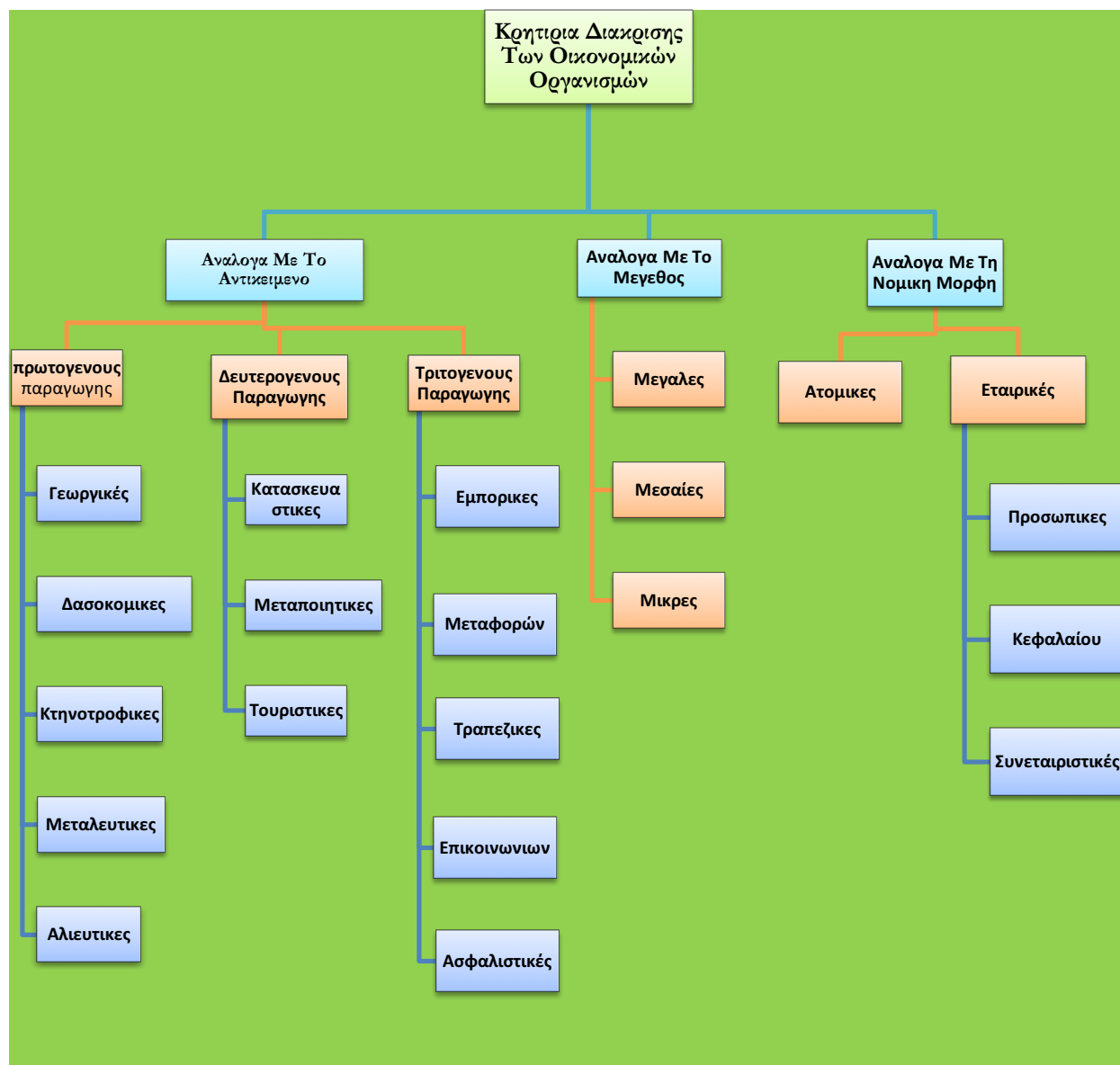
III. Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις διαθέτουν προσωπικό μικρότερο των 10 ατόμων. Το όριο του κύκλου εργασιών και του συνόλου του ισολογισμού προσδιορίζεται στα 2 εκατομμύρια ευρώ.

Σε αυτό το σημείο επισημαίνεται πως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μπορεί να τροποποιήσει τη σύσταση, ιδίως τα επίπεδα των ορίων, όταν επιθυμεί και κατά κανόνα ανά 4 έτη.

1.3 Διάκριση των οικονομικών οργανισμών

Σύμφωνα με τους Ματσατσίνη et al (2010), ο οικονομικός οργανισμός ή οικονομική μονάδα καλείται ο οργανισμός που προσπαθεί να συνδυάσει ορθολογικά τους συντελεστές παραγωγής με στόχο την παραγωγή υλικών αγαθών και την παροχή υπηρεσιών στην συναλλακτική αγορά.

Στον παρακάτω πίνακα θα παρουσιασθούν οι επιγραμματικά οι βασικές διακρίσεις των οικονομικών οργανισμών.



Πίνακας 1.1: βασικές διακρίσεις των οικονομικών οργανισμών

1.4 ΜΜΕ στην Ελληνική οικονομία : βασικά στατιστικά στοιχεία.

Ένα αναπτυξιακό μοντέλο που να βασίζεται σε μεγάλες βιομηχανικές μονάδες δεν ακολουθήθηκε ποτέ από την Ελληνική οικονομία. Με βάση τα στοιχεία του ΟΟΣΑ (1998) το μέσο ποσοστό επιχειρηματιών στο σύνολο του εργατικού δυναμικού στην Ελλάδα είναι 18,6%. Στο ίδιο μοντέλο κινούνται και άλλες Μεσογειακές χώρες όπως η Ιταλία, η Ισπανία και η Πορτογαλία με ποσοστό επιχειρηματιών στο σύνολο του εργατικού δυναμικού 18,2%, 13% και 15,2% αντίστοιχα. Οι λόγοι όπως αναφέρουν και οι Ματσατσίνης et al (2010), έχουν να κάνουν με το μικρό μέγεθος της Ελληνικής αγοράς, το διάσπαρτο περιφερειακό επιχειρηματικό περιβάλλον, τους καθορισμένους φυσικούς πόρους, καθώς και με τα καταναλωτικά πρότυπα και την εξέλιξη τους στην αγορά. Ο σημαντικός ρόλος των ΜΜΕ στην Ελληνική οικονομία απεικονίζεται άμεσα στους πίνακες της ΕΣΥΕ στους οποίους παρέχονται στοιχεία για τον αριθμό των επιχειρήσεων και τον κύκλο εργασιών ανά τάξη μεγέθους της απασχόλησης. Γίνεται λοιπόν άμεσα φανερό πως το 97,39% των καταστημάτων συγκεντρώνεται στις πολύ μικρές επιχειρήσεις (0-9), ενώ το 94,58% των επιχειρήσεων απασχολεί μέχρι 4 άτομα. Επίσης κύκλο εργασιών έως 150.000 ευρώ παρουσιάζει το 82,95 % των επιχειρήσεων και μόνο το 9,84 % των πολύ μικρών επιχειρήσεων εμφανίζουν κύκλο εργασιών πάνω από 300.000 ευρώ. Εδώ πρέπει να σημειωθεί πως οι κατηγορίες μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις στην Ελλάδα αποτελούν το 2,2 % και 0,41 % αντίστοιχα του συνόλου των ΜΜΕ.

Αριθμός επιχειρήσεων και τάξη μεγέθους απασχόλησης		
Τάξη μεγέθους απασχόλησης	Αριθμός επιχειρήσεων	Ποσοστό επί του συνόλου
0-4	853.806	94.58%
5 έως 9	25.331	2.81%
πολύ μικρές	879.037	97.39%
10 έως 19	12.558	1.39%
20-29	4.096	0.45%
30-39	3.199	0.35%
Μικρές	19.853	2.20%
50 έως 99	1.994	0.22%
100 και άνω	1.747	0.19%
Μεσαίες	3.741	0.41%
Σύνολο	902.631	100.00%

Πίνακας 1.2 : αριθμός επιχειρήσεων και τάξη μεγέθους απασχόλησης, πηγή ΕΣΥΕ (Ματσατσίνης et al, 2010)



ΣΤΡΑΤΙΩΤΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΕΥΕΛΠΙΔΩΝ - ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ
2017

Σύνολο	853.759	25.383	879.142	12.631	4177	3289	20.097	2093	1855	3948	903.187
--------	---------	--------	---------	--------	------	------	--------	------	------	------	---------

Πίνακας 1.3: Τάξη κύκλου εργασιών ανά τάξη μεγέθους, πηγή :ΕΣΥΕ
(Ματσατσίνης et al, 2010)

Με βάση τα στοιχεία της Εθνικής στατιστικής υπηρεσίας από την στατιστική επετηρίδα της Ελλάδος 2009 και 2010 το 35 % των ΜΜΕ με ετήσιο κύκλο εργασιών 107.746 εκατ. Ευρώ και ποσοστό επί του συνολικού τζίρου 43 %, ανήκει στον εμπορικό τομέα της δραστηριότητας (χονδρικό και λιανικό εμπόριο). Στην συνέχεια ακολουθούν οι ΜΜΕ που δραστηριοποιούνται στην διαχείριση ακίνητης περιουσίας με ποσοστό 13 % επί του συνόλου και ετήσιο κύκλο εργασιών 12.739 εκατ. Ευρώ.

Κατηγορία οικονομικής δραστηριότητας	Αριθμός επιχειρήσεων	% Συνόλου	Κύκλος εργασιών (σε εκατ. Ευρώ)	% Συνόλου
Γεωργία, κτηνοτροφία, θύρα και δασοκομία	19.388	2.0%	1.738	0,70%
Αλιεία	1.620	0,20%	598	0,20%
Ορυχεία και λατομία	1.155	0,20%	695	0,30%
Μεταποιητικές βιομηχανίες	96.858	11%	56.818	23,00%
Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου και νερού	1.235	0,10%	5.249	2,00%
Κατασκευές	103.942	12%	15.501	6,00%
Χονδρικό και λιανικό εμπόριο: επισκευή οχημάτων, μοτοσυκλετών και ειδών προσωπικής και οικιακής	311.977	35%	107.746	43,00%

χρήσης				
Ξενοδοχεία και εστιατόρια	104.700	12%	8.256	3,00%
Μεταφορές αποθήκευση και επικοινωνίες	48.267	5,40%	19.260	8,00%
Ενδιάμεσοι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί	3.731	0,40%	13.697	5,00%
Διαχείριση ακίνητης περιουσίας, εκμισθώσεις και εμπορικές δραστηριότητες	119.345	13%	12.739	5,00%
Δημόσια διοίκηση και άμυνα, υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση	994	0,10%	472	0,20%
Εκπαίδευση	5.079	0,60%	341	0,10%
Υγεία και κοινωνική μέριμνα	3.503	0,40%	722	0,30%
Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών κοινωνικού ή ατομικού χαρακτήρα	44.332	5,00%	7.046	3,00%
Ιδιωτικά νοικοκυριά που απασχολούν οικιακό προσωπικό	32	0,00%	0	0,00%
Ετερόδοικοι οργανισμοί και όργανα	18	0,00%	1	0,00%
Άγνωστος κλάδος	27.213	3,00%	1.451	0,60%
Σύνολο	893.389	98,40%	252.330	100,40%

Πίνακας 1.4 : Αριθμός επιχειρήσεων και κύκλος εργασιών ανά τάξη οικονομικής δραστηριότητας, (Ματσατσίνης et al, 2010)

Ο αριθμός επιχειρήσεων κατά κατηγορία οικονομικής δραστηριότητας και νομικής μορφής στο σύνολο της Ελλάδας έχει ως εξής: οι προσωπικές εταιρείες κυριαρχούν κατά κύριο λόγο με ποσοστό 81,15% ενώ από αυτές το 35,2 % δραστηριοποιείται στο λιανικό και χονδρικό εμπόριο. Οι ομόρρυθμες εταιρείες βρίσκονται στην δεύτερη θέση με ποσοστό 8,09 % επί του συνόλου ενώ, ακολουθούν οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με ποσοστά 3,16 % και 2,14% αντίστοιχα.

Τα παραπάνω στοιχεία είναι σύμφωνα με την ετήσια έρευνα που πραγματοποιεί το IOBE με το παγκόσμιο παρατηρητήριο επιχειρηματικότητας για το έτος 2008.

Σύμφωνα με τους Ματσατσίνης et al, 2010, όσον αφορά τη χωρική κατανομή των ΜΜΕ πάνω από το 50 % συγκεντρώνεται στις περιφέρειες της Αττικής και της κεντρικής Μακεδονίας. Το γεγονός είναι λογικό, μια και στις περιφέρειες αυτές συγκεντρώνεται το μεγαλύτερο ποσοστό του Ελληνικού πληθυσμού. Αναλυτικότερα τα στοιχεία παρουσιάζονται στο παρακάτω πίνακα.

Περιφέρεια	Αριθμός επιχειρήσεων		Κύκλος εργασιών σε εκατ. ευρώ	
	Σύνολο	%	Σύνολο	%
Κεντρική Μακεδονία	156.265	17,5	28.487	11
Δυτική Μακεδονία	26.632	3	2.530	1
Ανατολική Μακεδονία και Θράκη	43.186	4,8	6.662	2,7
Ήπειρος	28.078	3,2	3.435	1,3
Θεσσαλία	54.160	6	7.491	3
Ιόνια Νησιά	27.882	3	2.542	1
Αττική	314.231	35	167.509	67
Δυτική Ελλάδα	47.324	5,3	6.088	2,5
Στερεά Ελλάδα	41.997	4,7	5.622	2,2
Βόρειο Αιγαίο	17.415	2	1.997	0,8
Νότιο Αιγαίο	38.215	4,3	4.698	2
Κρήτη	52.626	6	8.277	3,3

Πίνακας 1.5: Αριθμός επιχειρήσεων και κύκλος εργασιών σε περιφερειακό επίπεδο
(Ματσατσίνης et al, 2010)

1.5 Συμβολή των ΜΜΕ στην οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδας

Η συμβολή των ΜΜΕ στην Ελληνική οικονομία είναι ιδιαίτερα σημαντική αφού όπως διαπιστώσαμε από τους παραπάνω πίνακες, αποτελούν τον βασικό πυλώνα του παραγωγικού ιστού της χώρας. Στους τομείς της απασχόλησης, της εξωστρέφειας, της δημιουργίας νέων επενδύσεων, η συνεισφορά τους γίνεται ιδιαίτερα αισθητή. Στον παρακάτω πίνακα φαίνεται η συμβολή των επιμέρους κλάδων οικονομικής δραστηριότητας στην απασχόληση και στην ακαθάριστη προστιθέμενη αξία. Η ΑΠΑ υπολογίζεται αν από το ΑΕΠ σε αγοραίες τιμές αφαιρεθούν οι φόροι μείον οι επιδοτήσεις στα προϊόντα.

	Απασχόληση (%)	Ακαθάριστη προστιθέμενη αξία (%)
Πρωτογενής τομέας	12,4	3,9
Δευτερογενής τομέας	22,4	18,7
Ορυχεία και λατομεία	0,4	0,3
Μεταποιητικές βιομηχανίες	12,8	9,2
Ηλεκτρισμός -φυσικό αέριο	0,9	2,1
Κατασκευές	8,3	7
Τριτογενής τομέας	65,2	73,6
Χονδρικό και λιανικό εμπόριο	17,18	13
Ξενοδοχεία και εστιατόρια	6,8	9,9
Μεταφορές , αποθήκευση	6,2	8
Χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί	2,6	4
Λοιπά	32,3	38,7

Πίνακας 1.6 : Κλαδική ποσοστιαία κατανομή ΜΜΕ σε απασχόληση και ακαθάριστη προστιθέμενη αξία το 2005 (Ματσατσίνης et al, 2010)

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρείται ότι ο τριτογενής τομέας συμβάλει περισσότερο στην προστιθέμενη αξία με το κλάδο χονδρικό και λιανικό εμπόριο να κατέχει μια σχετικά υψηλή προστιθέμενη αξία της τάξης του 13 %. Όπως επίσης φαίνεται, σημαντική είναι και η συμβολή του δευτερογενή τομέα με 18 % στην ΑΠΑ και με 22,4 % της συνολικής απασχόλησης. Εδώ επίσης πρέπει να αναφερθεί πως ο κλάδος της μεταποίησης κατέχει την σημαντικότερη θέση στο δευτερογενή τομέα συμβάλλοντας περίπου με το 50 % στον τομέα αυτό (Ματσατσίνης et al, 2010).

Τέλος αξίζει να σημειωθεί πως όσον αφορά την συνεισφορά των ΜΜΕ στο εμπορικό ισοζύγιο, παρόλο που παρατηρείται μια αύξηση των εξαγωγών την περίοδο 2006 – 2008 δεν είναι σε θέση να καλύψουν το αρκετά υψηλότερο μέγεθος των εισαγωγών. Το παραπάνω φαινόμενο δύναται να χαρακτηριστεί ως διαχρονικό λόγω του ότι η Ελληνική οικονομία είναι η λιγότερη εξωστρεφής οικονομία στην Ευρωπαϊκή Ένωση προσανατολισμένη κατά κύριο λόγο στην μικρή εσωτερική της αγορά (Ματσατσίνης et al, 2010)

Κεφάλαιο 2 :Θεωρητική Επισκόπηση

Βασικές έννοιες διοικητικής λογιστικής

2.1 Εισαγωγή

Ο κλάδος της λογιστικής έχει αποκτήσει ιδιαίτερα σημαντική δυναμική, όπως επίσης και η εξέλιξή του αυτή τον καθιστά κρίσιμο για την ζωή της κάθε επιχείρησης. Σε ότι αφορά τον ορισμό γενικά της λογιστικής, σύμφωνα με τον Αθανασόπουλο(1997):

«Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερομένων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και την διευκόλυνση οικονομικής και κοινωνικής σημασίας δραστηριοτήτων»

από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το American Institute of Certified Public Accountants, ως λογιστική ορίζεται:

« Η επιστήμη της συγκέντρωσης και συστηματικής κατάταξης των οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων, αλλά και η τεχνική της συνοπτικής απόδοσης, ανάλυσης και ερμηνείας τους, όπως επίσης και της παροχής πληροφοριών για τα αποτελέσματα δραστηριότητας και την λήψη αποφάσεων».

Έτσι η λογιστική είναι η επιστήμη της καταγραφής, συγκέντρωσης και ανάλυσης δεδομένων που αφορούν τη δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων, με στόχο να υπηρετήσει την πλήρη και αντικειμενική παρουσίαση της κατάστασης της οικονομικής μονάδας και την λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων. (Δημητράς, Μπάλλας, 2009)

Βέβαια η διαφοροποίηση σε αναγκαίες πληροφορίες των διαφορετικών χρηστών μιας οικονομικής μονάδας οδήγησε στην ανάπτυξη διαφορετικών κλάδων της λογιστικής επιστήμης, οι οποίοι καλύπτουν διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης. Έτσι έχουμε τον κλάδο της **χρηματοοικονομικής λογιστικής** ο οποίος αφορά την παραγωγή πληροφοριών πρωτίστως σε αυτούς που βρίσκονται εκτός οικονομικής μονάδας και δεν έχουν πρόσβαση

στα λογιστικά της βιβλία όπως είναι πιστωτές, επενδυτές στο χρηματιστήριο, χρηματοοικονομικοί αναλυτές κ.λπ.

Τον κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής «που έχει αποκλειστικά ως σκοπό να βοηθήσει την διοίκηση της επιχείρησης στην υλοποίηση του έργου της. Σχετική με την διοικητική λογιστική είναι η κοστολόγηση που αφορά κυρίως τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής μιας βιομηχανικής επιχείρησης» (Δημητράς, Μπάλλας, 2009) Όπως επίσης υπάρχουν και άλλοι κλάδοι της λογιστικής, λόγου χάρη η φορολογική λογιστική, η Διεθνής λογιστική, η Δημόσια λογιστική κ.λπ.

Η Διοικητική λογιστική ουσιαστικά “γεννήθηκε” από τις διαρκώς αυξανόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων που σχετίζονται με την πολυπλοκότητα των αποφάσεων που πρέπει να λαμβάνουν, γεγονός το οποίο οδήγησε στην στρόφη της έρευνας προς μη οικονομικές πληροφορίες, οι οποίες είναι απαραίτητες για την αντιμετώπιση μιας σειράς ζητημάτων και την λήψη σχετικών αποφάσεων. Πιο συγκεκριμένα η Διοικητική Λογιστική είναι απαραίτητη για την υποστήριξη των Διοικητικών λειτουργιών, οι οποίες μπορούν να αναφερθούν ως: Λήψη Αποφάσεων, Προγραμματισμός, Διοίκηση καθημερινής λειτουργίας και Έλεγχος (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2003)

Έτσι η Διοικητική Λογιστική περιλαμβάνει ένα σύνολο ενεργειών προγραμματισμού και ελέγχου, όπου ο προγραμματισμός ορίζει τη δράση, η δράση δημιουργεί ανάγκες για έλεγχο και ο έλεγχος βοηθά στον περαιτέρω προγραμματισμό και στην ανάληψη διορθωτικών κινήσεων (Walter, Skousen, 2009)

Τέλος αξίζει να σημειωθεί πως τρεις είναι συνοπτικά οι κύριοι παράγοντες που προκαλούν αλλαγές στην διοικητική λογιστική σήμερα: 1) Η μετάβαση από την βιομηχανική οικονομία σε μια οικονομία που κυριαρχούν οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών 2) ο αυξανόμενος διεθνής ανταγωνισμός και 3) η τεχνολογική πρόοδος στην τεχνολογία της πληροφορικής. (Δημητράς, Μπάλλας, 2009)

2.2 Ιστορική Αναδρομή της Λογιστικής Κοστολόγησης (τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής)

Ιστορικά η λογιστική κόστους αποτέλεσε ένα τμήμα της λεγόμενης διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους. Με τον όρο “συστήματα Διοίκησης Κόστους” αποδίδεται βέλτιστα ο χαρακτήρας και η εξέλιξη της κοστολόγησης στην εποχή μας έχει μιας και έχει ξεφύγει από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, βοηθώντας τα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρείας στη λήψη σημαντικών αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που παρέχει.

Λογιστικά συστήματα για την υποβοήθηση στη λήψη αποφάσεων και για τον βέλτιστο έλεγχο μπορούν να εντοπισθούν στον πυρήνα των εταιρειών από τις αρχές του 19ου αιώνα. Όμως η επιτακτική ανάγκη για ακριβή και ποιοτική πληροφόρηση των στελεχών που λαμβάνουν αποφάσεις, όπως επίσης σε συνδυασμό με το επίπεδο του ανταγωνισμού που επικρατούσε σε γενικότερο περιβάλλον, οδήγησαν στην ανάπτυξη νέων μεθόδων ακριβέστερου λογισμού του κόστους.

Αξίζει να σημειωθεί πως μόνο στα τελευταία 60-70 χρόνια υπάρχουν συστήματα εξωτερικού ελέγχου και οικονομικού απολογισμού τα οποία να δικαιολογούν το όνομα ως συστήματα διοίκησης κόστους. Έως το 1880, η ανάπτυξη λεπτομερών αναφορών κόστους και εκτιμήσεων αυτού περιλάμβαναν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες, αυτό που ονομάζουμε σήμερα prime cost. Συνεπώς είχε δοθεί μικρή σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και στο κόστος κεφαλαίου. Έτσι η λογιστική κόστους στο τέλος του 19ου αιώνα δεν περιελάμβανε τον καταμερισμό του κόστους σε προϊόντα. (Λεοντάρη,1972)

Προχωράμε στον 20ο αιώνα όπου η επικρατούσα άποψη ισχυρίζεται ότι ήταν ο πιο σημαντικός αιώνας για την ανάπτυξη των συστημάτων κοστολόγησης. Στις αρχές του 20ου

αιώνα καινοτομία στη λογιστική κόστους αποτέλεσε η χρήση του δείκτη ROI από την εταιρεία DuPont. Η χρήση αυτού του δείκτη επεκτάθηκε και στα 1920 στη General Motors όπου ήταν δυνατή η αποκέντρωση των δραστηριοτήτων της, με συνέπεια η αξιολόγηση και ο έλεγχος να μπορούν να πραγματοποιούνται στο επίπεδο των επικεφαλής των χαμηλών επιπέδων της οργανωτικής ιεραρχίας και έτσι οι εταιρείες απολάμβαναν οικονομίες κλίμακας.

Την δεκαετία του 1950 η τιμολόγηση των αποθεμάτων και ο καθορισμός του εισοδήματος της επιχείρησης ήταν το κύριο αντικείμενο της διοικητικής λογιστικής και ελάχιστα η διοίκηση κόστους αυτή καθαυτή. Το παραπάνω αποδεικνύεται από τη βιβλιογραφία της εποχής όπου το 73% των βιβλίων που εκδόθηκαν ανάμεσα στο 1945 και 1950 ασχολούνται με θέματα τιμολόγησης αποθεμάτων και μόνο ένα 6% ασχολείται με θέματα διοικητικής λογιστικής. Αυτό άλλαξε στα βιβλία που εκδόθηκαν στα 1960-1970 όπου μόνο 46% ασχολούνταν με την τιμολόγηση των αποθεμάτων και η παρουσία της διοικητικής λογιστικής αυξήθηκε στο 33%, οπότε βλέπουμε και μεταστροφή στο στα προαναφερθέντα ως κύρια αντικείμενα της Διοικητικής Λογιστικής.

Στη δεκαετία του 1960 το κυρίαρχο ρεύμα στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής είναι η εφαρμογή ποσοτικοποιημένων μοντέλων σε μια ποικιλία προβλημάτων σχεδιασμού και ελέγχου. Εδώ φαίνεται πως τεχνικές όπως η ανάλυση παλινδρόμησης, ο γραμμικός και μη γραμμικός προγραμματισμός, η θεωρία των πιθανοτήτων, ο έλεγχος υποθέσεων και η θεωρία των αποφάσεων μπορούν να έχουν εφαρμογή στη διοικητική λογιστική.

Μέχρι της αρχές του 1980 *‘ή χρησιμοποίηση της σωστής πληροφορίας για τη διοίκηση κόστους δε συμβάδιζε με τη χρήση καλών πρακτικών διοίκησης’* επισημαίνουν οι Johnson & Kaplan στο βιβλίο τους *The relevance lost*. Μετά τα μέσα της δεκαετίας του 1980 και στη δεκαετία του 1990 ο χώρος της διοίκησης κόστους αναγεννήθηκε. Νέα εργαλεία της διοίκησης κόστους εμφανίζονται και συνεισφέρουν πολλά στον υπολογισμό του κόστους και στη λήψη των αποφάσεων.

Τα σημαντικότερα από τα εργαλεία αυτά είναι: η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, η διοίκηση ανά δραστηριότητα, η κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων και η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων. Την ίδια περίοδο παρατηρείται μια μετακίνηση προς την επιστημονική διοικητική που στα αγγλικά αποδίδεται ως scientific management, την περίοδο που οι managers αρχίζουν να μετρούν και να καταμερίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στα προϊόντα και τις υπηρεσίες.

Ο αυξανόμενος παγκόσμιος ανταγωνισμός απαιτούσε οι επιχειρήσεις να κάνουν τομές στην τεχνολογία και την οργάνωση των παραγωγικών τους διαδικασιών καθώς και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που αφορούν στην τιμολόγηση, τον σχεδιασμό και το μείγμα προϊόντος και πελατών. Αυτές οι νέες απαιτήσεις έκαναν επιτακτική την εκτενή και αναλυτική πληροφόρηση για τις νέες διαδικασίες παραγωγής καθώς και για τους χρησιμοποιούμενους πόρους στην παραγωγή νέων προϊόντων. Κατά τη χρονική διάρκεια μεταξύ των μέσων του 20ου αιώνα και του τέλους του πολλές αλλαγές συνέβησαν όσον αφορά στα στοιχεία που περιλαμβάνει η διοικητική λογιστική και η διοίκηση κόστους. Η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής όσο προχωράμε προς τη σύγχρονη εποχή τείνει να μειώνεται. Ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός όχι όμως όπως παλαιότερα. Η φιλοσοφία της διοίκησης ολικής ποιότητας τις τελευταίες δεκαετίες αρχίζει να αναπτύσσεται και έχει γίνει ένα από τα πολύ σημαντικά στοιχεία για την κοστολόγηση. Από την άλλη πλευρά το κόστος για την ανάπτυξη είναι λιγότερο σημαντικό, πράγμα που δείχνει κάποια αδυναμία των συστημάτων κοστολόγησης στην αποτίμηση κάποιων στοιχείων. Το σταθερό κόστος ενώ αρχικά έχει χαμηλό βαθμό σημαντικότητας για την κοστολόγηση, σιγά-σιγά αρχίζει να αυξάνει η σημαντικότητά του. Η χρονική συνέπεια της διανομής του προϊόντος και των πρώτων υλών είναι κι αυτό ένα σημείο σημαντικό για την κοστολόγηση. Τέλος, ο κύκλος ζωής προϊόντος έχει αυξήσει πάρα πολύ τη σημασία του ως εργαλείο για την κοστολόγηση.

2.3 Βασικές Έννοιες της Κοστολόγησης

Η κοστολόγηση αποτελεί μια διαδικασία της διοίκησης μιας επιχείρησης κατά την οποία τα στελέχη αυτής σχεδιάζουν και προγραμματίζουν τις δραστηριότητες, του ελέγχου της λειτουργίας και της λήψης των αποφάσεων που σχετίζονται με το κόστος και τις διάφορες μορφές με τις οποίες εμφανίζεται αυτό στις οικονομικές μονάδες (Δημητράς, Μπάλας, 2009). «Έτσι η κατανόηση των διαφόρων ειδών κόστους που εμφανίζεται σε μια οικονομική οργάνωση είναι κρίσιμη για την Διοικητική Λογιστική».

Τι είναι λοιπόν κόστος;

Κατά τον Τσιμαρά (1964) κόστος είναι : [...] «έ'το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία – κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες – και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, καθώς και θέση στον χώρο και στον χρόνο”».

2.3.1 Κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου

Κατά την σύγχρονη βιβλιογραφία το κόστος προϊόντος «είναι το κόστος που συνδέεται με τα αγαθά τα οποία είτε αγοράζονται, είτε παράγονται και τα οποία προορίζονται για πώληση στο πλαίσιο των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης”» Επίσης αξίζει να σημειωθεί πως ο όρος αυτός χρησιμοποιείται και για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων. Το κόστος το οποίο αντιστοιχεί στα αποθέματα έτοιμων προϊόντων που βρίσκονται σε αποθήκευση, έως ότου πωληθούν, αποκαλείται υποθηκεύσιμο κόστος και μπορεί εύκολα να εντοπισθεί τόσο στην περίπτωση βιομηχανικών επιχειρήσεων, όσο και επιχειρήσεων χονδρικού και λιανικού εμπορίου. Σε αντίθεση με τα προαναφερόμενα κόστη, όλα τα στοιχεία κόστους που δεν συμμετέχουν στο κόστος προϊόντος συνιστούν το κόστος περιόδου. (Vanderberg, 2008; Μπάλας, Δημητράς, 2009; Βενιέρης et al, 2003)

2.3.2 Σχέσεις Κόστους – Εξόδου – Δαπάνης

Στην καθημερινή ζωή πολλές φορές γίνεται σύγχυση μεταξύ των όρων *κόστος*, *έξοδο* και *δαπάνη* που συχνά χρησιμοποιούνται εναλλακτικά. Για τον παραπάνω λόγο θα προχωρήσουμε συνοπτικά στην ανάλυση των βασικότερων ομοιοτήτων και διαφορών των εννοιών αυτών (Colin, 2006):

I. Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος το οποίο σε μια χρήση εκπνέει. Αποτελεί αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης.

II. Το έξοδο έστω και στιγμιαία προϋπάρχει ως κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

III. Το κόστος ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, θα διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσης στην οποία χρησιμοποιείται.

IV. Το κόστος ως επένδυση που δημιουργείται σε μια ή περισσότερες χρήσεις, μέχρις ότου εκπνεύσει κατά κανόνα αλλάζει μορφές. Τελικά το κόστος του έτοιμου προϊόντος εκπνέει με την μετατροπή του σε έξοδο.

V. Τα έξοδα χρήσης διαμορφώνονται από το κόστος προϊόντος προσαυξημένο κατά το κόστος περιόδου.

VI. Τέλος η Δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνον ως ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποίησής του.

2.3.3 Κοστολογική Οργάνωση Επιχείρησης

Στο πλαίσιο του προσδιορισμού του κέρδους οι επιχειρήσεις λειτουργούν συστήματα κοστολόγησης τα οποία έχουν ως σκοπό – στόχο τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων που παράγουν ή των υπηρεσιών που παρέχουν, στοιχείων που αποτελούν το αντικείμενο της κοστολόγησης και ονομάζονται *φορείς κόστους*. Άρα οι *φορείς κόστους* αποτελούν και το *αντικείμενο της κοστολόγησης*. Οι φορείς κόστους διακρίνονται σε

τελικούς φορείς κόστους και σε ενδιάμεσους φορείς κόστους. Αυτή η έννοια μπορεί και να επεκταθεί και σε εξελιγμένες τεχνικές κοστολόγησης όπως είναι η *οριακή κοστολόγηση* ή η *κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων*. Βέβαια πρέπει να σημειωθεί πως η μέτρηση του κόστους είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί σε σχέση με τα τμήματα ή τις λειτουργίες της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης.

Έτσι οποιοδήποτε τέτοιο τμήμα που θεωρείται ότι είναι η αιτία δημιουργίας κόστους και του οποίου επιδιώκεται ο προσδιορισμός ονομάζεται *θέση ή κέντρο κόστους*. (cost center). Η διαίρεση της παραγωγικής διαδικασίας σε κέντρα κόστους έχει ως στόχο να προαχθεί η ακρίβεια κοστολόγησης, να διευκολυνθεί ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας και να υποστηριχθεί η κατανόηση εκ μέρους της διοίκησης των στοιχείων που συγκροτούν το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών της (Vanderberg, 2008; Μπάλας, Δημητράς, 2009; Βενιέρης et al, 2003).

2.3.4 Βασικές Διακρίσεις Κόστους

Δεδομένα κόστους που ταξινομούνται με συγκεκριμένο τρόπο για συγκεκριμένο σκοπό μπορεί να είναι εντελώς ακατάλληλα για άλλη χρήση. Είναι λοιπόν σημαντική η κατανόηση των βασικών χαρακτηριστικών κάθε κατηγορίας κόστους που εμφανίζεται στις αναφορές των στελεχών της Διοικητικής Λογιστικής. Σε σχέση με τον χρόνο στο οποίο αναφέρεται το κόστος, διακρίνεται σε *πραγματικό (ιστορικό)* και *κόστος προκαθορισμένο*. Το *πραγματικό κόστος* είναι εκείνο που έχει πραγματοποιηθεί στο παρελθόν το οποίο είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, ενώ στην διαμόρφωση του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα. Το *προκαθορισμένο κόστος* είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες.

Για το προαναφερθέν κόστος ανάλογα με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του, την ακρίβεια και τους σκοπούς που επιδιώκονται, διακρίνεται σε *προϋπολογισμένο* και σε *πρότυπο κόστος*. *Προϋπολογισμένο ή προϋπολογιστικό κόστος* είναι εκείνο

που υπολογίζεται εξωλογιστικά και προτού πραγματοποιηθεί η παραγωγή ενός προϊόντος, η παροχή μιας υπηρεσίας, η κατασκευή ενός έργου κ.λπ. Το πρότυπο κόστος είναι το κόστος παραγωγής που καθορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και ορίζεται ως σημείο αναφοράς για το μελλοντικό κόστος παραγωγής.

Το κόστος επίσης διακρίνεται βάσει της δυνατότητας να συσχετισθεί με ένα συγκεκριμένο κέντρο κόστους (λειτουργία ή τμήμα) ή φορέα κόστους (προϊόν) μιας οικονομικής μονάδας.

Έτσι το κόστος που σχετίζεται άμεσα με μια συγκεκριμένη δραστηριότητα ονομάζεται *Άμεσο κόστος* της δραστηριότητας αυτής. Ενώ για το *Έμμεσο κόστος* ισχύει πως δεν μπορεί να συσχετισθεί άμεσα με μια δραστηριότητα αλλά με περισσότερες δραστηριότητες ή τμήματα ή προϊόντα ταυτόχρονα, εξ 'ου και το "*έμμεσο κόστος*". Επίσης το κόστος που εμφανίζεται στις οικονομικές μονάδες είναι δυνατόν να διακριθεί βάση της δυνατότητας του στελέχους να το ελέγχει (Γσακιάγκανος, 2006).

Έτσι με τον παραπάνω ορισμό το κόστος μπορεί να διακριθεί σε *ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο*. Σημαντικό είναι να σημειωθεί πως η έννοια του ελεγχόμενου κόστους είναι συνάρτηση και του χρόνου. *Μακροπρόθεσμα δεν υπάρχει κανένα στοιχείο κόστους που να μην είναι ελεγχόμενο από την διοίκηση μιας επιχείρησης.*

Πέρα από τη λογιστική κατηγοριοποίηση του κόστους, η διοικητική λογιστική χαρακτηρίζει επίσης το κόστος και βάση της οικονομικής σημασίας της οποίας αυτό έχει στο πλαίσιο της λήψης μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων επιχειρηματικών αποφάσεων.

Έτσι μπορούμε να αναφέρουμε το *κόστος ευκαιρίας* ή *υπολογιστικό κόστος* το οποίο ορίζεται συνοπτικά ως το κέρδος που θυσιάζεται, όταν η επιλογή μιας εναλλακτικής αποκλείει την εκμετάλλευση κάποιας άλλης. Το κόστος ευκαιρίας που προκύπτει κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων δεν αντιστοιχεί σε χρηματική εκροή, αντίθετα από ότι συμβαίνει με το ιστορικό κόστος (Δημητράς, Μπάλας, 2009)

Το *κόστος αντικατάστασης* είναι το κόστος που προκύπτει από την αποτίμηση του

κόστους των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και γενικά την πραγματοποίηση μια δραστηριότητας.

Το *εφάπαξ κόστος* είναι το κόστος που έχει εμφανισθεί στο παρελθόν και το οποίο δεν επηρεάζει το μελλοντικό κόστος και δεν μπορεί να μεταβληθεί από τις τωρινές ή μελλοντικές ενέργειες. Το *διαφορικό κόστος* είναι η διαφορά που εντοπίζεται στο κόστος δύο εναλλακτικών τρόπων δράσης. Το *οριακό κόστος* είναι ειδική περίπτωση του διαφορικού κόστους. Πρόκειται για επιπρόσθετο κόστος που προκύπτει από την παραγωγή μιας επιπλέον μονάδας προϊόντος.

Τέλος η σημαντικότερη διάκριση του κόστους έχει να κάνει με την συμπεριφορά του σε σχέση με τη δραστηριότητα ή πιο απλά ο τρόπος που το κόστος αντιδρά σε σχέση με την μεταβολή του όγκου της δραστηριότητας. Υπό αυτή την έννοια μπορούμε να διακρίνουμε το κόστος σε μεταβλητό, κλιμακωτό μεταβλητό, σταθερό, κλιμακωτό σταθερό, ημιμεταβλητό και καμπυλόγραμμο.

Μεταβλητό κόστος είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου παραγωγής ή του επιπέδου πωλήσεων σε επιχείρηση λιανικού ή χονδρικού εμπορίου ή επίσης στην περίπτωση της επιχείρησης που παρέχει υπηρεσίες. Επίσης αναφέρεται και ως αναλογικό μεταβλητό διότι το κόστος μεταβάλλεται ανάλογα προς τη μεταβολή του όγκου δραστηριότητας.

Το κόστος ανά μονάδα παραμένει σταθερό, το μεταβλητό κόστος εμφανίζεται και στο γράφημα ως η κλίση της γραμμής του κόστους (Μπάλας, Δημηράς, 2009; Βενιέρης, Κοεν, Κολέτση, 2003). Όταν το κόστος είναι μεν μεταβλητό αλλά κατά μικρά σκαλοπάτια καθώς μεταβάλλεται και η δραστηριότητά του, τότε αποκαλείται κλιμακωτό μεταβλητό. Συνήθως πρόκειται για στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την απόκτηση και χρήση πόρων σε μικρές κάθε φορά ποσότητες.

Σταθερό κόστος είναι συνολικό κόστος είναι αυτό που παραμένει συνολικά

αμετάβλητο παρά την μεταβολή του επιπέδου της δραστηριότητας. Κλιμακωτό σταθερό νοείται το κόστος που μένει σταθερό σε επίπεδα δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Καθώς αυξάνεται το επίπεδο δραστηριότητας αυξάνεται και το σταθερό κόστος (Vanderberg, 2008; Colin, 2006).

Ημιμεταβλητό ή αλλιώς μικτό αποκαλείτε το κόστος που αποτελείται από ένα μεταβλητό και ένα σταθερό μέρος. Τέλος, σε αντίθεση με τις προηγούμενες συναρτήσεις κόστους που αποτελούνταν από ευθείες γραμμές ή από συνδυασμούς ευθύγραμμων τμημάτων, υπάρχει μια μορφή γραμμής (καμπύλη) που π.χ. υποδεικνύει ένα υψηλό οριακό κόστος στην περιοχή παραγωγής 0-X μονάδες, το οποίο μπορεί να μειώνεται σταθερά και μένει σχεδόν αμετάβλητο στην περιοχή X-X1 και από την τιμή X1 και άνω το οριακό κόστος και πάλι να αυξάνει. Εύκολα αντιλαμβανόμαστε την σπουδαιότητα κατανόησης της συμπεριφοράς του κόστους εφόσον οι συναρτήσεις κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την πρόβλεψη του μελλοντικού κόστους μιας επιχείρησης και την διαμόρφωση του προϋπολογισμού. Για να φτάσουμε σε πρόβλεψη θα πρέπει πρώτα να εκτιμήσουμε το κόστος, δηλαδή να συνδέσουμε αυτό μέσω συνάρτησης με την κάθε δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Για τον σκοπό αυτό χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι που συνδέουν το κόστος με την δραστηριότητα (Δημητράς, Μπάλας, 2009).

2.3.5 Διάφορες Κατηγορίες Κόστους

Η Διοικητική Λογιστική κατατάσσει τα διάφορα κόστη βάσει της λειτουργίας στην οποία αντιστοιχούν με σκοπό την υποβοήθηση των διοικητικών στελεχών. Έχουμε λοιπόν το συνολικό λειτουργικό κόστος, το οποίο είναι το συνολικό κόστος όλων των λειτουργιών της επιχείρησης, στο οποίο περιλαμβάνονται : το κόστος παραγωγής, το κόστος διοίκησης, της έρευνας της διάθεσης, της χρηματοδότησης κλπ..

Το κόστος παραγωγής είναι εκείνο που πραγματοποιείται για την παραγωγή και περιλαμβάνει τα άμεσα υλικά ή εμπορεύματα προς πώληση και τα αναλώσιμά τους, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα άμεσα υλικά είναι οι πρώτες ύλες που

καταναλώνονται κατά την παραγωγική διαδικασία, ενσωματώνονται τελικά στο παραγόμενο προϊόν και μπορούν εύκολα να συνδεθούν σε αυτό. Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνονται και άλλα υλικά τα οποία λόγω της μικρής τους αξίας ή λόγω του ότι δεν είναι διακριτά πάνω στο παραγόμενο προϊόν, ονομάζονται βοηθητικά ή έμμεσα υλικά (Λυγγίτσος, 2012).

Άμεση εργασία είναι η εργασία την οποία προσφέρουν άμεσα οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται πάνω στο παραγόμενο προϊόν.

“Το άθροισμα του κόστους των άμεσων υλικών και των άμεσων εργατικών που ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν το ονομάζουμε και αρχικό κόστος” (Δημητράς, Μπάλας, 2009)

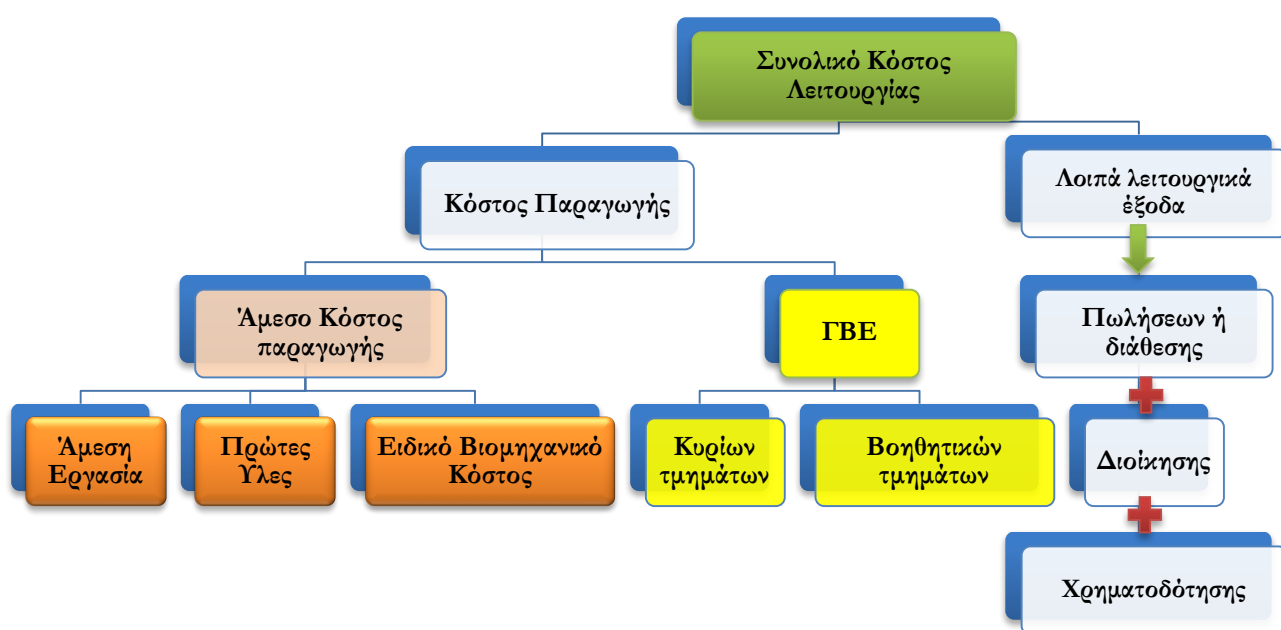
Στην Τρίτη κατηγορία του κόστους παραγωγής, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή γενικό βιομηχανικό κόστος ή γενικά έξοδα (ΓΒΕ) περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες οι οποίες δεν γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά για το σύνολο των φορέων αυτών. Το γενικό βιομηχανικό κόστος είναι έμμεσο κόστος, δημιουργείται στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης και πρέπει να βαρύνει είτε όλα τα παραγόμενα προϊόντα είτε ομάδες αυτών. Παράδειγμα τέτοιων δαπανών μπορεί να είναι τα έμμεσα υλικά, η έμμεση εργασία, τα διάφορα λειτουργικά έξοδα όπως ενοίκια, αποσβέσεις μηχανών κλπ..

Τα κόστη που αντιστοιχούν στις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχείρησης χαρακτηρίζονται ως γενικά λειτουργικά έξοδα τα οποία αντιμετωπίζονται ως κόστος περιόδου και αποτελούν στοιχείο αναίρετικό των εσόδων στην χρήση που εμφανίζονται.

Έτσι έχουμε πρώτον τα γενικά έξοδα διοίκησης τα οποία αναφέρονται στο κόστος το οποίο δημιουργείται στα πλαίσια της διοίκησης της επιχείρησης και που σχετίζεται με την λειτουργία της οργάνωσης ως συνόλου.

Τα γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης τα οποία σχετίζονται με την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών και με το κόστος διανομής.

Τέλος έχουμε τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης και τα γενικά έξοδα χρηματοδότησης στα οποία περιλαμβάνεται το κόστος που έχει σχέση με την λειτουργία χρηματοδότησης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.



Σχήμα 2.1: Συνολικό Κόστος Λειτουργίας Επιχείρησης (Βιομηχανικής)

Όπως συμπεραίνεται από την προηγούμενη ανάλυση το κόστος παραγωγής μίας επιχείρησης δίνεται από τον παρακάτω τύπο:

Τύπος 1:

$$\text{κόστος παραγωγής} = \text{άμεσα υλικά} + \text{άμεση εργασία} + \text{γενικά βιομηχανικά έξοδα}$$

Το κόστος των άμεσων υλικών μπορεί να βρεθεί αν γνωρίζουμε το αρχικό και το τελικό απόθεμα πρώτων υλών από τον παρακάτω τύπο:

Τύπος 2:

$$\text{Άμεσα υλικά} = \text{αρχικό απόθεμα πρώτων υλών} + \text{αγορές πρώτων υλών} \\ - \text{Τελικό απόθεμα πρώτων υλών}$$

Το κόστος παραγωγής των παραχθέντων προϊόντων μέσα σε μια χρήση μετράτε αφού ληφθούν υπόψη το αρχικό και το τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων προϊόντων στην αρχή και στο τέλος της χρήσης από τον παρακάτω τύπο:

Τύπος 3:

$$\text{Κόστος παραχθέντων προϊόντων} \\ = \text{Αρχικό απόθεμα ημικατεργαζόμενων προϊόντων} + \text{κόστος παραγωγής} \\ - \text{τελικό απόθεμα προϊόντων}$$

Τέλος το κόστος πωλημένων προϊόντων μέσα σε μια επιχείρηση βρίσκεται αν λάβουμε υπόψιν μας το αρχικό και το τελικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων στην αρχή και στο τέλος της χρήσης :

Τύπος 4:

$$\text{Κόστος Πωλημένων Προϊόντων} \\ = \text{Αρχικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων} \\ + \text{Κόστος παραγωγής περιόδου} - \text{Τελικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων}$$

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε πως στην περίπτωση εμπορικής επιχείρησης δεν υπάρχει κόστος παραγωγής αλλά κόστος κτήσεως των εμπορευμάτων και περιλαμβάνει την αξία των εμπορευμάτων και όλα τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται η

επιχείρηση όπως έξοδα μεταφοράς, αποθήκευσης και συντήρησης. Όλα τα υπόλοιπα έξοδα παραμένουν τα ίδια (Δημητράς, Μπάλας, 2009; Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2003; Vanderberg, 2008; Walter, Skousen, 2009)

2.4 Σκοπός και σημασία της κοστολόγησης

Σκοπός της κοστολόγησης είναι η συγκέντρωση, κατάταξη, η καταγραφή όπως και ο επιμερισμός των δαπανών, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών, των διαδικασιών, κλπ. μιας επιχείρησης. Από τα παραπάνω μπορούν εύκολα να συμπεράνουμε την σημασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση εφόσον αποτελεί ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο απαραίτητο για την διαμόρφωση της σωστής εικόνας της οικονομικής μονάδας με τελικό σκοπό την λήψη αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη σε βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο επίπεδο.

2.5 Ορισμός της Κοστολόγησης – επεξήγηση διαδικασίας

Η κοστολόγηση σύμφωνα με τον Τσακλάγκιανο (2006) είναι η διαδικασία μέτρησης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών ενός οικονομικού οργανισμού, καθώς και της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας του. Σύμφωνα με τους Δημητράς και Μπάλας (2009), η κοστολόγηση αφορά καταρχάς τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, το οποίο όπως έχει αναφερθεί αποτελείται από τρία στοιχεία: Το κόστος άμεσων υλικών, το κόστος άμεσης εργασίας και τα Γ.Β.Ε. Τα στοιχεία άμεσου κόστους, δηλαδή το κόστος των άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας καθώς και εκείνα τα στοιχεία των Γ.Β.Ε που άμεσα συνδέονται με τα παραγόμενα προϊόντα είναι εύκολο να ενταχθούν στο κόστος των παραγόμενων μονάδων προϊόντων. Υπάρχουν όμως εκτός από τα άμεσα Γ.Β.Ε και εκείνα που χαρακτηρίζονται ως έμμεσα και των οποίων η σύνδεση με τα παραγόμενα προϊόντα ή της υπηρεσίες ή τα πωλούμενα εμπορεύματα είναι ασαφής. Σύμφωνα με τα παραπάνω, επισημαίνεται πως το πρόβλημα της κοστολόγησης εντοπίζεται σε σημαντικό βαθμό στην σύνδεση των έμμεσων Γ.Β.Ε με το παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία ή πωλούμενο εμπόρευμα. Η κοστολόγηση

επίσης επηρεάζεται από την μορφή της παραγωγικής διαδικασίας και τον αριθμό των παραγόμενων προϊόντων, στοιχεία τα οποία επιδρούν καθοριστικά στη διαδικασία υπολογισμού, καταγραφής και ανάλυσης του κόστους των παραγόμενων προϊόντων. Καθ' αυτόν τον τρόπο αντιλαμβανόμαστε την σημασία του επιμερισμού του κόστους το οποίο βασικά είναι το πρόβλημα σύνδεσης ενός στοιχείου κόστους ή μιας ομάδας στοιχείων κόστους με έναν ή περισσότερους φορείς κόστους (όπως τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που πωλάει η επιχείρηση) ή θέσεις κόστους (τα τμήματα στα οποία είναι οργανωμένη). Υπό ιδανικές συνθήκες η κοστολόγηση θα έπρεπε να συνδέει κάθε στοιχείο του κόστους με την αιτία που το προκάλεσε, σε πρακτικό όμως επίπεδο η κοστολόγηση προσπαθεί να προσδιορίσει την σχέση που έχει το κόστος με τους φορείς του κόστους, χρησιμοποιώντας κάποια συνάρτηση που αντιπροσωπεύει την αιτιώδη σχέση (Μπάλας, Δημητράς, 2009). Η συσχέτιση του κόστους επιτυγχάνεται με την επιλογή οδηγών κόστους (cost drivers). Ως τέτοιοι ορίζονται οι μετρήσεις της δραστηριότητας οι οποίες οδηγούν τον επιμερισμό του κόστους. Όταν χρησιμοποιείται για τον επιμερισμό κόστους ο οδηγός του κόστους, συνήθως αποκαλείται βάση επιμερισμού του κόστους (cost allocation base). Εδώ θα πρέπει να τονίσουμε πως κάποια στοιχεία κόστους δεν είναι αρκετά σημαντικά ώστε να δικαιολογήσουν την ύπαρξη ξεχωριστής, για το καθένα, κατανομής τους. Έτσι αυτά μπορούμε να τα συγκεντρώσουμε σε δεξαμενές κόστους και επιμερίζονται το άθροισμά τους. Η δεξαμενή κόστους (cost pool) είναι μια ομάδα από ανεξάρτητα στοιχεία κόστους που επιμερίζονται στους φορείς ή στις θέσεις κόστους χρησιμοποιώντας ένα κοινό οδηγό κόστους (Βενιέρης, Κοέν, Κολέτση, 2005). Σε αυτό το σημείο θα αναφερθούν οι σκοποί για τους οποίους πραγματοποιείται ο επιμερισμός αυτός. Πρώτον, για να γίνει εφικτή η πρόβλεψη των οικονομικών αποτελεσμάτων τμημάτων και προϊόντων, ως συνέπεια του προγραμματισμού και των αποφάσεων της διοίκησης. Δεύτερον, για να διαμορφωθούν κίνητρα. Τρίτον, για να πραγματοποιηθεί ο υπολογισμός του αποτελέσματος χρήσης και η αποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού. Τέλος, τέταρτον, για να αιτιολογηθεί το κόστος στο πλαίσιο της υποστήριξης της διαδικασίας αναζήτησης αποζημίωσης. Ποια είναι όμως η διαδικασία επιμερισμού των Γ.Β.Ε ; Οι περισσότερες επιχειρήσεις κατανέμουν τα Γ.Β.Ε στα προϊόντα χρησιμοποιώντας

μια διαδικασία που αποτελείται από δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο τα Γ.Β.Ε κατανέμονται στα τμήματα – κέντρα κόστους τα οποία συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία, ενώ κατά το δεύτερο στάδιο, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που έχουν συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους κατανέμονται στα παραγόμενα προϊόντα. Ο στόχος του πρώτου σταδίου του επιμερισμού των Γ.Β.Ε είναι να κατανείμει όλα τα Γ.Β.Ε που είναι ομαδοποιημένα κατά είδος στα κύρια παραγωγικά τμήματα. Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει δύο επίπεδα. Στο πρώτο επίπεδο πραγματοποιείται επιμερισμός των Γ.Β.Ε στο κατάλληλο κέντρο κόστους. Τα άμεσα Γ.Β.Ε συνδέονται από την φύση τους με το κέντρο κόστους. Τα έμμεσα Γ.Β.Ε, δηλαδή εκείνα που αφορούν παραγωγικούς πόρους οι οποίοι χρησιμοποιούνται από κοινού σε περισσότερα κέντρα κόστους από ένα κέντρο κόστους της παραγωγικής διαδικασίας, επιμερίζονται βάση της τιμής του οδηγού κόστους που αντιστοιχεί σε κάθε κέντρο κόστους. «Ο οδηγός κόστους που χρησιμοποιείται για την κατανομή ονομάζεται βάση μερισμού» (Βενιέρης et al, 2003).

<u>Στοιχείο Κόστους</u>	<u>Βάση Επιμερισμού</u>
Ενοίκιο	Επιφάνεια κτηρίου
Ηλεκτρική ενέργεια φωτισμού	Επιφάνεια κτηρίου
Θέρμανση	Όγκος κτηρίου
Συντήρηση	Αριθμός βλαβών Ώρες συντήρησης
Συνεργείο καθαρισμού	Επιφάνεια κτηρίου – αριθμός προσωπικού
Εξ. Διοικητικής λειτουργίας Μον. Παραγωγής	Αριθμός προσωπικού
Αποσβέσεις και ασφάλιστρα κτηρίου	Αξία εργοστασίου
Αποσβέσεις και ασφάλιστρα μηχανών	Αξία εργοστασίου

Πίνακας 2.1: Στοιχεία έμμεσων Γ.Β.Ε και ενδεικτικές βάσεις μερισμού

Στο δεύτερο επίπεδο πραγματοποιείται ανακατανομή των Γ.Β.Ε μεταξύ των κέντρων κόστους που αποσκοπεί στην τελική σύνδεση με τα κύρια παραγωγικά τμήματα εκείνων των Γ.Β.Ε, τα οποία καταρχάς έχουν επιμερισθεί στα βοηθητικά τμήματα. Η διαδικασία αυτή αναφέρεται ως επανεπιμερισμός του κόστους και πραγματοποιείται βάση κάποιου οδηγού κόστους που αντιστοιχεί στην χρήση των υπηρεσιών του εικάστοτε βοηθητικού τμήματος από τα υπόλοιπα τμήματα. Ο επανεπιμερισμός μπορεί να πραγματοποιηθεί με τρεις διαφορετικές μεθόδους: την **άμεση** όπου τα Γ.Β.Ε που έχουν συγκεντρωθεί στα βοηθητικά τμήματα ανακατανέμονται απευθείας και μόνο στα κύρια παραγωγικά τμήματα μέσω καταλλήλων βάσεων μερισμού, την **βαθμιδωτή μέθοδο** στην οποία ο επανεπιμερισμός των Γ.Β.Ε ενός βοηθητικού τμήματος γίνεται σε όλα τα τμήματα βοηθητικά και κύρια τα οποία υποστηρίζει. Έτσι διαδοχικά τα Γ.Β.Ε που συγκεντρώνονται στα βοηθητικά μηδενίζονται εφόσον πλέον όλα τα Γ.Β.Ε έχουν επιμερισθεί στα κύρια τμήματα.

Τέλος η αλγεβρική μέθοδος στην οποία διαμορφώνεται ένα σύστημα εξισώσεων που μοντελοποιεί τα την κατανομή των Γ.Β.Ε που αντιστοιχεί σε κάθε τμήμα. Μετά την ολοκλήρωση του σταδίου επιμερισμού – επανεπιμερισμού ακολουθεί το τελικό στάδιο της τελικής σύνδεσης του κόστους των κύριων παραγωγικών τμημάτων με τα παραγόμενα προϊόντα. Σε αυτό το στάδιο είναι αναγκαίο να επιλεγεί ένας οδηγός κόστους, ένα μέτρο της δραστηριότητας του κέντρου κόστους για την κατανομή στα προϊόντα των Γ.Β.Ε που έχουν συγκεντρωθεί στο κέντρο κόστους του. Αυτό το μέτρο ονομάζεται βάση καταλογισμού.

Οι πλέον συχνά χρησιμοποιούμενες βάσεις καταλογισμού είναι οι ώρες Άμεσης Εργασίας (ΩΑΕ), οι Ώρες Λειτουργίας Μηχανημάτων (ΩΛΜ) και το κόστος Άμεσης Εργασίας, χωρίς βέβαια να αποκλείεται και η χρήση μιας οποιασδήποτε άλλης βάσης. Οι συντελεστές καταλογισμού Γ.Β.Ε για το κάθε κέντρο κόστους παραγωγής υπολογίζονται αφού διαιρεθούν τα συνολικά προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε του κέντρου κόστους με την συνολική προϋπολογισμένη ποσότητα της δραστηριότητας, σε όρους πάντα της επιλεγμένης βάσης καταλογισμού.

Τύπος 5:

$$\text{συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε} = \frac{\text{προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε}}{\text{Προϋπολογισμένη δραστηριότητα (επιλεγμένη βάση καταλογισμού)}}$$

Τύπος 6:

$$\text{καταλογισμένα Γ.Β.Ε} = \text{συντελεστής καταλογισμού} \times \text{μονάδες βάσεις καταλογισμού}$$

Στο **διάγραμμα 2.1** παρουσιάζεται συνοπτικά η πορεία σύνδεσης των κατά είδος ταξινομημένων στοιχείων Γ.Β.Ε με τους φορείς του κόστους, μέσω της διαδικασίας πραγματοποίησης των επιμερισμών και του προσδιορισμού των συντελεστών καταλογισμού



Διάγραμμα 2.1: Διαδικασία σύνδεσης των Γ.Β.Ε με τα προϊόντα στην παραδοσιακή κοστολόγηση (πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση)

Εδώ πρέπει να σημειωθεί πως μερικές επιχειρήσεις παραλείπουν το πρώτο από τα δύο επίπεδα της παραπάνω διαδικασίας στο σύστημα κοστολόγησης και δεν επιμερίζουν τα Γ.Β.Ε στα κέντρα κόστους. Έτσι θεωρώντας την παραγωγική μονάδα ως ένα ενιαίο κέντρο κόστους, χρησιμοποιούν έναν μοναδικό συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε (blanket overhead rate) για ολόκληρη την παραγωγική διαδικασία. Ο μοναδικός αυτός συντελεστής καταλογισμού χρησιμοποιείται ώστε να επιβαρυνθούν με Γ.Β.Ε όλα τα προϊόντα, ανεξάρτητα από τα παραγωγικά τμήματα από τα οποία διέρχονται κατά την διάρκεια της επεξεργασίας τους. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονισθεί πως στην περίπτωση των πολύ μικρών επιχειρήσεων είναι λογικό να ακολουθείται η μέθοδος του μοναδικού συντελεστή καταλογισμού. Στην περίπτωση βέβαια που η παραγωγική διαδικασία αποτελείται από έναν αριθμό διαφορετικών τμημάτων παραγωγής, η χρήση ενός μοναδικού συντελεστή

καταλογισμού Γ.Β.Ε δεν είναι ικανοποιητική. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι προτιμότερο να υπολογισθούν ξεχωριστοί συντελεστές καταλογισμού Γ.Β.Ε για κάθε ξεχωριστό τμήμα οι οποίοι αναφέρονται και ως τμηματικοί συντελεστές καταλογισμού.

2.6 Κατηγορίες μεθόδων κοστολόγησης

Σύμφωνα με τους Δημητρά και Μπάλα, ο τρόπος υπολογισμού του κόστους ενός προϊόντος εξαρτάται καθοριστικά από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας, η οποία μπορεί αν έχει μία από τις ακόλουθες δύο μορφές: η πρώτη είναι η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής διαφορετικών παραγγελιών ή παρτίδων ή έργων και η δεύτερη είναι η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής κατά την οποία συντελείται με ενιαίο τρόπο η παραγωγή μεγάλου αριθμού προϊόντων. Σε ότι αφορά τα κοινά στοιχεία μπορεί να σημειωθεί ότι και στις δύο περιπτώσεις, οι δύο μέθοδοι κοστολόγησης χρησιμοποιούν και επηρεάζουν τους ίδιους βασικούς λογαριασμούς κόστους, που είναι λογαριασμοί Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, Άμεσα Υλικά, Άμεση Εργασία, Παραγωγή σε Εξέλιξη και Έτοιμα προϊόντα. Εδώ τονίζεται πως βασικό ρόλο στη διαμόρφωση του κόστους και στα δύο αυτά κλασικά συστήματα κοστολόγησης παίζει η χρήση του συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε. Οι διαφορές που προκύπτουν ακριβώς από τα χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας την οποία παρακολουθούν. Στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής το κόστος προσδιορίζεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής ή των φύλλων κόστους, όταν αποπερατωθεί η παραγωγή και όχι σε τακτική χρονική περίοδο. Αντίθετα στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής το κόστος προσδιορίζεται σε τακτές χρονικές περιόδους σύμφωνα με τις ανάγκες μιας επιχείρησης. Εδώ αντιλαμβανόμαστε πως η κοστολόγηση μιας εμπορικής μικρής επιχείρησης ακολουθεί τις αρχές της συνεχούς κοστολόγησης. (Μπάλας, Δημητράς, 2009)

Σε αυτό το σημείο θα προχωρήσουμε σε μια σύντομη ανάλυση κοστολόγησης εμπορικού καταστήματος (μικρής επιχείρησης) και αυτό διότι σε ένα εμπορικό κατάστημα το οποίο εμπορεύεται, λόγου χάρη, υποδήματα, όπως στην μελέτη περίπτωσης που θα ακολουθήσει στο 4^ο Κεφάλαιο, η μέθοδος κοστολόγησης που ακολουθείται, ο συγγραφέας

την χαρακτηρίζει ως υποπερίπτωση της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής εφόσον στην περίπτωση του εμπορικού καταστήματος έχουμε μια συνεχόμενη λειτουργία η οποία είναι το εμπόριο κάποιου προϊόντος.

Όπως αναφέρει και ο Λυγγίτσος Αλέξανδρος (2012), ένα εμπορικό κατάστημα αγοράζει εμπορεύματα, τα οποία μεταπωλεί στους καταναλωτές. Ουσιαστικά έχουμε τα παρακάτω είδη κόστους για την εμπορική επιχείρηση:

1. Το κόστος των εμπορευμάτων, που περιλαμβάνει την τιμή στην οποία αγοράζονται συν τα τυχόν έξοδα (μεταφορικά, ασφάλιστρα, αποθήκευτρα κλπ.) που κάνει η επιχείρηση μέχρι να τα πουλήσει.

2. Το κόστος της εργασίας, που αφορά τα ημερομίσθια και τους μισθούς όλων όσοι δουλεύουν στην επιχείρηση. Επειδή όλοι όσοι εργάζονται σε μία εμπορική επιχείρηση θεωρούνται ότι συμβάλλουν άμεσα στον κύκλο εργασιών του καταστήματος, γι' αυτό το λόγο όλο το κόστος εργασίας λογίζεται ως άμεσα εργατικά της επιχείρησης.

3. Τα γενικά έξοδα της επιχείρησης (ΔΕΗ, ΟΤΕ, έξοδα ύδρευσης, αποσβέσεις παγίων, δημοτικά τέλη και φόροι, ενοίκια καταστήματος, κοινωνική ασφάλιση εργαζομένων, ασφάλιση του καταστήματος κλπ.).

Το κόστος πωληθέντων περιλαμβάνει το κόστος των εμπορευμάτων, το μισθοδοτικό κόστος των υπαλλήλων και των εργατών που δουλεύουν στην επιχείρηση, καθώς επίσης και τα γενικά έξοδα της επιχείρησης.

Τύπος 7:

$$\text{κόστος πωληθέντων} = \text{κόστος εμπορευμάτων} + \text{κόστος εργασίας} + \text{γενικά έξοδα}$$

Όταν γνωρίζουμε το κόστος πωληθέντων, μπορούμε να υπολογίσουμε εύκολα το μικτό κέρδος της εμπορικής επιχείρησης:

Τύπος 8:

$$\text{μικτό κέρδος} = \text{πωλήσεις} - \text{κόστος πωληθέντων}$$

Αν, τώρα, από το μικτό κέρδος της επιχείρησης αφαιρέσουμε τα παρακάτω έξοδα, βρίσκουμε το καθαρό κέρδος:

1. Τα έξοδα διάθεσης (εγκαίνια, έξοδα προβολής, διαφήμισης κλπ.).
2. Τα έξοδα διοίκησης (αμοιβή λογιστή, δικηγόρου, αμοιβή και ασφάλιση επιχειρηματία κλπ.).
3. Τα χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων κλπ.).

Άρα, έχουμε τον **τύπο 9** :

$$\text{καθαρό κέρδος} = \text{μικτό κέρδος} - \text{έξοδα διάθεσης} - \text{έξοδα διοίκησης} - \text{χρηματοοικονομικά έξοδα}$$

Ο επιχειρηματίας, για να διευκολυνθεί στο έργο του, μπορεί να υπολογίσει σε κάθε 1 ευρώ τζίρου τι κόστος πωληθέντων ή τι συνολικό κόστος έχει, από τους παρακάτω τύπους:

Τύπος 10:

$$\text{κόστος πωληθέντων ανά 1 ευρώ τζίρου} = \frac{\text{κόστος πωληθέντων περιόδου}}{\text{κύκλος εργασιών επιχείρησης μέσα στην ίδια περίοδο}}$$

Τύπος 11:

$$\text{συνολικό κόστος ανά 1 ευρώ ζίρου} = \frac{\text{συνολικά κόστη περιόδου}}{\text{κύκλος εργασιών επιχείρησης μέσα στην ίδια περίοδο}}$$

2.7 Ανάλυση νεκρού σημείου πωλήσεων

Για να φτάσουμε στην επεξήγηση του όρου “νεκρό σημείο πωλήσεων” θα πρέπει να ξεκινήσουμε με την επεξήγηση του περιθωρίου συμμετοχής. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας και του οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή (απόκτηση εμπορεύματος) όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Δηλώνει το ποσό που του απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού της κόστους. Εύκολα αντιλαμβανόμαστε πως το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος (εμπορεύματος) είναι το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. Το καθαρό περιθώριο συμμετοχής προκύπτει εάν από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής αφαιρεθεί το άμεσο σταθερό κόστος (Ciaran Walsh, 1996).

Προχωρώντας στην ανάλυση του νεκρού σημείου μιας επιχείρησης, το οποίο αποτελεί εφαρμογή της λεγόμενης οριακής κοστολόγησης (η ονομασία οριακή κοστολόγηση μπορεί να είναι παραπλανητική, γιατί ουδεμία σχέση έχει με την έννοια του οριακού κόστους, η βασική διαφορά των δύο τεχνικών έγκειται στον χειρισμό των Γ.Β.Ε. Συγκεκριμένα, με την οριακή κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων αλλά θεωρούνται μέρος του κόστους περιόδου) έχουμε ότι το προαναφερθέν είναι το σημείο εξίσωσης συνολικών εσόδων και εξόδων. Αναλυτικά το σημείο στο οποίο τα έσοδα ισούνται με το κόστος άρα η επιχείρηση έχει κέρδος μηδέν, αλλιώς το σημείο στο οποίο το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ισούται με το σταθερό κόστος.

Όπως αντιλαμβανόμαστε η ανάλυση του νεκρού σημείου μιας επιχείρησης θα καταδείξει εκείνο το σημείο κάτω από το οποίο η επιχείρηση αρχίζει να παρουσιάζει ζημιές, όπως επίσης θα μας δώσει μια σαφή εικόνα για τον όγκο πωλήσεων που πρέπει μια επιχείρηση να έχει ώστε να φτάσει στα επιθυμητά κέρδη (Ciaran Walsh, 1996).

2.8 Επισκόπηση Διεθνούς αρθρογραφίας αναφερόμενη στην

εφαρμογή της Διοικητικής λογιστικής στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις

Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη και τη βιώσιμη ανάπτυξη κάθε έθνους (Moore et al., 2008). Τα κυριότερα πλεονεκτήματα των αναπτυσσόμενων ΜΜΕ για κάθε οικονομία εντοπίζονται στην προσφερόμενη καινοτομία (Wynarczyk et al., 1993). Έχει αναγνωριστεί ότι οι κατάλληλες λογιστικές πληροφορίες είναι σημαντικές για την επιτυχή διαχείριση οποιασδήποτε επιχειρηματικής οντότητας, είτε μεγάλης είτε μικρής (Ευρωπαϊκή Επιτροπή (ΕΚ), 2008). Ως εκ τούτου, είναι ζωτικής σημασίας οι λογιστικές πρακτικές των ΜΜΕ να παρέχουν πλήρεις και σχετικές οικονομικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη βελτίωση των οικονομικών αποφάσεων των επιχειρηματιών. Στις περισσότερες χώρες, ο νόμος απαιτεί από όλες τις ΜΜΕ να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις και, συχνά, τις ελέγχουν. Κανονικά, οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην κυβέρνηση, δημοσιεύονται σε μια ιστοσελίδα ή διατίθενται κατόπιν αιτήματος (ΕΚ, 2008). Μια μελέτη από τους Lalin και Sabir (2010) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι κρατικοί κανονισμοί είναι οι κύριες αιτίες για τους οποίες οι ΜΜΕ συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις και όχι η διευκόλυνση του ιδιοκτήτη – διαχειριστή στην λήψη αποφάσεων.

Οι Holmes και Nicholls (1998) καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι ο όγκος των λογιστικών πρακτικών στις ΜΜΕ εξαρτάται από ορισμένους λειτουργικούς περιβαλλοντικούς παράγοντες που περιλαμβάνουν το μέγεθος της επιχείρησης, την ηλικία των επιχειρήσεων και τον βιομηχανικό κλάδο. Υποστηρίζουν επίσης ότι οι περισσότεροι ιδιοκτήτες και διευθυντές των ΜΜΕ υποχρεώνουν τους δημόσιους λογιστές να προετοιμάσουν τις απαιτούμενες πληροφορίες και ότι οι ιδιοκτήτες και οι διαχειριστές αναζητούν πρόσθετες πληροφορίες, αλλά μόνο σε περιορισμένο βαθμό. Ο Ismail και ο King (2007) καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η ανάπτυξη ενός σωστού συστήματος λογιστικής πληροφόρησης (AIS) στις ΜΜΕ εξαρτάται από το επίπεδο των λογιστικών γνώσεων των ιδιοκτητών. Οι Keasy και Short (1990) και οι Bohman και Boter (1984) αναφέρουν ότι οι μικρές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν άλλες επαγγελματικές λογιστικές επιχειρήσεις για την προετοιμασία ετήσιων εκθέσεων για χρήση εξωτερικά της επιχείρησης. Οι Marriot και Marriot (2000)

υποστηρίζουν ότι οι επαγγελματίες λογιστές πρέπει να αναπτύξουν τις υπηρεσίες τους ώστε να περιλαμβάνουν επίσης γραφικές παρουσιάσεις και σχόλια και ερμηνεία των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις. Envaraert et al. (2006) και οι Jayabalan και Dorasamy (2009) ισχυρίζονται ωστόσο ότι το υψηλό κόστος της πρόσληψης επαγγελματιών λογιστών αφήνει τους ιδιοκτήτες-διαχειριστές των ΜΜΕ χωρίς καμία επιλογή παρά να υποβιβάζουν τη διαχείριση των λογιστικών πληροφοριών.

Ο Zhou (2010) προτείνει τη χρήση λογιστικού λογισμικού από ιδιοκτήτες-διαχειριστές σε ΜΜΕ για τη βελτίωση των λογιστικών πρακτικών, αλλά εκφράζει τη λύπη του για το γεγονός ότι οι προγραμματιστές λογιστικού λογισμικού δεν έχουν ακόμη δημιουργήσει το μεσαίο λογισμικό για τις ΜΜΕ.

Μια πρώιμη μελέτη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων στις ΜΜΕ (Page, 1984) έδειξε ότι οι κύριοι χρήστες είναι οι ιδιοκτήτες, οι διαχειριστές, οι φορολογικές αρχές και οι δανειστές.

Σύμφωνα με τους Olson et al. (2004), οι σύγχρονες μελέτες ανακαλύπτουν ότι ο αριθμός των χρηστών των λογιστικών πληροφοριών στις ΜΜΕ αυξάνεται ώστε να συμπεριλαμβάνει επιχειρηματίες κεφαλαίων επιχειρηματικού κινδύνου. Ο Wichman (1983) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η λογιστική και το marketing αποτελούν μεγάλες προκλήσεις για τη διαχείριση των ΜΜΕ και συνιστά οι διευθυντές ή οι ιδιοκτήτες στις ΜΜΕ να εμβραθύνουν την γνώση τους στην λογιστική ή να προσλάβουν ειδικούς επιστήμονες. Ο Wallhlstedt (1996) πιστεύει ότι οι συμβατικές λογιστικές εκθέσεις διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στις ΜΜΕ, αλλά υποστηρίζει ότι οι εκθέσεις πρέπει να προσαρμοστούν ώστε να κατανοηθούν, προτείνοντας τη χρήση της “cash basis” και όχι την βάση “accrual basis” (χρηματοοικονομική λογιστική).

Ο McMahon (1999) υποστηρίζει ότι οι πρακτικές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις ΜΜΕ φαίνεται να μην ανταποκρίνονται στα όσα υπαγορεύονται από διάφορες επιταγές εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, υποστηρίζοντας περαιτέρω ότι οι ιδιοκτήτες-διαχειριστές φαίνονται ιδιαίτερα απρόθυμοι να παράγουν

οικονομικές εκθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να γίνουν προσβάσιμες σε εξωτερικούς φορείς, είτε απευθείας είτε μέσω των γραφείων των ρυθμιστικών αρχών.

Σύμφωνα με μια μελέτη των Tanwongswal και Pinvanichkul (2008), οι ΜΜΕ κατατάσσουν την «αξιολόγηση της κερδοφορίας» σε δεύτερη θέση σχετικά με τον λόγο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, μετά τον «αποκλειστικό σκοπό της φορολογικής προετοιμασίας» που κατατάχθηκε πρώτος. Οι Cooley και Edwards (1983) αναφέρουν ότι οι ΜΜΕ θεωρούν ότι η μεγιστοποίηση του καθαρού εισοδήματος (κέρδος) είναι ο σημαντικότερος οικονομικός στόχος. Ο Page (1984) υποστηρίζει επίσης ότι οι ιδιοκτήτες στις ΜΜΕ επικεντρώνονται στην κερδοφορία και τα μέτρα των καθαρών κερδών και των καθαρών κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων όταν αξιολογούν τις επιχειρήσεις τους.

2.9 Επισκόπηση διεθνούς αρθρογραφίας όσον αφορά τις οικογενειακές ΜΜΕ.

Όσον αφορά τις οικογενειακές επιχειρήσεις και την διεθνή βιβλιογραφία, οι οικογενειακές επιχειρήσεις αποτέλεσαν το επίκεντρο πολυάριθμων μελετών τα τελευταία χρόνια λόγω της ικανότητάς τους να δημιουργούν απασχόληση καθώς και του ουσιαστικού ρόλου τους στη διαδικασία δημιουργίας πλούτου. Η τεχνολογική εξέλιξη και η παγκοσμιοποίηση της αγοράς αποτελούν παράγοντες που επηρεάζουν σημαντικά το πλαίσιο των οικογενειακών επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό, η επιβίωση των οικογενειακών επιχειρήσεων εξαρτάται από την προσπάθειά τους για ανταγωνιστική διαχείριση, καθώς και από την ικανότητά τους να προβλέπουν κινδύνους και να αντιδρούν σε μελλοντικές περιβαλλοντικές προκλήσεις (Camison, 1997). Προκειμένου να βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα της διαχείρισης, οι οικογενειακές επιχειρήσεις πρέπει να προσαρμόσουν τις στρατηγικές και τις οργανωτικές τους δομές σε ένα δυναμικό περιβάλλον της παγκόσμιας αγοράς.

Σύμφωνα με τον Romano et al. (2000) οικογενειακές επιχειρήσεις είναι αυτές που πληρούν κάποια από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- . Τουλάχιστον το 50% της ιδιοκτησίας είναι στα χέρια της οικογένειας.
- . Η οικογένεια διατηρεί τον έλεγχο της επιχείρησης.
- . Ένα σημαντικό κομμάτι των θέσεων διοίκησης απασχολούνται από οικεία άτομα.

Ενώ με πιο περιοριστική έννοια, οι Sharma et al. (1997) πιστεύουν ότι οι οικογενειακές επιχειρήσεις πρέπει να πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις:

- . Ιδιοκτησία και έλεγχος της επιχείρησης στα χέρια της οικογένειας ·
- . Επιρροή της οικογένειας στις αποφάσεις διαχείρισης
- . Πρόθεση μετάδοσης της επιχείρησης στην επόμενη γενιά μελών της οικογένειας.

Τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των οικογενειακών επιχειρήσεων θα μπορούσαν να είναι ο λόγος που έχουν διαφορετικές συμπεριφορές στρατηγικής διαχείρισης σε σχέση με εκείνες των μη οικογενειακών επιχειρήσεων. Οι οικογενειακές επιχειρήσεις έχουν συχνά "άυλα περιουσιακά στοιχεία" όπως οικογενειακή αφοσίωση και δέσμευση προς την εταιρεία (Dorta and Perez, 2001, Peteraf, 1993) και αυτές οι πτυχές συνεπάγονται μια πιο επιμελή προστασία των εταιρικών παραδόσεων και αξιών (Monreal et al., 2002). Οι Habbershon et al. (2003) επισημαίνουν ότι η αλληλεπίδραση διαφορετικών υποσυστημάτων (η οικογένεια, η εταιρεία και τα μέλη της οικογένειας) δημιουργούν ένα αποτέλεσμα συνεργίας που βελτιώνει τις επιδόσεις. Οι οικογενειακές επιχειρήσεις υποφέρουν λιγότερο από το κόστος των διευθυντικών στελεχών ή συμβούλων ή διαχειριστών επειδή η κυριότητα και η διαχείριση είναι στα χέρια της οικογένειας (Fama, 1980, Howorth et al., 2004, Maury 2006). Υπάρχουν επίσης διαφορές σχετικά με την κερδοφορία (Harvey, 1999 · Carney και Gedajlovic, 2002 · Anderson and Reeb, 2003), οικονομική δομή (Upton and Petty, 2000 · Romano et al., 2000 · McConaughy et al., 2001 · Randøy et (Monreal et al., 2002) και το μέγεθος (Anderson and Reeb, 2003, Westhead and Cowling, 1998, Daily and Dollinger, 1993).) που επηρεάζουν τη στρατηγική ανάπτυξη των οικογενειακών επιχειρήσεων. Τα αναλυτικά εργαλεία που πρέπει να χρησιμοποιούν τα διευθυντικά στελέχη για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και τη βελτίωση της αποδοτικότητας της επιχείρησης περιλαμβάνουν ορισμένες λογιστικές τεχνικές όπως λογιστικά συστήματα διαχείρισης (διοικητική λογιστική), ταμειακούς προϋπολογισμούς και οικονομική ανάλυση. Όλα, όταν εφαρμόζονται σωστά,

παρέχουν μια βάση δεδομένων για το πλήρες κόστος των πόρων που χρησιμοποιούνται για τη λήψη αποφάσεων και για το σύστημα οικονομικού σχεδιασμού και ελέγχου. Σύμφωνα με τον Drucker (1995), τα διευθυντικά στελέχη χρειάζονται πληροφορίες για τον έλεγχο του κόστους αλλά και για τη δημιουργία αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση των οικογενειακών επιχειρήσεων, οι Tabone και Baldacchino (2003) υποστηρίζουν ότι δεν διαθέτουν βαθιά γνώση των λογιστικών αρχών, γεγονός που δυσχεραίνει τον έλεγχο των διαχειριστικών αποφάσεων. Ο Jorissen et al. (2001) επαληθεύει ότι οι οικογενειακές επιχειρήσεις έχουν λιγότερους οικονομικούς ελέγχους από τις μη οικογενειακές. Επιπλέον, οι Willingham και Wright (1985) επεσήμαναν ότι όλες οι επιχειρήσεις μέτριου μεγέθους έχουν κάποιο ελάχιστο επίπεδο λογιστικών ελέγχων. Σύμφωνα με τον Boulton (1984), οι οικογενειακές επιχειρήσεις παραγινώσκονται λόγω προβλημάτων που σχετίζονται με τον επιχειρηματία, όπως η κακή οικονομική διαχείριση.

Perren et al. (1999) επιβεβαιώνουν ότι οι ιδιοκτήτες-διευθυντές σε μικρές επιχειρήσεις κινούνται από άτυπες μεθόδους δημοσιονομικής διαχείρισης και λήψης αποφάσεων σε πιο επίσημες μεθόδους, ανάλογα με την ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Επιπλέον, οι αποφάσεις χρηματοοικονομικής διαχείρισης βασίζονται σε εξελικτικές αλλαγές και δυναμικές διαδικασίες, οι οποίες βασίζονται σε σχέσεις που δημιουργούνται μεταξύ ιδιοκτητών και εξωτερικών συμβούλων, είτε πρόκειται για λογιστές, διαχειριστές τραπεζών ή για άλλους επαγγελματίες (Deakins et al., 2002). Οι Ho και Wong (2001) δείχνουν ότι οι εταιρείες που διαχειρίζονται οικογενειακές επιχειρήσεις είναι λιγότερο διαφανείς κατά την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών και ότι είναι πιο απρόθυμοι να διευκολύνουν την εκούσια λογιστική και χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Οι παρεχόμενες οικονομικές πληροφορίες στις οικογενειακές επιχειρήσεις είναι ποιοτικά μέτρες σε σχέση με αυτές των μη οικογενειακών επιχειρήσεων (Gallo, 1998). Από άλλη άποψη, σύμφωνα με τους Trostel και Nichols (1982), οι οικονομικοί έλεγχοι χρησιμοποιούνται σε οικογενειακές επιχειρήσεις με κύριο σκοπό την ελαχιστοποίηση του φόρου αντί για στρατηγικές αποφάσεις και αποφάσεις απόδοσης. Γενικά, οι πρακτικές διαχείρισης τείνουν να είναι άτυπες σε μικρές οικογενειακές επιχειρήσεις, με σχετικά χαμηλά ποσοστά μικρών επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν διαδικασίες διαχείρισης. Η πλειοψηφία των μικρών οικογενειακών

επιχειρήσεων καταρτίζει τακτικές εκθέσεις εσόδων και δαπανών. Ωστόσο, χρησιμοποιούν τις προβλέψεις του προϋπολογισμού λιγότερο από τις μη οικογενειακές επιχειρήσεις (Kotey, 2005). Αυτός ο συλλογισμός αντικατοπτρίζεται στην ακόλουθη υπόθεση: Οι διευθυντές των οικογενειακών εταιρειών κάνουν λιγότερη χρήση οικονομικών – διοικητικών εργαλείων (διοικητική λογιστική – χρηματοοικονομική λογιστική) σε σχέση με διευθυντές - διαχειριστές μη οικογενειακών εταιρειών – επιχειρήσεων.

Κεφάλαιο 3: Ποιοτική έρευνα – Μελέτη περίπτωσης

3.1 Εισαγωγή στην ποιοτική έρευνα

Σύμφωνα με τον Hayes (1997), ποιοτική είναι η έρευνα που διεξάγεται δίχως τη χρήση αριθμητικών δεδομένων και μαθηματικών υπολογισμών. Σε παρόμοια προσέγγιση καταλήγουν και οι Strauss και Corbin (1990). Στο πλαίσιο μιας ποιοτικής έρευνας όμως, είναι πιθανό να υπάρχουν ακόμα και ποσοτικές συγκρίσεις. Οι ποσοτικές προσεγγίσεις κατά τον Parker (1995) είναι κατάλληλες για τη διεξαγωγή ερευνών σε ελεγχόμενες, εργαστηριακές συνθήκες (πειραματικό στάδιο), ενώ οι ποιοτικές ταιριάζουν περισσότερο για τη μελέτη των ανθρώπων στον «πραγματικό κόσμο». Και φυσικά, η πραγματοποίηση μιας τέτοιας εργαστηριακής έρευνας είναι δυνατή, βασιζόμενη στη συλλογή ποιοτικών δεδομένων (Hayes, 1997). Ωστόσο, δεν αποκλείεται η δυνατότητα μια έρευνα να πραγματοποιηθεί σε πραγματικές συνθήκες (μη εργαστηριακές), στις οποίες χρησιμοποιούνται ποσοτικές προσεγγίσεις.

Η Willig (2001) υποστηρίζει ότι οι ποιοτικοί ερευνητές ενδιαφέρονται για τον τρόπο που οι άνθρωποι βιώνουν τα γεγονότα, υπάρχουν όμως και ποιοτικές προσεγγίσεις που επικεντρώνουν στην περιγραφή της συμπεριφοράς (Hayes, 1997). Σύμφωνα με τον Hayes (1997), η ποιοτική έρευνα χαρακτηρίζεται από μια απόρριψη της φυσικής επιστήμης ως μοντέλου έρευνας. Σε αντίθεση με τις φυσικές επιστήμες, οι υποστηρικτές της ποιοτικής έρευνας επικεντρώνουν στη μελέτη του κοινωνικό-ιστορικού και πολιτισμικού πλαισίου και επιχειρούν να διερευνήσουν τον κοινωνικό κόσμο από την οπτική της εμπειρίας των υποκειμένων, των συμμετεχόντων σ' αυτήν. Η ποιοτική έρευνα είναι νατουραλιστική,

πλακαιοθετημένη και ερμηνευτική (Henwood & Pidgeon, 1994).

Σύμφωνα με τους Lincoln και Denzin (2005), ως ποιοτικές μεθόδους έρευνας διακρίνουν τη δημόσια εθνογραφία, τις ερμηνευτικές πρακτικές, τη μελέτη περιπτώσεων, τη θεμελιωμένη θεωρία, την ιστορία ζωής, την αφηγηματική προσέγγιση, τη συμμετοχική έρευνα-δράση και την κλινική έρευνα. Ο Creswell (2007) από τη μεριά του διακρίνει την αφηγηματική έρευνα, τη φαινομενολογία, τη θεμελιωμένη θεωρία, την εθνογραφία και τη μελέτη περίπτωσης.

3.2 Η μελέτη περίπτωσης (case study)

Η μελέτη περίπτωσης ανήκει στην κατηγορία της ποιοτικής έρευνας. Είναι μία μελέτη ενός φαινομένου σε βάθος και αφορά το φυσικό του περιβάλλον. Εξετάζεται δε από την οπτική γωνία όλων όσων συμμετέχουν στη λειτουργία αυτού του φαινομένου. Σε μία μελέτη περίπτωσης, ο ερευνητής επικεντρώνεται στην όσο το δυνατό λεπτομερέστερη περιγραφή και κατανόηση μίας μόνο περίπτωσης. Προσπαθεί να την κατανοήσει και να την περιγράψει όσο το δυνατόν καλύτερα δίχως να ενδιαφέρεται να κάνει συγκρίσεις και να βγάλει συμπεράσματα μελετώντας πολλαπλές περιπτώσεις.

Η έννοια της «μελέτης περίπτωσης» (case study) χαρακτηρίζει μια στρατηγική που ενδιαφέρεται να ερευνήσει μια συγκεκριμένη, σύνθετη και λειτουργική κατάσταση. Η περίπτωση που μελετάται λοιπόν, είναι οριοθετημένη χώρο-χρονικά, σιόπιμη και διαθέτει λειτουργικά μέρη. Μια τέτοια περίπτωση προς μελέτη μπορεί να αποτελούν άνθρωποι, ομάδες, εκπαιδευτικοί φορείς, γεγονότα και διαδικασίες (Stake, 1995; Robson, 2007).

Ο Yin (1994) προσδιορίζει τη μελέτη περίπτωσης σαν μια εμπειρική έρευνα ενός σύγχρονου φαινομένου και ειδικότερα όταν τα όρια μεταξύ φαινομένου και πλαισίου δεν καθορίζονται με σαφήνεια. Όσον αφορά τα είδη της μελέτης περίπτωσης, ο Yin (2009) διακρίνει την επεξηγηματική μελέτη περίπτωσης (explanatory case study) που επιδιώκει την παραγωγή θεωρίας ψάχνοντας κυρίως αιτιώδεις σχέσεις, την περιγραφική μελέτη περίπτωσης (descriptive case study) που αφηγείται μια ιστορία ή απεικονίζει ένα σχέδιο παρέχοντας αφηγηματικές περιγραφές και τη διερευνητική μελέτη περίπτωσης (exploratory case study) που λειτουργεί πιλοτικά για άλλες μελέτες. Από την πλευρά του ο Bassey (1999) προσθέτει την αξιολογική μελέτη περίπτωσης (evaluative case study), ένα είδος αξιολογήσιμης έρευνας

(evaluative research) που αποσκοπεί στη διατύπωση αξιολογικής κρίσης. Στην ίδια βιβλιογραφία, ο Stenhouse (1985) τέλος, κάνει λόγο για τέσσερα είδη μελέτης περίπτωσης, την εθνογραφική (ethnographic case study), την αξιολογική, την εκπαιδευτική (educational case study) και την έρευνα δράσης (action research).

Ως ερευνητική μέθοδος ή ως στρατηγική, συγκρίνοντάς την με άλλες μεθόδους κοινωνικών ερευνών, η μελέτη περίπτωσης θεωρείται ότι δεν είναι αντικειμενική και δεν παρουσιάζει αυστηρότητα (Rowley, 2002; Patton & Appelbaum, 2003). Παρόλα αυτά, πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι, μέσα από τις μελέτες περίπτωσης μπορεί κανείς να έχει μια εικόνα για θέματα, που με τη χρήση άλλων μεθόδων θα δυσκολευόταν να αποκτήσει (Rowley, 2002).

Σύμφωνα με τον Eisenhardt (1989), η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης είναι κατάλληλη για νέα πεδία έρευνας καθώς και για εκείνα που η υπάρχουσα θεωρία δεν επαρκεί. Μελέτες περίπτωσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν για ερευνητικούς σκοπούς, όπως η διερεύνηση, η δημιουργία θεωρίας, ο έλεγχος της θεωρίας και η βελτίωσή της (Voss et al., 2002; Patton & Appelbaum, 2003).

Κατά τον Yin (1984) μελέτες περίπτωσης μπορούν να εφαρμοστούν ως ένα εργαλείο αξιολόγησης, για να εξηγηθούν αιτιατές συνδέσεις σε πολύπλοκες πραγματικές παρεμβάσεις, κάνοντας χρήση ερωτηματολογίου ή πειράματος, για να περιγράψει ένα πραγματικό πλαίσιο που έχει δεχτεί παρέμβαση ή για να διερευνηθεί μια κατάσταση όταν δεν υπήρξε σαφές αποτέλεσμα μετά από κάποια παρέμβαση που έγινε.

3.2.1 Πλεονεκτήματα της μελέτης περίπτωσης

Ένα από τα πλεονεκτήματα στη χρήση της μελέτης περίπτωσης είναι ότι η εξέταση των δεδομένων διεξάγεται συνήθως μέσα στην περίσταση στην οποία λαμβάνει χώρα η δραστηριότητα (Yin, 1984). Μια μελέτη περίπτωσης μπορεί να είναι ενδιαφέρουσα, για παράδειγμα, κατά τη διαδικασία στην οποία ένα υποκείμενο αντιλαμβάνεται ένα μήνυμα. Για να διερευνήσει τις στρατηγικές που χρησιμοποιούνται, ο ερευνητής πρέπει να παρατηρεί το υποκείμενο μέσα στο περιβάλλον δράσης του, όπως η δραστηριότητα της ανάγνωσης μέσα σε μια τάξη ή η ανάγνωση στον ελεύθερο χρόνο κάποιου. Αυτό όμως, έρχεται σε αντίθεση

με το πείραμα, για παράδειγμα, το οποίο απομονώνει σκόπιμα ένα φαινόμενο από το πλαίσιο του και εστιάζει σε περιορισμένο αριθμό μεταβλητών (Zaidah, 2003).

Δεύτερο πλεονέκτημα, όσον αφορά στις προσεγγίσεις των case studies, θα μπορούσε να είναι το ότι επιτρέπεται και η ποσοτική και η ποιοτική ανάλυση των δεδομένων. Μερικές διαχρονικές μελέτες κάποιων θεμάτων, για παράδειγμα, μπορεί να βασίζονται σε ποιοτικά δεδομένα προερχόμενα από γραπτά κείμενα περιοδικών, τα οποία δίνουν περιγραφικές αναφορές σε συμπεριφορές. Από την άλλη πλευρά, υπάρχει επίσης μια σειρά από μελέτες περιπτώσεων που επιδιώκουν και αριθμητικά στοιχεία και κατηγορηματικές απαντήσεις πάνω σε επιμέρους θέματα (Block, 1986; Hosenfeld, 1984).

Το τρίτο πλεονέκτημα φαίνεται από το γεγονός ότι οι λεπτομερείς ποιοτικές αναφορές που συχνά παράγονται σε μελέτες περίπτωσης, όχι μόνο βοηθούν να διερευνηθούν ή να περιγραφούν τα δεδομένα σε πραγματικό περιβάλλον, αλλά επίσης και να εξηγηθεί η πολυπλοκότητα των καταστάσεων πραγματικού χρόνου που δεν μπορούν να αποτυπωθούν με πειραματική ή δημοσκοπική έρευνα.

Μια μελέτη περίπτωσης των στρατηγιών ανάγνωσης, για παράδειγμα, που χρησιμοποιούνται σε μια συγκεκριμένη κατάσταση, μπορεί να προσφέρει όχι μόνο αριθμητικές πληροφορίες σχετικά με τις στρατηγικές που χρησιμοποιούνται αλλά και πληροφορίες για τους λόγους χρήσης της συγκεκριμένης στρατηγικής καθώς και για το πως οι στρατηγικές αυτές χρησιμοποιούνται σε σχέση με άλλες. Καθώς οι τρόποι ανάγνωσης περιλαμβάνουν σύνθετες γνωστικές διαδικασίες, κάθε στρατηγική ανάγνωσης δεν μπορεί να εξετάζεται μεμονωμένα, αλλά μάλλον σε σχέση με άλλες στρατηγικές (Zaidah, 2003).

3.2.2 Μειονεκτήματα της μελέτης περίπτωσης

Ο Yin (1984) περιγράφει τρεις τύπους επιχειρημάτων εναντίον της έρευνας μιας μελέτης περίπτωσης. Καταρχάς, περιπτωσιολογικές μελέτες συχνά κατηγορούνται για έλλειψη αυστηρότητας. Ο Yin (1984) σημειώνει ότι «πάραι πολλές φορές, ο ερευνητής μιας μελέτης περίπτωσης είναι απρόσεκτος και αφηρημένος και επιτρέπει διφορούμενα στοιχεία ή μεροληπτικές απόψεις να επηρεάσουν την κατεύθυνση προς την οποία κινούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα».

Δεύτερον, οι μελέτες περίπτωσης παρέχουν πολύ μικρή βάση για επιστημονική γενίκευση, δεδομένου ότι χρησιμοποιούν έναν μικρό αριθμό θεμάτων, μερικές βέβαια διεξάγονται με ένα μόνο θέμα. Το ερώτημα που συχνά τίθεται είναι «Πως μπορείς να γενικεύσεις από μία μόνο περίπτωση;» (Yin, 1984).

Τρίτον, οι μελέτες περίπτωσης συχνά χαρακτηρίζονται πολύ μεγάλης διάρκειας, κάτι το οποίο δυσκολεύει την παραγωγή μεγάλου ποσού τεκμηρίων (Yin, 1984). Για παράδειγμα, οι εθνογραφικές μπορούν να εκμαιεύσουν έναν μεγάλο όγκο δεδομένων κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Ο κίνδυνος έρχεται όταν τα δεδομένα δε διαχειρίζονται και δεν οργανώνονται συστηματικά.

Τέλος, η εξάρτηση μιας μελέτης περίπτωσης από τη διερεύνηση μίας μόνο περίπτωσης, καθιστά δύσκολη την κατάληξη σε ένα γενικευμένο συμπέρασμα (Tellis, 1997). Ο Yin (1994) θεωρεί τη μεθοδολογία μελέτης περίπτωσης ως μια υπόθεση «μικροσκοπική», λόγω των περιορισμένων περιπτώσεων δειγματοληψίας. Για τους Hamel et al. (1993) και τον Yin (1994), ωστόσο, ο καθορισμός παραμέτρων και στόχων της έρευνας είναι πολύ πιο σημαντικά στη μέθοδο μελέτης περίπτωσης από ένα μεγάλο μέγεθος του δείγματος.

3.3 Η φιλοσοφία της έρευνας

Το είδος της φιλοσοφίας της έρευνας που ακολουθήθηκε δείχνει τον τρόπο διεξαγωγής της έρευνας. Οι δύο προσεγγίσεις που αναπόφευκτα αλληλοεπιδρούν μεταξύ τους αποκαλούνται «θετικισμός» και «φαινομενολογία». Ο θετικισμός είναι περισσότερο προφανής καθώς ο ερευνητής είναι ανεξάρτητος και δεν επηρεάζει ούτε επηρεάζεται από το θέμα της έρευνας, που σημαίνει ότι θα δοθούν αντικειμενικές και αμερόληπτες ερμηνείες. Συμπληρώνοντας τον θετικισμό, στόχος της φαινομενολογίας είναι να καταστήσει κατανοητή την ουσία σύνθετων καταστάσεων. Προχωρώντας στην λογική της έρευνας, επηρεασμένη σε μεγάλο βαθμό από τις φιλοσοφίες χωρίζεται σε δύο προσεγγίσεις: την παραγωγική και την επαγωγική. Η προσέγγιση που ακολουθείται στην έρευνα είναι η παραγωγική, βάση της οποίας ελέγχονται οι θεωρητικές προσεγγίσεις σε σχέση με τις πρακτικές που ακολουθούν οι ΜΜΕ. Αυτή η προσέγγιση μας επιτρέπει βάσει ελέγχων και αντιπαράβολής των θέσεων του ιδιοκτήτη επιχειρηματία με την επισκοπούμενη θεωρία, αρθρογραφία και βιβλιογραφία να

επιβεβαιωθεί ή απορριφθεί η υπάρχουσα προαναφερόμενη βιβλιογραφία που αφορά την εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής και της λογιστικής του κόστους ειδικότερα (ΜΜΕ) όπως επίσης και την «λογική» και ακολουθούμενη πρακτική των οικογενειακών επιχειρήσεων. Για τους παραπάνω λόγους ο ερευνητής συνέταξε ένα απλό πλάνο ερωτήσεων, το οποίο θα τον οδηγούσε στο να αντιπαραβάλει τις απόψεις του επιχειρηματία της μελέτης περίπτωσης με τις επικρατούσες απόψεις (επιστημονικές) που αφορούν όπως προαναφέρθηκε στην εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής και της λογιστικής του κόστους ειδικότερα (ΜΜΕ) όπως επίσης και την «λογική» και ακολουθούμενη πρακτική των οικογενειακών επιχειρήσεων. Τέλος για την εκπλήρωση των σκοπών της παρούσα εργασίας ζητήθηκαν από τον επιχειρηματία στοιχεία ενός έτους της επιχειρήσεώς του.

Κεφάλαιο 4: Μελέτη Περίπτωσης Κοστολόγησης Εμπορικού Καταστήματος και Συμπεράσματα

4.1 Πληροφορίες Σχετικά με την εξεταζόμενη εμπορική επιχείρηση.

Η εξεταζόμενη εμπορική επιχείρηση είναι μια πολύ μικρή (σύμφωνα με τα άρθρα της αποφάσεως 2003/361/ΕΚ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής) οικογενειακή επιχείρηση η οποία αποτελείτε από δύο καταστήματα πώλησης υποδημάτων με τις ξεχωριστές τους αποθήκες. Στο κάθε κατάστημα εργάζεται και από ένα μέλος της οικογένειας (δύο αδέρφια), τα οποία και έχουν αναλάβει όλες τις υποχρεώσεις λειτουργίας εκάστου καταστήματος. Η νομική μορφή της εταιρείας είναι Ε.Ε. δηλαδή ετερόρρυθμη εταιρεία η οποία προέκυψε από την ανάγκη κυρίως των φυσικών προσώπων να επενδύσουν τα χρήματά τους σε επιχειρηματικές δραστηριότητες χωρίς να εκτεθούν σε επιχειρηματικούς κινδύνους πέρα από την συνεισφορά τους στην επιχείρηση (Ματσατσίνης et al, (2010)). Ο κύκλος εργασιών ανέρχεται σε 250.000 ευρώ κατά έτος. Τα βιβλία τα οποία τηρούνται είναι εσόδων εξόδων όπως άλλωστε διατυπώθηκε ότι δηλαδή η πλειοψηφία των μικρών επιχειρήσεων καταρτίζει τακτικές εκθέσεις εσόδων και δαπανών και τίποτα άλλο.

4.2 Αναλυτικό Παράδειγμα εφαρμογής μεθόδου κοστολόγησης για την εύρεση νεκρού Σημείου της επιχείρησης.

Για αρχή καταρτίζεται πίνακας συνολικών εξόδων της επιχείρησης χωρίς να γίνεται κάποια διάκριση σε άμεσα ή έμμεσα έξοδα και κόστη ή σε σταθερά και μεταβλητά, αυτό χάριν απλοποίησης του παραδείγματος κοστολόγησης για την πολύ μικρή επιχείρηση ώστε να γίνει κατανοητό από τους διαχειριστές - ιδιοκτήτες της. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τον διαχωρισμό του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό μέρος, επειδή εξετάζεται η περίοδος ενός έτους (2016) και οι παραγγελίες εμπορευμάτων τοποθετούνται μία φορά μαζί με τα αναλώσιμά τους όπως διαφημιστικά είδη σακούλες κλπ., υπολογίστηκαν ως σταθερά κόστη. Σε αυτό το σημείο, πρώτον, θα πρέπει να επισημανθεί πως ακριβώς επειδή δεν γίνεται διαχωρισμός σε μεταβλητά και σταθερά κόστη, για την εύρεση του νεκρού σημείου της επιχείρησης διαιρούμε τα συνολικά πάγια κόστη με την μέση τιμή πώλησης ζευγαριού υποδημάτων. Με αυτόν τον τρόπο βρίσκουμε πόσα ζευγάρια πρέπει να πωληθούν το έτος ώστε η επιχείρηση να καλύπτει τα συνολικά πάγια έξοδά της. Δεύτερον, διότι δεν υπήρχαν τα απαραίτητα οικονομικά ιστορικά στοιχεία ώστε να γίνει μια σε βάθος και πιο λεπτομερή κοστολόγηση. Η παραδοχή επίσης που γίνεται είναι ότι για την περίοδο που εξετάζουμε (2016) πουλήθηκαν όλα τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν στην ίδια περίοδο. Προχωρήσαμε στην παραπάνω παραδοχή διότι δεν υπάρχουν στοιχεία για την καταγραφή της αξίας των εμπορευμάτων που δεν πουλήθηκαν στην προαναφερόμενη περίοδο.

A/A	ΕΞΟΔΑ	ΕΥΡΩ
1	Αμοιβή Λογιστή	1560
2	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	0
3	Ασφάλιση καταστήματος	300
4	Ηλεκτρικό Ρεύμα	2500
5	Δημοτικά Τέλη	0
6	Δημοτικός Φόρος	0
7	Ενοίκιο καταστήματος	25680
8	Έξοδα Διαφημιστικών	500
9	Επιχειρηματική αμοιβή ιδιοκτήτη που δουλεύει στο	0

	κατάστημα	
10	ΙΚΑ ασφάλιση υπάλληλων (εργοδοτικές εισφορές)	0
11	Μεταφορικά έξοδα εμπορευμάτων	2000
12	Μισθοί υπαλλήλων καταστήματος	0
13	Ο.Α.Ε.Ε. ασφάλιση επιχειρηματία	18000
14	Τηλεπικοινωνιακά τέλη	600
15	Τέλη ύδρευσης και αποχέτευσης	150
16	Υλικά συσκευασίας (τσάντες κλπ.) αναλωθέντα	1500
17	Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δάνειου)	2000
18	Αγορά εμπορευμάτων	100000
19	Εγκαίνια καταστήματος	0
20	ΦΠΑ	21163
21	Δήλωση φόρου εισοδήματος	1600
22	Πάγιο εμπορικού επιμελητήριου	55

Στην συνέχεια υπολογίζεται το κόστος πωληθέντων, το οποίο αποτελείται από το άθροισμα των γενικών εξόδων, του κόστους εμπορευμάτων και του κόστους εργασίας :

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ
53608	157108
ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
103500	
ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	
0	

Το κόστος εργασίας στην συγκεκριμένη επιχείρηση είναι μηδέν διότι δεν εργάζονται υπάλληλοι εκτός τους προσωπικού της οικογενείας, το οποίο λογίζεται ως "αμοιβή επιχειρηματία"

Οι συνιστώσες του κόστους πωληθέντων περιόδου υπολογίστηκαν με τα εξής φύλλα υπολογισμού Excel: Φύλλο Γενικών Εξόδων, Γενικά έξοδα = αποσβέσεις μηχανημάτων + ασφάλιση καταστήματος + ηλεκτρικό ρεύμα + δημοτικά τέλη + δημοτικός φόρος + ενοίκιο + τηλεπικοινωνιακά τέλη + ύδρευση και αποχέτευση + ΦΠΑ + δήλωση φόρου εισοδήματος + πάγιο εμπορικού επιμελητηρίου

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
0	53608
ΑΣΦΑΛΙΣΗ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	
300	
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ	
2500	
ΔΗΜΟΤΙΚΑ ΤΕΛΗ	
0	
ΔΗΜΟΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	
0	
ΕΝΟΙΚΙΟ	
25680	
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΑ ΤΕΛΗ	
600	
ΥΔΡΕΥΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ	
150	
ΦΠΑ	
21163	
ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	
1600	
ΠΑΓΙΟ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ	

ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟΥ	
	55

Φύλλο Κόστους Εμπορευμάτων: Κόστος εμπορευμάτων = Αγορά εμπορευμάτων + μεταφορικά έξοδα + υλικά συσκευασίας

ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
100000	103500
ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	
2000	
ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	
1500	

Φύλλο Κόστους Εργασίας: Κόστος εργασίας = μισθοί υπαλλήλων καταστήματος + εργοδοτικές εισφορές

ΜΙΣΘΟΙ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ
0	0
ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	
0	

Φύλλο εξόδων διάθεσης = εγκαίνια + έξοδα διαφήμισης, Φύλλο εξόδων διοίκησης = αμοιβή λογιστή + αμοιβή επιχειρηματία + ασφάλεια επιχειρηματία, χρηματοοικονομικά έξοδα

ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	500
ΕΓΚΑΙΝΙΑ	0
ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	500
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	69560

ΑΜΟΙΒΗ ΛΟΓΙΣΤΗ	1560
ΑΜΟΙΒΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑ	50000
ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑ	18000
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	2000
ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΙΩΝ	2000

Από τα παραπάνω μπορούμε να υπολογίσουμε το συνολικό κόστος περιόδου το οποίο είναι: συνολικό κόστος περιόδου = κόστος πωληθέντων + έξοδα διάθεσης + έξοδα διοίκησης + χρηματοοικονομικά έξοδα.

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
227608

Όπως επίσης μπορούμε να υπολογίσουμε το μεικτό και το καθαρό κέρδος της επιχείρησης για το έτος 2016:

Μικτό κέρδος = Έσοδα από πωλήσεις – κόστος πωληθέντων προϊόντων

ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	94452
ΕΣΟΔΑ ΑΠ'Ο ΠΩΛΗΣΕΙΣ	250000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	155548

Το καθαρό κέρδος το υπολογίζουμε ως εξής: Καθαρό κέρδος = Μεικτό κέρδος – έξοδα διάθεσης – έξοδα διοίκησης – χρηματοοικονομικά έξοδα

ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	22392
---------------	-------

Από αυτό το σημείο μπορούμε να προχωρήσουμε στο εξής: να βρούμε το κόστος πωληθέντων ανά ένα ευρώ τζίρου = κόστος πωληθέντων προϊόντων / κύκλος εργασιών μέσα

σε μία περίοδο (εφαρμογές νεκρού σημείου). Επίσης μπορούμε να βρούμε το συνολικό κόστος περιόδου ανά ένα ευρώ τζίρου = συνολικό κόστος περιόδου / κύκλο εργασιών επιχείρησης μέσα σε μια περίοδο. Έχοντας υπολογίσει τα παραπάνω, μπορούμε να προχωρήσουμε τώρα στον υπολογισμό του περιθωρίου καθαρού κέρδους ανά 1 ευρώ τζίρου = 1 - συνολικό κόστος περιόδου ανά 1 ευρώ τζίρου. Αξίζει να σημειωθεί πως τα παραπάνω στοιχεία άφησαν αδιάφορους τους επιχειρηματίες (τρόπος παρουσίασης πληροφοριών νεκρού σημείου επιχείρησης) γι' αυτόν τον λόγο προχωρήσαμε στην εύρεση του περιθωρίου καθαρού κέρδους ανά τεμάχιο προϊόντος και του νεκρού σημείου σε μονάδες προϊόντων ανά διάφορες χρονικές περιόδους (χρόνος, μήνας, ημέρα). Το περιθώριο καθαρού κέρδους ανά τεμάχιο προϊόντος το υπολογίσαμε ως εξής: Γνωρίζοντας τις παραγγελίες σε προϊόντα και τις τιμές τους ανά είδος υπολογίζουμε την μέση τιμή πωλήσεις του ενός τεμαχίου/ μιας μονάδας προϊόντος και το πολλαπλασιάζουμε με το περιθώριο καθαρού κέρδους ανά τεμάχιο προϊόντος εκφρασμένο σε αξία (χρήματα). Τέλος υπολογίζουμε το νεκρό σημείο σε μονάδες προϊόντων κατά έτος ως εξής: νεκρό σημείο σε μονάδες προϊόντων κατά έτος = συνολικό κόστος περιόδου / μέση τιμή πώλησης τεμαχίου εμπορεύματος.

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ	
Κόστος πωληθέντων ανά 1 ευρώ τζίρου	0,622192
Συνολικό Κόστος ανά 1 ευρώ τζίρου	0,910432
Περιθώριο καθαρού κέρδους ανα 1 ευρώ τζίρου	0,089568
Περιθώριο καθαρού κέρδους επιώ της %	8,9568
Περιθώριο καθαρού κέρδους ανα τεμάχιο προϊόντος	4,92624
Νεκρό σημείο σε μονάδες προϊόντων κατά έτος	4138,327273
Νεκρό σημείο σε μονάδες προϊόντων κατά μήνα	344,8606061
Νεκρό σημείο σε μονάδες προϊόντων κατά έργο. Ημέρα	13,26386946

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα από κάθε πωλούμενο ζευγάρι υποδημάτων η επιχείρηση έχει μέσο καθαρό κέρδος 4,9 ευρώ. Ο ελάχιστος αριθμός ζευγαριών υποδημάτων που πρέπει να πωληθούν κατά έτος (σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν) ώστε η επιχείρηση

να μην παρουσιάσει ζημιές είναι 4139 ζευγάρια υποδημάτων ή 345 τον μήνα ή 13 ζευγάρια την ημέρα. Οι επιχειρηματίες βρήκαν τις παραπάνω πληροφορίες ιδιαίτερα χρήσιμες. Πρέπει να τονισθεί πως τα παραπάνω αποτελέσματα τις εφαρμογής του νεκρού σημείου της επιχείρησης μπορούν να ρυθμιστούν προς τα κάτω (ευκολότερη υλοποίηση τεθέντων στόχων) μειώνοντας την αμοιβή του επιχειρηματία. Η πρακτική που περιεγράφηκε αποτελεί και πλεονέκτημα των οικογενειακών επιχειρήσεων.

Συμπεραίνουμε λοιπόν πως πρόκειται για μια επιχείρηση η οποία με τα έξοδα της όλα πληρωμένα έχει καθαρό κέρδος το οποίο μπορεί να καταχωρηθεί ως ταμειακό απόθεμα 22392 ευρώ (με την προϋπόθεση ότι πουλήθηκε όλο το εμπόρευμα). Βέβαια η αμοιβή της οικογενείας για ένα έτος είναι 50000 με κατά προσέγγιση υπολογισμούς. Αν όμως λάβουμε υπόψιν την νοοτροπία του επιχειρηματία ότι το ταμειακό απόθεμα είναι στο “δικό του πορτοφόλι” και όχι στην επιχείρηση ως ξεχωριστής “ζωντανής οντότητας” και την μη οριοθετημένη μηνιαία αμοιβή αυτού, όπως επίσης και τυχόν απούλητα εμπορεύματα, το προαναφερθέν κέρδος δύναται να προσεγγίσει τα μηδέν ευρώ δημιουργώντας πρόβλημα στην επιβίωση της ίδιας της επιχείρησης.

Κεφάλαιο 5 : Συμπεράσματα – Περιορισμοί και Προβλήματα – Προεκτάσεις για μελλοντική έρευνα

5.1 Συμπεράσματα συνεντεύξεως και φύλλου κοστολόγησης Excel της ΜΜΕ μελέτης περίπτωσης– πιθανά εμπόδια στην εφαρμογή της διαχείρισης κόστους στην μικρομεσαία επιχείρηση.

Η παραπάνω επιχείρηση πληροί όλες τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό της ως οικογενειακή κατά Romano et al (2000) και κατά Sharma et al (2000). Διότι στην περίπτωση της επιχείρησης συμβαίνουν τα εξής: Η ιδιοκτησία και ο έλεγχος της επιχείρησης είναι αποκλειστικά στα χέρια της οικογένειας, η επιρροή της οικογένειας στις αποφάσεις διαχείρισης είναι απόλυτες και υπάρχει πρόθεση μετάδοσης της επιχείρησης στην επόμενη γενιά μελών της οικογένειας. Όσον αφορά τον κύριο λόγο (αποκλειστικό) που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις για την επιχείρηση, είναι η υποχρέωση της φορολογίας όπως

άλλωστε είχαν αναφέρει και οι Lalin et Sabir (2010). Οι ιδιοκτήτες επίσης ανέφεραν πως δεν έχουν αναζητήσει ποτέ πληροφορίες για την επιχείρησή τους που δεν έχουν σχέση αποκλειστικά και μόνο με την φορολόγηση. Στο προαναφερόμενο ζήτημα είχαν αναφερθεί και οι Holmes et Nichols (1998), οι οποίοι είχαν τονίσει πως κάτι τέτοιο σπανίζει. Μάλιστα αξίζει να αναφερθεί πως και τα στοιχεία που κρατούνται με αποκλειστικό σκοπό την φορολόγηση δεν συλλέγονται κατά τρόπο που να διευκολύνεται η αξιολόγησή τους. Σε όλα τα παραπάνω συμβάλει και το χαμηλό επίπεδο γνώσεων των ιδιοκτητών μικρομεσαίων, μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων. Όπως απαντήθηκε από τους ιδιοκτήτες της υπό μελέτης επιχείρησης, πιστεύουν πως το επίπεδο των δικών τους γνώσεων επάνω στην χρηματοοικονομική λογιστική και πολύ περισσότερο στην διοικητική λογιστική είναι άμεσα συνδεδεμένο με τον αν η επιχείρηση την οποία διαχειρίζονται υπάρχει ή όχι σύστημα λογιστικής πληροφόρησης όπως άλλωστε είχαν διαπιστώσει και οι Ismail et King (2007). Επίσης ακριβώς για τους παραπάνω λόγους, για την προετοιμασία των εκθέσεων για εξωτερική χρήση (φορολογία) πάντα χρησιμοποιείται κάποια άλλη επιχείρηση (λογιστική), όπως έχουν διαπιστώσει και οι Bohman et Botes (1984). Επανερχόμενοι στον σημαντικότερο λόγο κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων και συλλογής και ταξινόμησης απαραίτητων στοιχείων, οι ιδιοκτήτες τόνισαν πως είναι αποκλειστικά για τον σκοπό της φορολογίας όπως διαπιστώνουν και οι Tanwongsval et Pinvonichkul (2008). Βέβαια η ίδια ερώτηση απαντήθηκε αντίστροφα εφόσον έγινε επίδειξη ενός σύντομου παραδείγματος διοικητικής λογιστικής (κοστολόγησης της επιχείρησης – εύρεσης νεκρού σημείου). Επίσης οι ιδιοκτήτες θα μίσθωναν ή προσλάμβαναν σύμβουλο για υποβοήθηση σε θέματα διοικητικής λογιστικής πολύ σπάνια όπως διαπιστώνουν και οι Evaert et al (2006) και αυτό διότι πιστεύουν πως το κόστος θα είναι πολύ υψηλό σε σχέση με τα πιθανά οφέλη για την παραπάνω ενέργεια. Σημαντικό είναι επίσης το κόστος αμοιβής επιχειρηματία το οποίο μπορεί να αυξομειωθεί ανάλογα με την επίδοση και τα προβλήματα της επιχείρησης. Αυτή η ευελιξία δίνει ένα πλεονέκτημα στις οικογενειακές επιχειρήσεις ιδιαίτερα σε αυτές που το προσωπικό τους αποτελείται αποκλειστικά από μέλη της οικογένειας, εφόσον όταν αντιμετωπίζουν προβλήματα έχουν την δυνατότητα να μειώσουν την αμοιβή του ιδιοκτήτη

διαχειριστή χωρίς καμία επίπτωση στην αποδοτικότητα της επιχείρησης, η οποία ίσως μειώνονταν ως επακόλουθο της μείωσης μισθών στελεχών και υπαλλήλων. Όπως άλλωστε είχαν διαπιστώσει και οι Fama, 1980, Howorth et al., 2004, Maury 2006, οι οικογενειακές επιχειρήσεις υποφέρουν λιγότερο από το κόστος των διευθυντικών στελεχών ή συμβούλων ή διαχειριστών επειδή η κυριότητα και η διαχείριση είναι στα χέρια της οικογένειας. Από την άλλη πλευρά όμως συναντάμε και την περίπτωση της αντίληψης της “απεριόριστης αμοιβής” όπου αφαιρούνται αλόγιστα χρήματα από τα ταμειακά αποθέματα ή τα ταμειακά διαθέσιμα για κάλυψη προσωπικών αναγκών βάζοντας σε κίνδυνο την επιχείρηση. Τελικά οι ιδιοκτήτες – διαχειριστές θα ήταν διατεθειμένοι να χρησιμοποιήσουν κάποιο λογισμό που θα τους υποβοηθούσε στην διαχείριση της επιχείρησής τους, άλλωστε ο Zhou (2010) επεσήμανε πως δεν υπάρχει το απαραίτητο λογισμικό όπως και εμείς διαπιστώνουμε το ίδιο για τις μέρες μας όσον αφορά τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονισθεί επίσης ότι η απάντηση στο αν θα χρησιμοποιούσαν κάποιο διοικητικό λογιστικό λογισμικό ήταν αρνητική πριν την επίδειξη του λογιστικού κοστολογικού φύλλου excel στον επιχειρηματία. Επίσης σε αυτό το σημείο επισημάνθηκε και ποιες πληροφορίες θα επιθυμούσαν να αντλήσουν από ένα λογιστικό λογισμικό. Αυτές είναι: το ελάχιστο ύψος παραγγελίας εμπορευμάτων που πρέπει να τοποθετήσουν στην αρχή της εμπορικής περιόδου, το νεκρό σημείο της επιχείρησης σε αξίες και εμπορεύματα σε διάφορα χρονικά πλαίσια, απαραίτητες πωλήσεις σε τεμάχια και σε αξία σε διάφορα χρονικά πλαίσια για αύξηση των καθαρών κερδών 10%-20%-30% αντίστοιχα, το κατώτατο όριο πώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας (τιμολόγηση) και τέλος τα ποσοστά των γενικών εξόδων, των διοικητικών εξόδων και της αγοράς εμπορευμάτων προς τις πωλήσεις (μερικοί αριθμοδείκτες της κατάστασης τέλους χρήσης της επιχείρησης). Σε αυτό το σημείο εκφράστηκαν και κάποιες αναστολές ως προς την απόκτηση και εφαρμογή ενός τέτοιου προγράμματος. Αυτές συνοψίζονται στα εξής σημεία:

1. Νοοτροπία απόκρυψης στοιχείων επηρεασμένοι από την γενικότερη οικονομική κατάσταση στα πλαίσια της εισφοροδιαφυγής. Εδώ αντιλαμβανόμαστε την καχυποψία των επιχειρηματιών στο γεγονός ότι με κάποιο τρόπο ένα ανάλογο λογισμικό θα μπορούσε να δώσει πληροφορίες στην εφορία για την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης και αυτό να

οδηγήσει σε υψηλότερη φορολογία. Πρέπει να τονισθεί πως οποιαδήποτε απόκρυψη ή παραποίηση στοιχείων θα οδηγήσει βέβαια σε παραποιημένα αποτελέσματα τα οποία θα οδηγήσουν σε λανθασμένες αποφάσεις.

2. Μη τακτική τήρηση και οργάνωση οικονομικών πληροφοριών και στοιχείων της επιχείρησης.(δεδομένα παραγγελίας, δεδομένα πωλήσεων, ποιοτικά δεδομένα σε σχέση με τις πωλήσεις. Το παραπάνω διαπιστώθηκε και στην υπό μελέτη επιχείρηση. Ακόμα και κάποια αρχεία που διαθέτουν, τηρούνται ως ακατέργαστα δεδομένα τα οποία χρειάζονται αρκετές εργατο-ώρες για να μετατραπούν σε αξιοποιήσιμη πληροφορία.

3. Η έλλειψη γνώσεων σε οικονομικά-διοικητικά-λογιστικά θέματα. Και η επανάπαυση της νοοτροπίας “γνωρίζω το προϊόν που πουλάω” ή “γνωρίζω την αγορά”.

4. Η παντελής έλλειψη ενδιαφέροντος από πλευράς επιχειρηματιών μάλλον λόγω έλλειψης γνώσεων επάνω στα προαναφερθέντα ζητήματα. Και εδώ πρέπει να τονισθεί πως οι επιχειρηματίες δεν διέθεταν καν την απαραίτητη υπομονή ώστε να αντιληφθούν την χρησιμότητα της διοικητικής λογιστικής και των πρακτικών της στην λειτουργία μιας επιχείρησης .

5. Ακριβώς αυτή η έλλειψη γνώσεων οδηγεί στην μερική κατανόηση ή ακόμα και στην μηδενική κατανόηση των όρων που αφορούν την διοικητική λογιστική οπότε προϋπόθεση επιτυχίας του προγράμματος είναι η απλοποίηση των όρων και η απλοποιημένη παρουσίαση των αποτελεσμάτων.

Το κυριότερο εμπόδιο στην εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στις οικογενειακές μικρομεσαίες, μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις είναι ο ίδιος ο επιχειρηματίας και η άγνοια του γύρω από θέματα οικονομικά, διοικητικά και λογιστικά. Σε συνδυασμό πάντα με την νοοτροπία του ότι είναι βέβαιος για τις γνώσεις του (εμπειρικές) επάνω στην αγορά του προϊόντος ή της υπηρεσίας που εμπορεύεται, όπως επίσης η μη τακτική τήρηση και οργάνωση οικονομικών δεδομένων καθιστά ακόμη πιο δύσκολη την αποδοχή και την εφαρμογή ενός προγράμματος διοικητικής λογιστικής. Αλόγιστα έξοδα τα οποία συνδέονται σχεδόν πάντα με τα προσωπικά έξοδα του καθενός, όπως επίσης το ότι δεν υπάρχει “σεβασμός στο ταμείο” δηλαδή δεν υπάρχει μια οριοθετημένη αμοιβή για τον καθένα,

οδηγούν τελικά αυτού του τύπου τις επιχειρήσεις στη δημιουργία ζημιών και τελικά στην παρακμή και το κλείσιμο. Τέλος πρέπει να σημειωθεί το γεγονός πως τέτοιου είδους επιχειρήσεις με πολύ υψηλό ποσοστό σταθερού κόστους προς τα έσοδα των πωλήσεων ενέχουν μεγαλύτερο κίνδυνο να σημειώσουν ζημιές σε περιόδους κρίσης της αγοράς. Οπότε είναι επιτακτικό να υπάρχει ένα ταμειακό απόθεμα για να μπορεί η επιχείρηση να ανταπεξέρχεται σε τέτοιες δύσκολες περιόδους. Όπως άλλωστε προαναφέραμε, η αμοιβή του επιχειρηματία είναι άμεσα συνδεδεμένη με την ύπαρξη ή μη ταμειακού αποθέματος και μπορεί να αποτελέσει πλεονέκτημα και μειονέκτημα ταυτόχρονα, ανάλογα πάντα με την νοοτροπία και την συμπεριφορά του επιχειρηματία προς τα ταμειακά διαθέσιμα και αποθέματα.

5.2 Προτάσεις βελτιστοποίησης επιχειρηματικότητας για επιχειρήσεις ομοιάζουσες με την επιχείρηση της μελέτης περίπτωσης

Σύμφωνα λοιπόν με όλα τα παραπάνω προτείνεται στην επιχείρηση της μελέτης περίπτωσης όπως και στις όμοιες της, πρώτον η δημιουργία κωδικών κόστους – εξόδων και η άμεση καταχώρηση χρημάτων σε αυτούς σύμφωνα με ότι αναλογεί κατά προσέγγιση σε κάθε χρονική περίοδο (εβδομάδα-μήνας-3μηνο-6μηνο-έτος). Δεύτερον, οριοθετημένη αμοιβή για τον/τους επιχειρηματία/ες. Τρίτον, χρήση λογιστικού συστήματος καταγραφής εμπορευμάτων (ποσοτικά – ποιοτικά δεδομένα), τέταρτον, χρήση λογισμικού διοικητικής λογιστικής (σε αυτό το επίπεδο επιχείρησης-χρήση φύλλου excel) τέλος, πέμπτο, εάν είναι δυνατόν η επιμόρφωση του ίδιου του επιχειρηματία σε θέματα που αφορούν τη διοικητική λογιστική διαμέσου απλοποιημένων επιμορφωτικών σεμιναρίων στον συγκεκριμένο κλάδο.

5.3 Περιορισμοί και Προβλήματα

Η παραγωγική προσέγγιση εστιάζεται στις προτάσεις ελέγχου και ως εκ τούτου οι νέες γνώσεις παραμένουν ανεκμετάλλετες. Δεύτερον είναι σαφές ότι στη μέθοδο συλλογής (πλάνο ερωτήσεων σε συγκεκριμένο επιχειρηματία οικογενειακής ΜΜΕ της μελέτης περίπτωσης) στοιχείων που έχει υιοθετηθεί πρέπει να αντιμετωπίζουμε το αποτέλεσμα εν απουσία του τριγωνισμού των στοιχείων. Ο ερευνητής θα μπορούσε να προχωρήσει σε εξέταση περισσότερων επιχειρηματιών της συγκεκριμένης δυναμικής για την εξυπηρέτηση της έρευνας αλλά το παραπάνω δεν ήταν εφικτό λόγω της καχυποψίας των επιχειρηματιών του κλάδου όσον αφορά την αποδέσμευση δεδομένων της επιχείρησής τους. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να επικυρωθεί απόλυτα η ορθότητα των ευρημάτων. Επίσης, τρίτον, ο τρόπος που δημιουργήθηκε το πλάνο ερωτήσεων το οποίο δεν βασίστηκε σε κάποια θεωρία δόμησης ερωτηματολογίου αλλά δομήθηκε (οι ερωτήσεις) σύμφωνα με την ανάγκη του ερευνητή να επιβεβαιώσει ή να απορρίψει την παγκόσμια σχετική με το θέμα βιβλιογραφία και αρθρογραφία. Οι ερωτήσεις που διατυπώθηκαν ήταν κλειμένου ανοιχτού τύπου, δεν υπήρξε κάποια μελέτη για την σειρά επιλογής των ερωτήσεων και απαντήσεων, ούτε κάποια ιδιαίτερη επιμέλεια για τον τρόπο διατύπωσης, για τον τύπο των ερωτήσεων όπως επίσης δεν δοκιμάστηκε αυτό σε μικρό αριθμό εξεταζόμενων πριν εφαρμοστεί για την μελέτη περίπτωσης. Μεγάλη προσοχή πρέπει να δοθεί στους παραπάνω περιορισμούς-προβλήματα του συγγραφέα, δεδομένου ότι όταν προσδιορίζεται η εγκυρότητα των επιλογών και των απαντήσεων, οι επιπτώσεις πρέπει να γίνουν κατανοητές.

5.4 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Από την παραπάνω μελέτη συμπεράναμε πως ο επιχειρηματίας ιδιοκτήτης διοικεί και συμπεριφέρεται (ΜΜΕ-ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ) διαφορετικά σε σχέση με τις μη οικογενειακές επιχειρήσεις. Η έρευνα για την ιδιοκτησία έχει αυξηθεί και διευρυνθεί τα τελευταία χρόνια. Η ιδιοκτησία αντιμετωπίζεται ολοένα και περισσότερο ως ψυχολογικό φαινόμενο και παρατηρήθηκε ότι είναι κοινό για τους ιδιοκτήτες ΜΜΕ να συνδέονται διανοητικά με τις επιχειρήσεις τους. Προηγούμενες έρευνες υποδηλώνουν ότι ο κεντρικός ρόλος ενός ιδιοκτήτη-διαχειριστή σε μια ΜΜΕ προσδιορίζει την έννοια των ΜΜΕ και ότι η ιδιοκτησία δημιουργεί μεγάλη ετερογένεια στις ΜΜΕ. Σε μία μελλοντική έρευνα-μελέτη θα μπορούσε να ερευνηθεί εάν υπάρχει διαφορά μεταξύ της συμπεριφοράς ιδιοκτησίας των ιδιοκτητών μικρών επιχειρήσεων και εάν η διακύμανση δεν είναι εντελώς τυχαία ή παράλογη, αλλά σύμφωνα με κάποια γενικά πρότυπα ιδιοκτησίας επιχειρήσεων και επιχειρηματικής δραστηριότητας σε επίπεδο ΜΜΕ. Η μελλοντική έρευνα-μελέτη θα μπορούσε να προχωρήσει σε δόμηση μιας αναλυτικής έννοιας της ιδιοκτησίας και να στηρίζεται στη θεωρητική διευκρίνιση της έννοιας της ιδιοκτησίας. Η παραπάνω θεωρητική διευκρίνιση θα ολοκληρώνεται με την πρόταση ορισμού της ιδιοκτησίας. Στα πλαίσια της μελλοντικής έρευνας θα μπορούσε να διερευνηθεί η άποψη του ιδιοκτήτη-διαχειριστή, στο εάν η ιδιοκτησία συνδέει τον ιδιοκτήτη και με το περιβάλλον (εκτός από την ίδια την επιχείρηση) του και επομένως και με τις αποτιμήσεις των ιδιοκτητών-διαχειριστών. Αυτό σημαίνει ότι όλες οι διαστάσεις δεν είναι εξίσου αξιόλογες, αλλά ορισμένες διαστάσεις στην ιδιοκτησία του επιχειρηματία είναι πιο σημαντικές. Επίσης κατά την διερεύνηση του ορισμού της ιδιοκτησίας σε προσωπικό και ψυχολογικό επίπεδο και στο πλαίσιο των ΜΜΕ, θα μπορούσε να διερευνηθεί εάν η ιδιοκτησία είναι μόνο ένα φαινόμενο κλειστού συστήματος το οποίο συμβαίνει μεταξύ του ιδιοκτήτη και του αντικειμένου που του ανήκει (επιχείρηση), ή είναι επίσης στοιχειακά συνδεδεμένο με το περιβάλλον και πως αυτό μπορεί να επηρεάσει τις πάγιες μεθόδους της διοικητικής λογιστικής και του υποτομέα αυτής, της λογιστικής του κόστους. Η ιδιοκτησία - μαζί με την ψυχολογική πλευρά της - είναι ένα φαινόμενο όπου ο θεμελιώδης παράγοντας είναι η σχετικά διατηρήσιμη θέση ελέγχου σε σχέση με ένα

αντικείμενο(επιχείρηση). Ως συμβολή της μελέτης, ο ορισμός αυτός ίσως δείξει μια νέα οπτική στη συζήτηση για τις ΜΜΕ, τη στρατηγική συμπεριφορά των ΜΜΕ και τις οικογενειακές επιχειρήσεις..

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Α. Ελληνική

Δημητράς Ι, Αυγουστίνος & Μπάλλας Α, Απόστολος (2009). *Διοικητική Λογιστική*, 2^η έκδοση. Αθήνα: GUTENBERG.

Ματσατσίνης Φ, Νικόλαος & Γρηγορούδης Ευάγγελος & Γαγάνης Χρυσοβαλάντης & Ζοπουνίδης Κωνσταντίνος (2010). *Ανάπτυξη και Λειτουργία Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων*, 1^η έκδοση. Αθήνα: ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ.

Λυγγίτσος Αλέξανδρος, (2012). *Εφαρμογές κοστολόγησης Μικρής Επιχείρησης*, 1^η έκδοση. Αθήνα: ΙΜΕ ΓΣΕΒΕΕ.

Τσακλάγκανος, Α. (2006). *Θεωρία και λογιστική του κόστους*, Θεσσαλονίκη, εκδόσεις: Αφοι Κυριακίδη.

ΕΛΣΤΑΤ, (2010). Στατιστική επετηρίδα της Ελλάδας 2009 - 2010

Λεοντάρη Κ. Μ., 1972, *Οργάνωσης Κοστολογίου*, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος.

Β. Ξενόγλωσση

Adolph Matz & Milton F Usry (1976). *Cost Accounting – Planning and control*, 6th edition. Oklahoma: SOUTH-WESTERN PUBLISHING CO.

Anderson, R.C. and Reeb, D.M. (2003), “*Founding-family ownership and firm performance: evidence from the S&P 500*”, The Journal of Finance, No. 58, pp. 1301-28.

Anthony, R.N., Dearden, J. and Govindarajan, V. (1992), *Management Control Systems*, Irwin, Homewood, IL.

Bassey, M. (1999). *Case study research in educational settings*. Buckingham: Open University press.

Bohman H, Boter H (1984). *Planning in small and medium-sized firms – The challenges and premises of the strategic planning*. Dept. Bus. Admin. Econs. Umea Univ. Sweden.

Block, E. (1986). *The comprehension strategies of second language readers*. TESOL Quarterly, 20 (3), 463-494.

Camison, C. (1997), *La competitividad de la PYME industrial española: estrategia y competencias distintivas*, Civitas, Madrid.

Cohen, T. and Lindberg, R. (1974), *Survival and Growth: Management Strategies for the Small Firm*, AMACOM, New York, NY.

Cooley P, Edwards C (1983). *Financial objectives of small firms*. Am. J. Small Bus., 8(1): 28-31.

Ciaran Walsh, (1996). *Αριθμοδείκτες και management*. 6 εκδοση, Αθήνα : εκδόσεις Πατάκη.

Colin Drury, (2006). *Cost and Managment Accounting*. 6th edition, London: Thomson.

Creswell, J.W. (2007). *Data analysis and representation. Qualitative inquiry and research design: Choosing among 5 traditions*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Daily, C.M. and Dollinger, M.J. (1991), “*Family firms are different*”, Review of Business, Vol. 13 Nos 1/2, pp. 3-5.

Daily, C.M. and Dollinger, M.J. (1992), “*An empirical examination of ownership structure in family and professionally managed firms*”, Family Business Review, Vol. 5 No. 2, pp. 117-37.

Daily, C.M. and Dollinger, M.J. (1993), “*Alternative methodologies for indentifying family versus non-family-managed businesses*”, Journal of Small Business Management, Vol. 31 No. 2, pp. 79-90.

Daily, C. and Thompson, S. (1994), “*Ownership structure, strategic posture, and firm growth: an empirical examination*”, Family Business Review, Vol. 7 No. 3, pp. 237-49.

Deakins, D., Morrison, A. and Galloway, L. (2002), “*Evolution, financial management and learning in the small firm*”, Journal of Small Business and Enterprise Development, Vol. 9 No. 1, pp. 7-16.

Dorta, J.A. and Perez, J. (2001), “*Analisis financiero de la empresa familiar*”, Actualidad Financiera, No. 9, pp. 3-16.

Drucker, P. (1973), *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*, Management Editions, Geneva.

Drucker, P. (1995), “*The information executives truly need*”, Harvard Business Review, January, pp. 54-62.

Fama, E.F. (1980), “*Agency problems and the theory of the firm*”, Journal of Political Economy, Vol. 88 No. 2, pp. 288-307.

European Commission (Enterprise and Industry Directorate-General). *Final Report of the Expert Group: Accounting System for small enterprises – Recommendations and good Practices*. November 2008.

Everaert P, Sarens G, Rommel J (2006). *Outsourcing of Accounting Tasks in SMEs: An extended TCE Model*. W.Paper. Univ. Gent. Kuiperskaai, Belgium.

Eisenhardt, K.M. (1989). *Building theories from case study research*. Academy of Management Review, 14(4), 532-550.

Gallo, M.A. and Sveen, J. (1991), “*Internationalizing the family business: facilitating and restraining factors*”, Family Business Review, Vol. 4 No. 2, pp. 181-90.

Gallo, M.A. (1998), *La sucesio ´n en la empresa familiar*, Coleccio ´n Estudios e Informes de la Caixa 12, Barcelona.

Gallo, M.A., Ta ´pies, J. and Cappuyns, K. (2004), “*Comparison of family and non-family business: financial logic and personal preferentes*”, Family Business Review, Vol. 17 No. 4, pp. 303-18.

Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA 2008). *Small and Medium-sized Entity Financial Reporting Framework and Financial Reporting Standard*.

Hamel, J., Dufour, S., & Fortin, D. (1993). *Case Study Methods*. Newbury Park. CA: Sage Publications.

Hayes, N. (1997). *Doing qualitative analysis in psychology*. Hove, East Sussex: Psychology Press.

Habbershon, T.G., Williams, M. and MacMillan, I.C. (2003), “*A unified systems perspective of family firm performance*”, *Journal of Business Venturing*, No. 18, pp. 451-65.

Holmes S, Nicholls D (1988). *An analysis of the use of accounting information by Australian small business*. *J. Small Bus. Manage.*, 26(2): 57-68.

Ho, S. and Wong, K.S. (2001), “*A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure*”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, No. 10, pp. 139-56.

Holland, P.G. and Boulton, W.R. (1984), “*Balancing the family and the business in family business*”, *Business Horizons*, Vol. 27 No. 2, pp. 16-21.

Henwood, K., & Pidgeon, N. (1994). *Beyond the qualitative paradigm: A framework for introducing diversity within qualitative psychology*. *Journal of Community & Applied Social Psychology*, 4, 225-238.

Hosenfeld, C., (1984). *Case studies of ninth grade readers*. In: J.C. Alderson and A.H. Urquhart (Eds.), *Reading in a Foreign Language*. London: Longman.

Ismail NA, King M (2007). *Factors influencing the alignment of accounting information in small and medium sized Malaysian firms*. *J. Infor. Sys. Small Bus.*, 1(1-2): 1-20.

Jorissen, A., Laveren, E., Martens, R. and Reheul, A. (2001), *Differences between Family and Non-family Firms*, Faculty of Applied Economics, Antwerp.

Jayabalan J, Dorasamy M (2009). *Outsourcing of Accounting Functions amongst SME companies in Malaysia: An Exploratory Study*. J. Acc. Bus. Pub. Interest., 8(2): 96-114.

Keasy K, Short H (1990). *The accounting burdens facing small firms: An empirical research note*. J. Acc. Bus. Res., 20(80): 307-313.

Kotey, B. (2005), “Goals, management practices, and performance of family SMEs”, International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research, Vol. 11 No. 1, pp. 3-24.

Lalin H, Sabir RI (2010). *Research on Usage and Usefulness Perception of Financial Accounting Practices in Less Developing Countries: A case of Cambodia*. Proceedings of the 7th Intl. Conf. Innov. Manage., 1881-1885.

Lary M Walther & Christofer J Skousen, (2009). *Managerial and Cost Accounting*, e book: Ventus publishing ApS.

Marriot N, Marriot P (2000). *Professional accountants and the development of management accounting service for the small firm: Barriers and possibilities*. J. Mgt Acc. Res., 11: 75-492.

McConaughy, D.L., Matthews, C.H. and Fialko, A.S. (2001), “Founding family controlled firms: performance, risk, and value”, Journal of Small Business Management, Vol. 39 No. 1, pp. 31-49.

Matlay, H. (2002), “Training and HRD strategies in family and non-family owned small

businesses: a comparative approach”, Education and Training, Vol. 44 Nos 8/9, pp. 357-69.

Maury, B. (2006), “*Family ownership and firm performance: empirical evidence from Western European corporations*”, Journal of Corporate Finance, Vol. 12 No. 2, pp. 321-41.

McMahon RGP (1999). *Putting SME Financial Reporting into Theoretical and Practical Perspective*. Res. Paper Series 98-10. The Flinder Univ. South Aus. Adelaide.

Monreal, J., Calvo-Flores, A., Garcia, D., Merono, A., Ortiz, P. and Sabater, R. (2002), *La empresa familiar: realidad económica y cultura empresarial*, Civitas, Madrid.

Moore WC, Petty JW, Palich CH, Longenecker JG (2008). *Managing small business: An entrepreneurial emphasis*, 14th ed.

Parker, I. (1995). *Qualitative research*. Psychology Review, 2(2), 13-15.

Patton, E., Appelbaum, S.H. (2003). *The Case for Case Studies in Management Research*. Management Research News, 26 (5), 60-71.

Peteraf, M.A. (1993), “*The cornerstone of competitive advantage. A source-based view*”, Strategic Management Journal, Vol. 14 No. 3, pp. 179-91.

Perren, L., Berry, A. and Partridge, M. (1999), “*The evolution of management information, control and decision-making processes in small, growth orientated, service sector businesses*”, Small Business and Enterprise Development, Vol. 5 No. 4, pp. 351-62.

Randøy, T. and Goel, S. (2003), “*Ownership structure, founder leadership, and performance in Norwegian SMEs: implications for financing entrepreneurial opportunities*”, Journal of Business Venturing, No. 18, pp. 619-37.

Romano, C.A., Tanewski, G.A. and Smyrniotou, K.X. (2000), “*Capital structure decision making: a model for family business*”, Journal of Business Venturing, No. 16, pp. 285-310.

Robert S Kaplan & H. Thomas Johnson (1987). *The relevance Lost*. HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, Boston- Massachussets

Robson, C. (2007). *Η έρευνα του πραγματικού κόσμου: Ένα μέσο για κοινωνικούς επιστήμονες και επαγγελματίες ερευνητές*. Αθήνα: Gutenberg.

Rowley, J. (2002). *Using case studies in Research*. Management Research News, 25 (1), 16-27.

Sharma, P., Chrisman, J.J. and Chua, J.H. (1997), “*Strategic management of the family business: past research and future challenges*”, Family Business Review, Vol. 10 No. 1, pp. 1-35.

Sian S, Roberts C (2006). *Micro-entity Financial Reporting: Some Empirical Evidence on the Perspectives of Preparers and Users*. Infor. Paper prepared for Small and Medium-sized Practices Committee. IFAC. NY

Stake, R.E. (1995). *The Art of Case Study Research*. London: Sage Publications.

Strauss, A., & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques*. Newbury Park, CA: Sage.

Tabone, N. and Baldacchino, P. (2003), “*The statutory audit of owner-managed companies in Malta*”, Managerial Auditing Journal, Vol. 18 No. 5, pp. 387-98.

Tanwongsval V, Pinvanichkul T (2008). *Accounting Information Requirements and Reporting Practices of Thai SMEs*. King Mongkut Univ. Tech., pp. 59-74.

Trostel, A.O. and Nichols, M.L. (1982), “*Privately-held and publicly-held companies: a comparison of strategic choices and management processes*”, The Academy of Management Journal, Vol. 25 No. 1, pp. 47-62.

Tellis, Winston. (1997). *Introduction to Case Study*. The Qualitative Report, 3 (2), 1-14.

Upton, N. and Petty, W. (2000), “*Venture capital investment and US family business*”, Venture Capital, Vol. 2 No. 1, pp. 27-39.

Vanderberg Edward J, (2008). *Principals of Cost Accounting, 15th edition, USA*: South western Cengage Learning.

Willig, C. (2001). *Introducing qualitative research in psychology. Adventures in theory and method*. Buckingham/ Philadelphia: Open University Press.

Wahlstedt K (1996). *In search of unbiased accounting measurement for use in small business management*. Doc. Thesis. Dept. of Econs. Swedish Univ. Agric. Sci. Uppsala, Sweden.

Willingham, J.J. and Wright, W.F. (1985), “*Financial statement errors and internal control judgments*”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 5 No. 1, pp. 57-70.

Westhead, P. and Cowling, M. (1997), “*Performance contrasts between family and non-family unquoted companies in the UK*”, International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, Vol. 3 No. 1, pp. 30-52.

Westhead, P. and Cowling, M. (1998), “*Family firm research: the need for a*

methodological rethink”, Entrepreneurship: Theory and Practice, Vol. 23 No. 1, pp. 31-57.

Westhead, P., Howorth, C. and Cowling, M. (2002), “*Ownership and management issues in first generation and multi-generation family firms*”, Entrepreneurship & Regional Development, No. 14, pp. 247-69.

Wichman H (1983). *Accounting and marketing – key small business problems*. Am. J. Small Bus., 7(4): 19-26.

Wynarczyk KP, Watson R, Storey DJ, Short H, Keasy K (1993). *The Managerial Labour Market in Small and Medium-sized Enterprises*. Routledge

Yin, R.K. (1984). *Case Study Research: Design and Methods*. Beverly Hills, Calif: Sage Publications.

Yin, R. (1994). *Case study research: Design and methods*. Beverly Hills, CA: Sage Publishing.

Yin, R. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*, California: Sage Publications.

Zhou L (2010). *The Research on Issues and Countermeasures of Accounting Information of SMEs*. Intl. J. Bus. Manage., 5(3): 223-225.

Ιστοτόποι

http://www.teihal.gr/bus/downloads/2006/logistiki_koustous_2006.pdf.

Σημειώσεις λογιστικής κόστους από τον Οδυσσέα Παυλάτο, διδάσκοντα στο ΤΕΙ Χαλκίδας.

<http://panayiot.simor.ntua.gr/el/teaching/notes/14-industrial-management-ii>.

Μια σειρά μαθημάτων πάνω στην κοστολόγηση από τον επίκουρο καθηγητή Νικόλαο Παναγιώτου της Σχολής Μηχανολόγων Μηχανικών του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ «Α»

Συνέντευξη – πλάνο ερωτήσεων απευθυνόμενο στον ιδιοκτήτη επιχειρηματία της υπό εξέταση στην μελέτη περίπτωσης εμπορική επιχείρηση

Στο παρόν Παράρτημα παραθέτουμε ένα πλάνο ερωτήσεων με το οποίο αντλούμε πληροφορίες για την επιχείρηση της μελέτης περίπτωσης όπως επίσης πληροφορίες, σκέψεις και προβληματισμούς του επιχειρηματία επάνω σε θέματα διοικητικής λογιστικής γενικότερα και λογιστικής του κόστους.

Ερώτηση 1^η : Ποια είναι η νομική μορφή της επιχείρησής σας ;

Απάντηση 1^η : «Η νομική μορφή της επιχείρησής μου είναι ετερόρρυθμη εταιρεία»

Ερώτηση 2^η : Ποιος είναι ο κύριος λόγος που συντάσσεται οικονομικές καταστάσεις;

Απάντηση 2^η : «ο κύριος λόγος που συντάσσω, πάντα μέσω του λογιστή μου , οικονομικές καταστάσεις είναι μόνο επειδή με υποχρεώνει το κράτος και όχι για να λάβω κάποια απόφαση»

Ερώτηση 3^η : Έχετε αναζητήσει πληροφορίες, πλην αυτών που είναι απαραίτητες για κατάρτιση φορολογικών καταστάσεων. Πληροφορίες – αναζήτηση και ταξινόμηση δεδομένων που αφορούν στην λήψη απόφασης.

Απάντηση 3^η : « δεν έχω αναζητήσει ποτέ πληροφορίες για την επιχείρησή μου εκτός από αυτές που είναι απαραίτητες για την συμπλήρωση των φορολογικών καταστάσεων»

Ερώτηση 4^η : Πιστεύετε πως το επίπεδο των δικών σας γνώσεων επάνω στην λογιστική είναι άμεσα συνδεδεμένο με το αν η επιχείρηση την οποία διαχειρίζεται υπάρχει ή όχι σύστημα λογιστικής πληροφόρησης.

Απάντηση 4^η : «είμαι σίγουρος πως το επίπεδο των δικών μου γνώσεων επάνω στην διοικητική λογιστική, την μεθοδολογία της, τους όρους που χρησιμοποιεί και γενικότερα τα εργαλεία της, όπως μου παρουσιάστηκαν από εσάς είναι άμεσα συνδεδεμένο με το γεγονός ότι η επιχείρησή μου την οποία και διαχειρίζομαι εγώ ο ίδιος, δεν υπάρχει ένα σύστημα διοικητικής λογιστικής πληροφόρησης.»

Ερώτηση 5^η : Για την προετοιμασία των εκθέσεων για εξωτερική χρήση χρησιμοποιείτε κάποια άλλη επιχείρηση;

Απάντηση 5^η : «Ναι, αναθέτω πάντα αυτή την υποχρέωσή στον λογιστή μου»

Ερώτηση 6^η : Θα προσλαμβάνατε ή μισθώνατε σύμβουλο για υποβοήθηση σε θέματα λήψης επιχειρηματικής απόφασης;

Απάντηση 6^η : «Όχι δεν θα προσλάμβανα σύμβουλο για υποβοήθηση σε θέματα λήψης επιχειρηματικής απόφασης. Πρώτον διότι

Ερώτηση 7^η : Ποιο θα ήταν το πρόβλημα για την πρόσληψη ή την εκμίσθωση ειδικού συμβούλου;

Απάντηση 7^η : «Πιστεύω πως θα ήταν μεγάλο το κόστος (εφάπαξ ή τακτικό) και επίσης δεν εμπιστεύομαι εύκολα ένα άγνωστο άτομο. Πολλοί στην εποχή μας προσπαθούν να πουλήσουν στον επιχειρηματία μια υπηρεσία ή κάτι που να βοηθά την επιχείρησή του»

Ερώτηση 8^η : Ποια βιβλία τηρείται και για ποιο λόγο;

Απάντηση 8^η : «Τηρούμε βιβλία εσόδων εξόδων και για αποκλειστικό λόγο τις υποχρεώσεις προς το κράτος.»

Ερώτηση 9^η : Την μορφή της επιχείρησής σας την θεωρείται ως οικογενειακή;

Απάντησή 9^η : *«Ναι, διότι την διαχειρίζομαι αποκλειστικά εγώ και η αδερφή μου.»*

Ερώτηση 10^η : **Όταν είναι να παρθεί μια επιχειρηματική απόφαση, συμβουλευέστε κάποια από τα υπόλοιπα μέλη της οικογένειας;**

Απάντηση 10^η : *«Ναι, πάντα συμβουλευόμαι την αδερφή μου, με την οποία μοιράζομαι την επιχείρηση»*

Ερώτηση 11^η : **Ποιος πιστεύεις θα ήταν ο σημαντικότερος λόγος κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων;**

Απάντηση 11^η : *« Ο σημαντικότερος λόγος κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων είναι η φορολογία και γενικότερα οι υποχρεώσεις μας προς το κράτος. Βασικά είναι και ο μόνος λόγος για τον οποίο καταρτίζουμε οικονομικές καταστάσεις για τις οποίες συλλέγω μόνο τα απαραίτητα δεδομένα και τίποτα περισσότερο»*

Ερώτηση 12^η : **Προσαρμόζεται το κόστος αμοιβής επιχειρηματία ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης σε διάφορες καταστάσεις; (ευελιξία)**

Απάντηση 12^η : *«Ναι, προσπαθούμε να είμαστε ευέλικτοι. Αν κάποια περίοδο απαιτηθεί μειώνουμε τις προσωπικές μας δαπάνες (οι οποίες συγκαταλέγονται στην αμοιβή του επιχειρηματία)»*

Ερώτηση 13^η : **Ποια πιστεύετε είναι η αιτία παραγκώνισης των οικογενειακών επιχειρήσεων – με τι σχετίζονται τα προβλήματα;**

Απάντηση 13^η : *«Αλόγιστα έξοδα τα οποία συνδέονται σχεδόν πάντα με τα προσωπικά έξοδα του καθενός, δεν υπάρχει “σεβασμός στο ταμείο”. Δεν υπάρχει μια οριοθετημένη αμοιβή για τον καθένα. Όπως επίσης και η άγνοια επάνω σε λογιστικά διοικητικά ζητήματα. Τέλος δεν υπάρχει τακτική συλλογή οικονομικών στοιχείων ή ο κατάλληλος τρόπος οργάνωσής τους.»*

Ερώτηση 14^η : θα χρησιμοποιούσατε κάποιο λογισμικό διοικητικής λογιστικής ώστε να σχηματίσετε μια πληρέστερη εικόνα για την επιχείρησή σας;

Απάντηση 14^η : (αποτελέσματα πριν την επίδειξη της εφαρμογής κοστολόγησης)

«ίσως, δεν είμαι σίγουρος αν μου χρειάζεται όντως και επίσης θα έχω πρόβλημα με το θέμα του χειρισμού ή της τροφοδότησης του με δεδομένα και επίσης με απασχολεί και το πόσο θα μου κοστίσει»

(απάντηση μετά την επίδειξη της εφαρμογής κοστολόγησης)

« Ναι, είμαι σύμφωνος απόλυτα με την ιδέα μιάς εύκολης πλατφόρμας που θα με υποβοηθά με την διοίκηση και τις αποφάσεις που πρέπει να πάρω στα πλαίσια της λειτουργίας της εταιρίας μου»

Ερώτηση 15^η : Πάνω σε ποιους τομείς θα θέλατε να σας πληροφορεί το προαναφερόμενο πλάνο εφαρμογής διοικητικής κοστολόγησης;

Απάντηση 15^η : «θα ήθελα να μπορώ να γνωρίζω τα παρακάτω:

1. Ύψος παραγγελίας (ελάχιστο)
2. Νεκρό σημείο σε αξία και σε τεμάχια σε διάφορα χρονικά πλαίσια
3. Απαραίτητες πωλήσεις σε τεμάχια για αύξηση 10%-20%-30% κλπ. των κερδών.
4. Τιμολόγηση Προϊόντος – Υπηρεσίας (σε περίπτωση εκπτώσεων) κατώτατο όριο.
5. Αριθμοδείκτες πωλήσεων.»

Ερώτηση 16^η : Ποιες πιστεύετε θα ήταν οι αναστολές σας ως προς την απόκτηση και την λειτουργία ενός τέτοιου προγράμματος και τα εμπόδια ως προς την εφαρμογή του;

Απάντηση 16^η :

«Πρώτον η νοοτροπία απόκρυψης στοιχείων επηρεασμένοι από την γενικότερη οικονομική κατάσταση στα πλαίσια της εισφοροδιαφυγής, δεύτερον η μη τακτική τήρηση και οργάνωση οικονομικών πληροφοριών και στοιχείων της επιχείρησης.(δεδομένα παραγγελίας,

δεδομένα πωλήσεων, ποιοτικά δεδομένα σε σχέση με τις πωλήσεις). Τρίτον η έλλειψη γνώσεων σε οικονομικά-διοικητικά-λογιστικά θέματα. Και η επανάπαυση της νοοτροπίας “γνωρίζω το προϊόν που πουλάω” ή “γνωρίζω την αγορά”. Τέταρτον η παντελής έλλειψη ενδιαφέροντος από πλευράς επιχειρηματία μάλλον λόγω έλλειψης γνώσεων επάνω στα προαναφερθέντα ζητήματα. Και τέλος, ακριβώς αυτή η έλλειψη γνώσεων οδηγεί στην μερική κατανόηση ή ακόμα και στην μηδενική κατανόηση των όρων που αφορούν την διοικητική λογιστική οπότε προϋπόθεση επιτυχίας του προγράμματος είναι η απλοποίηση των όρων και η απλοποιημένη παρουσίαση των αποτελεσμάτων.»

