



ΣΤΡΑΤΙΩΤΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΕΥΕΛΠΙΔΩΝ
Τμήμα Στρατιωτικών Επιστημών

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

ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ (SYSTEMS ENGINEERING)

(ΠΔ 96 / 2015 / ΦΕΚ 163Α' / 20.08.2014)



ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ
Σχολή Μηχανικών Παραγωγής & Διοίκησης

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

Σύγχρονες Προσεγγίσεις στην
Οργάνωση και Λειτουργία των
Διοικητικών και Υποστηρικτικών
Υπηρεσιών στο χώρο της Άμυνας

Υπό:

ΠΑΠΑΣΠΥΡΟΥ ΛΕΩΝΙΔΑ

A.M.: 2016018029

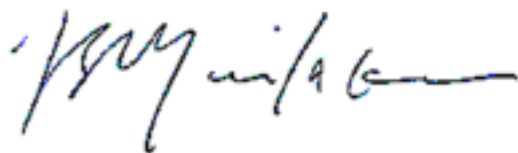
Η Μεταπτυχιακή Διατριβή του Παπασπύρου Λεωνίδα εγκρίνεται:

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Καθηγητής (Επιβλέπων), Γκέγκας Αθανάσιος



Καθηγητής (Συνεπιβλέπων), Μουστάκης Βασίλειος



Καθηγητής, Καραδήμας Νικόλαος



ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

© Copyright υπό ΠΑΠΑΣΠΥΡΟΥ ΛΕΩΝΙΔΑ

Έτος 2019

Στη σύζυγό μου Άννα και στα παιδιά μου
Χρήστο - Κωνσταντίνο & Αντώνη - Παναγιώτη

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμότερες ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή μου
κ. **Αθανάσιο Γιέγκα,**

για την άφογη συνεργασία μας, την άμεση ανταπόκριση στους προβληματισμούς μου, τις
κατευθύνσεις που μου παρείχε και την άρτια καθοδήγησή του από τη γέννηση της ιδέας
μέχρι και την εκπόνηση της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής.

Ένα μεγάλο ευχαριστώ, επίσης, οφείλω στη σύζυγό μου **Άννα Ραμουτσάκη**
για την ηθική και έμπρακτη υποστήριξή της και τις συμβουλές της,
καθώς και στα παιδιά μου **Χρήστο - Κωνσταντίνο** και **Αντώνη - Παναγιώτη** για την
υπομονή και τη συμπαράστασή τους, καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Τέλος, ευχαριστώ πολύ τους συναδέλφους,
οι οποίοι συμμετέχοντας και στηρίζοντας ενεργά την έρευνα, βοήθησαν να ολοκληρωθεί για
πρώτη φορά μια τέτοιου είδους προσπάθεια.

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	3
Διοίκηση – Ηγεσία -Μάνατζμεντ	
§1. Γενικά	3
§2. Διοίκηση	4
§3. Ηγεσία	5
§4. Μάνατζμεντ	7
§5. Μάνατζερ ή Ηγέτης	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	12
Η λειτουργία των Ενόπλων Δυνάμεων με οικονομικά κριτήρια	
§1. Ο ιδιωτικός και ο δημόσιος τομέας	12
§2. Ο τομέας της Άμυνας	13
§3. Αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα	15
§4. Δυνατότητα εφαρμογής οικονομικών κριτηρίων	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	17
Η διαδικασία της αλλαγής	
§1. Η ανάγκη για εξέλιξη	17
§2. Η κουλτούρα του οργανισμού	18
§3. Κουλτούρα και αλλαγή	19
§4. Η στρατιωτική κουλτούρα	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	23
Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων -Activity Based Costing (ABC)	
§1. Οι έννοιες του κόστους και της κοστολόγησης	23
1.1 Άμεσο και έμμεσο κόστος	24
§2. Η παραδοσιακή αντίληψη για το κόστος	24

2.1 Τα μειονεκτήματα της παραδοσιακής αντίληψης	25
§3. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	26
3.1 Βασικές έννοιες και ορισμοί του μοντέλου ABC	28
3.1.i. Δραστηριότητα (Activity)	28
3.1.ii. Οδηγοί κόστους (Cost drivers)	30
3.1.iii. Αντικείμενα κόστους (Cost objects)	31
§4. ABC και παραδοσιακή κοστολόγηση	32
§5. Εφαρμογή του ABC: Προϋποθέσεις & περιορισμοί	35
5.1. Τρόπος εφαρμογής του ABC	35
5.2. Οι περιορισμοί του ABC	36
5.3. Παράγοντες για την επιτυχία του ABC	38
§6. Πλεονεκτήματα του Activity Based Costing	40
§7. Μειονεκτήματα του Activity Based Costing	42
§8. Περιπτώσεις εφαρμογής του Activity Based Costing στον τομέα της παροχής υπηρεσιών	43
§9. Το ABC στον δημόσιο τομέα	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	51
ABC και άλλες προσεγγίσεις	
§1. Το ABC ως εργαλείο για αλλαγή	51
§2. Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων	51
§3. Συγκριτική αξιολόγηση	54
§4. Διοίκηση ολικής ποιότητας	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	59
Η κοστολόγηση στις Ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις	
§1. Η κοστολόγηση στον Στρατό Ξηράς	59
§2. Η κοστολόγηση στις Ένοπλες Δυνάμεις	60
§3. Σύγκριση με το ABC – Συμπεράσματα	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	63
Διερεύνηση της δυνατότητας εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις	
§1. Σημαντικότητα και πρωτοτυπία της έρευνας	63
§2. Σκοπός και στόχοι της έρευνας	64
§3. Περιγραφή της ερευνητικής μεθόδου	66
§4. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της έρευνας με ερωτηματολόγιο	67
§5. Διαδικασία συλλογής δεδομένων	68
§6. Περιορισμοί της έρευνας-Στατιστική μέθοδος	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8	71
Αποτελέσματα της έρευνας	
§1. Κατεχόμενη γνώση ως προς το ABC	71
1.1.Περιγραφή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	71
1.2. Βασικοί όροι του Activity Based Costing	72
§2. Είναι εφικτή η μέτρηση της αποτελεσματικότητας σε έναν οργανισμό;	73
§3. Στάση απέναντι στην εφαρμογή ενός νέου συστήματος κοστολόγησης	76
§4. Είναι εφικτή η εφαρμογή τεχνικών του ABC;	78
§5. Είναι το κόστος βασικό κριτήριο για τη λήψη απόφασης;	81
§6. Στάση ως προς την καινοτομία	83
§7. Στάση ως προς την συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking)	85
§8. Ανασταλτικοί παράγοντες για την εφαρμογή καινοτομίας	88
§9. Οφέλη από την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9	92
Συζήτηση των αποτελεσμάτων της έρευνας	
§1. Προϋπάρχουσα γνώση	92
§2. Εφαρμογή συγκεκριμένων τεχνικών και μεθόδων	92
§3. Συμμετοχή στην εφαρμογή του νέου συστήματος	93

§4. Το κόστος ως κριτήριο για τη λήψη απόφασης	94
§5. Κουλτούρα αλλαγής και καινοτομίας	94
§6. Ανασταλτικοί παράγοντες και οφέλη	95
§7. Συμπεράσματα - Προτάσεις	96
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	100
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'	109
Ερωτηματολόγιο	

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή έχει ως αντικείμενο τη διερεύνηση της δυνατότητας εφαρμογής σύγχρονων προσεγγίσεων στην οργάνωση και λειτουργία των διοικητικών και υποστηρικτικών υπηρεσιών στον χώρο της Άμυνας. Αναλύονται σε θεωρητικό επίπεδο βασικές έννοιες όπως Διοίκηση, Μάνατζμεντ, Ηγεσία, Καινοτομία, Οργανωσιακή Κουλτούρα και εξετάζεται η επίδραση των παραπάνω στη διαδικασία εφαρμογής του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing) στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις. Η έρευνα υλοποιείται με τη μέθοδο του ερωτηματολογίου και τη συμμετοχή Αξιωματικών του Οικονομικού Σώματος. Η μελέτη των αποτελεσμάτων οδηγεί σε ενδιαφέροντα συμπεράσματα σχετικά με τη στάση και τις απόψεις της παραπάνω ομάδας ως προς το εφικτό της διαδικασίας και την προοπτική της ενεργού συμμετοχής της σε αυτή.

Λέξεις-κλειδιά: Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, Ένοπλες Δυνάμεις, Καινοτομία, Διοικητικές και Υποστηρικτικές Υπηρεσίες, Άμυνα.

ABSTRACT

The object of this thesis is to investigate the possibility of implementing modern approaches in the organization and operation of administrative and support services in the Defense. Basic concepts of Command, Management, Leadership, Innovation and Organizational Culture are being analyzed in a theoretical level and the effect they have on the implementation process of Activity Based Costing in the Greek Armed Forces is being examined. The research is carried out by the method of the questionnaire and with the participation of Fiscal Corps' Officers. The study results lead to interesting conclusions concerning the attitude and the views of the above-mentioned group of people about the feasibility of the process and the prospect of their active participation in it.

Key-words: Activity Based Costing, Armed Forces, Innovation, Administrative and Support Services, Defense.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η προσπάθεια υιοθέτησης νέων διοικητικών πρακτικών αποτελεί σε κάθε περίπτωση πρόκληση για οποιαδήποτε επιχειρηματική οντότητα. Η ενσωμάτωση καινοτόμων μεθόδων και σύγχρονων εργαλείων στην καθημερινή λειτουργία ενός οργανισμού του δημόσιου τομέα και πολύ περισσότερο των Ενόπλων Δυνάμεων, είναι ένα εγχείρημα, η επιτυχής έκβαση του οποίου, εκτός από τις υλικοτεχνικές δυνατότητες υποστήριξής του με πόρους, μέσα και προσωπικό, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό και από τις ιδιαιτερότητες της υφιστάμενης οργανωτικής δομής και της διαμορφωμένης μέσα στο χρόνο οικείας «οργανωσιακής κουλτούρας».

Στα πλαίσια των παραπάνω, θα διερευνηθεί η δυνατότητα εφαρμογής του συστήματος της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις. Στο πρώτο κεφάλαιο θα αναλυθούν οι έννοιες της Διοίκησης, της Ηγεσίας και του Μάνατζμεντ. Στο δεύτερο θα μελετηθεί το αν οι Ένοπλες Δυνάμεις μπορούν να λειτουργήσουν με οικονομικά κριτήρια. Το τρίτο κεφάλαιο αφορά στον τρόπο υλοποίησης αλλαγών σε έναν οργανισμό. Στη συνέχεια αναλύεται διεξοδικά η θεωρία της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται άλλες σύγχρονες διοικητικές πρακτικές που μπορούν να συνδυαστούν με το Activity Based Costing. Στο έκτο κεφάλαιο περιγράφεται η παρούσα κατάσταση αναφορικά με την κοστολόγηση στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις. Στο έβδομο κεφάλαιο περιγράφονται οι στόχοι και ο τρόπος σχεδίασης και διενέργειας της έρευνας και στο όγδοο παρουσιάζονται τα αποτελέσματά της. Στο τελευταίο κεφάλαιο παρατίθενται συμπεράσματα και προτάσεις επί των αποτελεσμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Διοίκηση - Ηγεσία - Μάνατζμεντ

§1. Γενικά

Η πολυπλοκότητα, η δυσκολία και οι ιδιαιτερότητες του εγχειρήματος που επωμίζεται ο υπεύθυνος για τη λειτουργία ενός τμήματος, μιας οργανωτικής μονάδας ή ενός οργανισμού συναρτώνται άμεσα με το μέγεθος αυτών. Το μέγεθος αυτό εκφράζεται σε όρους αριθμητικούς (προσωπικό, εξοπλισμός, εγκαταστάσεις), οικονομικούς (αξία διαθέσιμων πόρων προς διαχείριση), αλλά και ποιοτικούς (περιοχή δραστηριοποίησης, είδος επιτελούμενου έργου, αποστολή). Επιπλέον, η συνεχής ανάπτυξη νέων τεχνολογιών σε μεγάλο εύρος επιστημονικών πεδίων προσφέρει πολλές δυνατότητες βελτίωσης για πλήθος λειτουργιών, αλλά ταυτόχρονα δημιουργεί και αυξανόμενες απαιτήσεις, καθιστώντας το περιβάλλον περισσότερο ανταγωνιστικό για όλους τους εμπλεκόμενους. Η διαπίστωση αυτή ισχύει όχι μόνο για τον ιδιωτικό, αλλά και για τον δημόσιο τομέα, όπου παρά την απουσία του κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έχει ιδιαίτερα μεγάλη σημασία, ειδικά στις μέρες μας, η κατά το δυνατόν μεγαλύτερη μείωση του κόστους λειτουργίας.

Υπό αυτές τις συνθήκες, αποκτά ιδιαίτερη σημασία ο ρόλος αυτών που αναλαμβάνουν να σχεδιάσουν, να καθοδηγήσουν και να εξασφαλίσουν την πορεία ενός οργανισμού προς την επιτυχία. Πολλές και διαφορετικές παράμετροι επηρεάζουν τις αποφάσεις και τις ενέργειές τους και εντείνουν το βαθμό δυσκολίας του έργου τους. Η πολυδιάστατη επιστημονική έρευνα και η μελέτη πολλών ετών έχουν συντελέσει τόσο στην ανάπτυξη μεθοδολογιών, τεχνικών και εργαλείων για την υποβοήθηση της προσπάθειάς τους, όσο και στην διαμόρφωση της αντίστοιχης θεωρητικής γνώσης, η οποία δομείται στη βάση τριών θεμελιωδών εννοιών: Διοίκηση, Ηγεσία, Μάνατζμεντ. Συχνά συμβαίνει οι έννοιες αυτές να συγχέονται μεταξύ τους, να θεωρούνται ταυτόσημες ή ακόμη και συνώνυμες. Κατά συνέπεια, η ανάλυσή τους είναι απαραίτητη για τη διασαφήνιση των μεταξύ τους διαφορών και τον προσδιορισμό των αρμοδιοτήτων, των χαρακτηριστικών και των δυνατοτήτων του διοικητή, του ηγέτη και του μάνατζερ. Οι παραπάνω όροι θα αναλυθούν διεξοδικά, με βάση την υπάρχουσα βιβλιογραφία και υπό το πρίσμα της εφαρμογής τους εντός ενός στρατιωτικού οργανισμού, ο οποίος εκτός από ομοιότητες και αντιστοιχίες με άλλες δομές του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα, παρουσιάζει αρκετές ιδιαιτερότητες και διαφορές.

§2. Διοίκηση

Καμία συλλογική προσπάθεια δεν μπορεί να έχει αίσιο αποτέλεσμα αν δεν είναι κατάλληλα οργανωμένη και συντονισμένη. Κανείς δεν μπορεί να φανταστεί μία εταιρεία ή έναν οργανισμό, υπό οποιοδήποτε καθεστώς και αν λειτουργούν αυτοί, χωρίς διοικητή. Η λειτουργία της διοίκησης αποτελεί απαραίτητο συστατικό κάθε ομαδικού έργου. Η γνώση που συσσωρεύτηκε μέσα στην πορεία του χρόνου, από τη δραστηριοποίηση ομάδων ανθρώπων σε πληθώρα διαφορετικών πεδίων, κατέληξε στη διαμόρφωση ιδεών, θεωριών, κανόνων και στη θεμελίωση της έννοιας της Διοίκησης μέσω γραπτών κειμένων, βιβλίων, κανονισμών και νόμων που διέπουν όλο το εύρος της ανθρώπινης δράσης.

Στο Εγχειρίδιο Ειστρατείας 181-1 του Γενικού Επιτελείου Στρατού, περί Διοίκησης και Ηγεσίας (1988), αναφέρεται ότι «Διοίκηση στο Στρατό είναι η νόμιμα ασκούμενη εξουσία από ένα άτομο προς τους υφισταμένους του, η οποία πηγάζει από το βαθμό και τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί ή από τη θέση του. Η εξουσία αυτή συνοδεύεται από την ευθύνη του Διοικητή απέναντι στους ανώτερους και κατώτερους του, να φέρει σε πέρας την αποστολή που του έχει ανατεθεί.»

Σύμφωνα με την επίσημη ορολογία του NATO, όπως παρουσιάζεται στην ιστοσελίδα <https://nso.nato.int/natoterm/Web.mvc>, διοίκηση είναι η εξουσία που έχει αποδοθεί από το νόμο σε ένα άτομο ως προς τη διεύθυνση, τον συντονισμό και τον έλεγχο των στρατιωτικών δυνάμεων. Έναν περισσότερο διευρυμένο ορισμό υιοθετεί το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας των ΗΠΑ (1987), σύμφωνα με τον οποίο, διοίκηση είναι η εξουσία που νόμιμα ασκεί ένας στρατιωτικός διοικητής στους υφισταμένους του, βάσει του βαθμού ή των καθηκόντων του και συμπεριλαμβάνει την αρμοδιότητα και την ευθύνη της αποτελεσματικής χρήσης των διαθέσιμων πόρων και του σχεδιασμού της ανάπτυξης, οργάνωσης, διεύθυνσης, συντονισμού και ελέγχου των στρατιωτικών δυνάμεων για την εκπλήρωση της αποστολής τους.

Ο Strunz (2010) θεωρεί ότι η διοίκηση στις Ένοπλες Δυνάμεις αφορά σε όλες εκείνες τις δράσεις που στοχεύουν στη δημιουργία και διατήρηση των απαραίτητων οργανωτικών, εφοδιαστικών και οικονομικών υποδομών, που θα εξασφαλίσουν την παροχή των αγαθών της εθνικής ασφάλειας και άμυνας. Επιπλέον, σκιαγραφεί αναλυτικότερα την εξεταζόμενη έννοια, εντοπίζοντας βασικά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που έχουν αναδειχθεί στην πράξη, κατά την άσκηση της διοίκησης εντός του στρατιωτικού περιβάλλοντος.

Ως θετικά σημεία αναφέρει:

- α. Σταθερές δομές και δυνατότητα άμεσης πρόσβασης στον προϊστάμενο.

β. Συμπαγής ιεραρχική δομή, υψηλός βαθμός ελέγχου, άμεση παροχή καθοδήγησης στο προσωπικό, υψηλός βαθμός πειθαρχίας.

γ. Λειτουργική εξειδίκευση και λεπτομερής γνώση του εργασιακού αντικειμένου.

δ. Τυποποίηση διαδικασιών.

ε. Σαφώς καθορισμένες διαδικασίες λήψης απόφασης και επικοινωνίας μεταξύ των διαφόρων επιπέδων της ιεραρχίας

Ταυτόχρονα εντοπίζει τις εξής κύριες αδυναμίες, σε σχέση και με τα ισχύοντα σε άλλους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα:

α. Πολλά επίπεδα ιεραρχίας με αλληλεπικαλυπτόμενα πεδία αρμοδιοτήτων.

β. Απουσία στοιχείων για τη σχέση κόστους – οφέλους.

γ. Έλλειψη ορθολογικής διαχείρισης ανθρωπίνων πόρων και παροχής κινήτρων.

δ. Δυσκολία εφαρμογής καινοτομίας.

§3. Ηγεσία

Η έννοια της διοίκησης, σύμφωνα με τους ορισμούς που παρατέθηκαν παραπάνω, θεωρείται ως δεδομένη και λεπτομερώς προσδιορισμένη λειτουργία, η οποία πηγάζει από το νόμο και εκ των πραγμάτων ανατίθεται σε κάποιο πρόσωπο που έχει την ευθύνη άσκησής της. Η ηγεσία από την άλλη πλευρά, παρά το γεγονός ότι συνδέεται με την έννοια της διοίκησης και ταυτίζεται κατά κανόνα μαζί της στο πρόσωπο που κατέχει τις δύο ιδιότητες σε έναν οργανισμό, μοιάζει να είναι περισσότερο ζητούμενο προς επίτευξη, παρά δεδομένο.

Σύμφωνα με το Γενικό Επιτελείο Στρατού (1988), ηγεσία είναι η τέχνη του να επηρεάζεις και να κατευθύνεις τους άλλους με τέτοιο τρόπο ώστε να κερδίζεις την εμπιστοσύνη, την υπακοή, τον σεβασμό, τη συνεργασία μεταξύ των ατόμων και την πιστή αφοσίωσή τους για την επίτευξη ενός κοινού σκοπού. Ο βαθμός υποκειμενικότητας που προσδίδει στον παραπάνω ορισμό η χρήση της λέξης «τέχνη», καθιστά αναγκαία την λεπτομερέστερη περιγραφή της με τις ακόλουθες έντεκα βασικές αρχές που πρέπει να εφαρμόζει ένας στρατιωτικός ηγέτης, όπως αυτές παρουσιάζονται στο Εγχειρίδιο Ειστρατείας 181-1:

α. Γνώση του εαυτού του και προσπάθεια για συνεχή βελτίωση.

β. Γνώση της εργασίας του.

- γ. Ανάληψη ευθύνης για τις πράξεις του και αναζήτηση ευθυνών από τους υφισταμένους του.
- δ. Λήψη σωστών και γρήγορων αποφάσεων.
- ε. Διοίκηση «δια του παραδείγματος».
- στ. Γνώση των υφισταμένων και προσπάθεια για ικανοποίηση των αναγκών τους.
- ζ. Ενημέρωση των υφισταμένων για τα σημαντικά σημεία της αποστολής τους.
- η. Καλλιέργεια αισθήματος ευθύνης στους υφιστάμενους
- θ. Εξασφάλιση κατανόησης από την πλευρά των υφισταμένων ως προς την αποστολή που πρέπει να εκπληρώσουν. Επίβλεψη και έλεγχος της εκτέλεσής της.
- ι. Εκπαίδευση του προσωπικού και ανάπτυξη πνεύματος συνεργασίας.
- ια. Αξιοποίηση του οργανισμού που διοικεί σύμφωνα με τις δυνατότητές του.

Σε συμφωνία με τα παραπάνω, ο Norga (2005) συνοψίζει ότι οι περισσότεροι ορισμοί που έχουν διατυπωθεί για την έννοια της ηγεσίας συγκλίνουν στο ότι πρόκειται για μια διαδικασία που σαν σκοπό έχει να επηρεάσει θετικά την εκπλήρωση ενός συλλογικού έργου. Συγκεκριμένα στοχεύει στο να κάνει τους εμπλεκόμενους να κατανοήσουν και να συμφωνήσουν στο τι πρέπει να γίνει και με όσο το δυνατό πιο αποτελεσματικό τρόπο, αλλά και να διευκολύνει τις ατομικές και τις συλλογικές τους ενέργειες προς τον κοινό σκοπό.

Για τον Kotter (1982), ένας ηγέτης θα πρέπει να μπορεί να καθορίσει το όραμά του, να χαράξει στρατηγικές κατευθύνσεις και να εμπνεύσει αυτούς που τον ακολουθούν. Ο Hofstede (1980), επισημαίνει ότι ο κάθε ηγέτης θα πρέπει πριν επιχειρήσει να εφαρμόσει στην πράξη την οποιαδήποτε θεωρία περί ηγεσίας, να την προσαρμόσει στα δεδομένα της χώρας και του περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργεί ο οργανισμός του οποίου ηγείται, καθώς οι περισσότερες θεωρίες έχουν αναπτυχθεί στις ΗΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη τα εκεί ισχύοντα. Την προσαρμογή αυτή ονομάζει πολιτιστική μετατόπιση (cultural transposition).

Ο Strunz (2010) απαριθμεί τα κύρια γνωρίσματα που θα πρέπει να έχει ένας στρατιωτικός ηγέτης, ως εξής:

- α. Ικανότητα ηγεσίας.
- β. Ικανότητες επικοινωνίας.
- γ. Δυνατότητα να διαχειριστεί διαμάχες και να επιτύχει συναίνεση.
- δ. Κριτική ικανότητα και αξιοπιστία.
- ε. Ικανότητα λήψης απόφασης.

- στ. Ευρεία θεώρηση των πραγμάτων.
- ζ. Δημιουργικότητα.
- η. Ικανότητα μάθησης και εκπαίδευσης.

Ο Janowitz (1960), μελετώντας συγκεκριμένα την περίπτωση του στρατιωτικού ηγέτη, διατυπώνει την άποψη ότι τρεις διαφορετικοί επαγγελματικοί τύποι ηγεσίας μπορούν να αναγνωριστούν μέσα στις Ένοπλες Δυνάμεις: ο «ηρωικός» ηγέτης, ο στρατιωτικός διοικητής και ο τεχνοκράτης. Ο πρώτος αποτελεί τη φυσική συνέχεια της κλασικής εικόνας του πολεμικού ηγέτη των ιστορικών χρόνων. Ο στρατιωτικός διοικητής είναι ένας επαγγελματίας, ο οποίος έχει δημιουργήσει αποτελεσματικούς συνδέσμους με την κοινωνία και του οποίου ο τρόπος σκέψης και δράσης αντικατοπτρίζει τις επιστημονικές, πραγματιστικές και αντικειμενικές διαστάσεις του στρατιωτικού επαγγέλματος. Ο τρίτος τύπος συνδέεται με την εισαγωγή και ανάπτυξη εξειδικευμένων τεχνολογικών καινοτομιών. Τονίζει μάλιστα ότι για την αποτελεσματική ηγεσία ενός σύγχρονου στρατιωτικού οργανισμού χρειάζεται ένας συνδυασμός και των τριών παραπάνω ρόλων.

Ο λεπτομερής προσδιορισμός της έννοιας της ηγεσίας, καθώς και των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων, των ιδιοτήτων και του προφίλ του ηγέτη αποτελεί πολύπλοκη διαδικασία. Αντίστοιχα, η επιτυχία ενός ηγέτη στην εκτέλεση της αποστολής του αποτελεί συνάρτηση πολλών διαφορετικών παραμέτρων και βρίσκεται υπό την επιρροή πλήθους παραγόντων.

§4. Μάνατζμεντ

Ένας από τους βασικούς λόγους στους οποίους οφείλεται η συχνά παρατηρούμενη σύγχυση ως προς την ένταση και τη σημασία των εννοιών της διοίκησης, της ηγεσίας και του μάνατζμεντ είναι η αντικειμενική δυσκολία -ή ακόμη και αδυναμία- ακριβούς μετάφρασης του τελευταίου όρου από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα. Κατά καιρούς έχουν χρησιμοποιηθεί για το σκοπό αυτό οι όροι «διοίκηση» και «διαχείριση», χωρίς όμως να μπορούν να αποδώσουν το πλήρες περιεχόμενο της πρωτότυπης αγγλικής λέξης. Ο Γεώργιος Μπαμπινιώτης (1998) καταφεύγει στη χρήση του όρου «διοικητική», διευκρινίζοντας επιπλέον ότι αφορά στο «σύνολο των χειρισμών και μεθόδων που συνιστούν την τεχνική διοικήσεως και οργάνωσης μιας επιχείρησης». Το πολυδιάστατο του περιεχομένου του όρου, έχει οδηγήσει στην επιλογή χρήσης του στην ελληνική γλώσσα στην πρωτότυπη μορφή του, χωρίς μετάφραση από την αγγλική. Για τη διαμόρφωση της

πληρέστερης δυνατής αντίληψης ως προς τη σημασία του, ακολουθεί η παράθεση των βασικότερων διατυπωθέντων ορισμών.

Σύμφωνα με τον Fayol (1949), μάνατζμεντ σημαίνει να προβλέπεις, να σχεδιάζεις, να οργανώνεις, να διοικείς, να συντονίζεις και να ελέγχεις. Ο Taylor (1911) από την πλευρά του θεωρεί ότι είναι η τέχνη του να γνωρίζεις τι πρέπει να γίνει και να βλέπεις ότι γίνεται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Οι δύο αυτοί ορισμοί επηρέασαν για δεκαετίες την ακαδημαϊκή έρευνα και σκέψη στο συγκεκριμένο αντικείμενο, καθώς οι εμπνευστές τους θεωρούνται ως οι θεμελιωτές του αντίστοιχου επιστημονικού πεδίου. Κοινό σημείο της αναλυτικής διατύπωσης του Fayol και της περιεκτικής του Taylor, είναι η εκ των προτέρων γνώση και προετοιμασία (πρόβλεψη – σχεδιασμός), η συνεχής παρακολούθηση και προσαρμογή στα νέα δεδομένα (οργάνωση – διοίκηση – συντονισμός) και ο έλεγχος.

Για τον Massie (1979), μάνατζμεντ είναι το σύνολο των διαδικασιών μέσω των οποίων μια ομάδα ανθρώπων κατευθύνει τη δράση της προς την επίτευξη ενός κοινώς επιδιωκόμενου σκοπού. Άλλες προσεγγίσεις εστιάζουν στην επιδίωξη της αποτελεσματικής και αποδοτικής λειτουργίας του οργανισμού. Ο Kreitner (2008) κάνει λόγο για μία διαδικασία συνεργασίας με άλλους, μέσω της οποίας επιδιώκεται η επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού μέσα σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον, με έμφαση στην αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των διαθέσιμων πόρων. Για τον Griffin (2002), το μάνατζμεντ είναι ένα σύνολο δραστηριοτήτων που συμπεριλαμβάνουν τον σχεδιασμό, τη λήψη απόφασης, την οργάνωση, την ηγεσία και τον προσανατολισμένο προς τους πόρους του οργανισμού (ανθρώπινους, οικονομικούς, φυσικούς) έλεγχο, με σκοπό την επίτευξη των στόχων με έναν αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο. Με πιο απλά λόγια (Ζώης & Γαρουφάλης, 2008), μάνατζμεντ είναι η πρακτική του να επιτυγχάνονται αποτελέσματα μέσω άλλων ανθρώπων.

Τα προαναφερθέντα συνοψίζονται και κωδικοποιούνται στις ακόλουθες πέντε λειτουργίες του μάνατζμεντ, οι οποίες σύμφωνα με τη βιβλιογραφία είναι:

- α. Προγραμματισμός
- β. Οργάνωση
- γ. Διοίκηση
- δ. Έλεγχος
- ε. Συντονισμός

Ο προγραμματισμός αναφέρεται στον προσδιορισμό της τρέχουσας κατάστασης του οργανισμού και στην επιλογή της στρατηγικής, των μεθόδων, των μέσων και των πόρων που θα χρησιμοποιηθούν για να επιτύχει τους στόχους του στο μέλλον. Με τη λειτουργία του προγραμματισμού, καθορίζεται εκ των προτέρων τι και πώς θα γίνει και ποιος θα το κάνει

και με αυτόν τον τρόπο γεφυρώνεται το χάσμα μεταξύ του σημείου στο οποίο βρίσκεται ο οργανισμός τώρα και εκείνου στο οποίο θέλει να βρεθεί στο μέλλον (Koontz & O' Donnell, 1972).

Με τον όρο οργάνωση περιγράφεται η διαμόρφωση των δομών και των διαδικασιών μέσω των οποίων υλοποιούνται η κατανομή καθηκόντων, ο καθορισμός των σχέσεων και ο τρόπος εκτέλεσης των δραστηριοτήτων μιας ομάδας ανθρώπων που συνεργάζονται για την επίτευξη ενός κοινού σκοπού (Σαλαβού & Κυριακίδου, 2010).

Έλεγχος, από την οπτική γωνία της διοίκησης ενός οργανισμού, είναι η διαδικασία με την οποία μπορεί να επαληθεύσει αν τα πραγματικά αποτελέσματα της λειτουργίας της συνέπεσαν με τους προκαθορισμένους στόχους της. Εκτός από τη μέτρηση και σύγκριση των αποτελεσμάτων με τα υιοθετηθέντα πρότυπα απόδοσης, ο έλεγχος συμπεριλαμβάνει και τη διερεύνηση των αιτιών που προκάλεσαν τυχόν αποκλίσεις, αλλά και τον καθορισμό των απαραίτητων διορθωτικών μέτρων (Gibson, 2001).

Η λειτουργία του συντονισμού αποσκοπεί στην εξασφάλιση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ των διαφόρων τμημάτων του οργανισμού, στα πλαίσια της προσπάθειας για επίτευξη των κοινών στόχων.

Σε αντιστοιχία με τα παραπάνω, διατυπώνεται και ο ορισμός του Εγχειριδίου Εισπρατείας 181-1 (1988) του Γενικού Επιτελείου Στρατού, όπου το μάνατζμεντ αποδίδεται ως «διοικητική» και προσδιορίζεται ως η εργασία της σχεδίασης, οργάνωσης, συντονισμού, κατεύθυνσης και ελέγχου των ανθρώπων, των μέσων και των υλικών που διατίθενται, του χρόνου και των χρημάτων για την επιτυχή εκτέλεση της συγκεκριμένης αποστολής. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η συνολική προσπάθεια θα πρέπει να αποβλέπει στην καλύτερη και αποτελεσματικότερη χρησιμοποίηση ανθρώπων και υλικών, ώστε να επιτευχθεί το βέλτιστο αποτέλεσμα με το μικρότερο δυνατό κόστος. Τέλος, γίνεται αναφορά και στις βασικές λειτουργίες της διοικητικής, οι οποίες δεν διαφέρουν ουσιαστικά από τις προαναφερθείσες και απαριθμούνται ως σχεδίαση & προγραμματισμός, οργάνωση, συντονισμός, έλεγχος και -αντί της διοίκησης- η κατεύθυνση.

Κατά τον Strunz (2010), ο όρος μάνατζμεντ περιγράφει την άσκηση θετικής επιρροής στις διαδικασίες, τα αποτελέσματα, τα προβλήματα, τις δραστηριότητες και τις συναλλαγές σε όλα τα επίπεδα ενός οργανισμού, αποσκοπώντας στην ολοκλήρωση των επιμέρους έργων και στην επίτευξη των στόχων. Ο σκοπός του μάνατζμεντ, όπως και της διοίκησης, είναι η εγγύηση της μακροπρόθεσμης βιωσιμότητας του οργανισμού. Η διαφορά είναι ότι το μάνατζμεντ αποδίδει ιδιαίτερα μεγάλη βαρύτητα σε χαρακτηριστικά όπως η ικανότητα προσαρμογής, η ευελιξία και η επιδίωξη της προόδου. Αντίστοιχα ο Corkindale (2011), επιχειρηματολογεί υπέρ της πολυπλοκότητας και της σπουδαιότητας του ρόλου ενός μάνατζερ τονίζοντας ότι αυτός δεν συμπεριλαμβάνει απλώς τη σχεδίαση οργανογραμμάτων

και την περιγραφή καθηκόντων, αλλά πολύ πιο κρίσιμες υποχρεώσεις, όπως η ανάθεση αρμοδιοτήτων, ο καθορισμός στόχων, η διαχείριση σχέσεων και η προσαρμογή των δραστηριοτήτων στις απαιτήσεις. Οι Galvin και Hill (2017), εξηγούν ότι στην πραγματικότητα ένας αποτελεσματικός μάνατζερ θα πρέπει να μπορεί να αποικωδικοποιήσει τις στρατηγικές κατευθύνσεις σε συγκεκριμένες δράσεις, να θέσει στόχους, να καταναίμει πόρους, να αξιολογήσει τη σημειωθείσα πρόοδο και να κεφαλαιοποιήσει τη γνώση που αποκτήθηκε. Εξίσου μεγάλη σημασία στον ρόλο του μάνατζερ αποδίδει ο Mintzberg (2004), διατυπώνοντας την άποψη ότι ο τελευταίος θα πρέπει «να διαθέτει την ικανότητα να αναπτύσσει οράματα με συνοχή, ενιαίους οργανισμούς και ολοκληρωμένα συστήματα» και πώς γι' αυτό το λόγο «η σύνθεση είναι η πεμπτουσία του μάνατζμεντ».

§5. Μάνατζερ ή Ηγέτης

Η έννοια του μάνατζμεντ αντιπροσωπεύει κάτι ευρύτερο από εκείνη της διοίκησης, η οποία αναφέρεται κυρίως στη σχέση του επικεφαλής με τους υφισταμένους του. Το μάνατζμεντ πέρα από την εξουσία του διοικητή και την εξ αυτής πηγάζουσα αρμοδιότητα διαχείρισης του προσωπικού και των χρησιμοποιούμενων μέσων για την εκπλήρωση της αποστολής, αφορά σε μια σφαιρική θεώρηση της κατάστασης του οργανισμού, των δυνατοτήτων και των περιορισμών που αντιμετωπίζει, των επιθυμητών στόχων και της πορείας που πρέπει να ακολουθήσει για να τους επιτύχει. Επιπρόσθετα, η θεώρηση αυτή πραγματοποιείται ανά πάσα στιγμή υπό το πρίσμα της επιδίωξης της μεγαλύτερης δυνατής αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, της αύξησης του κέρδους -όταν ο χαρακτήρας του οργανισμού είναι κερδοσκοπικός- και της ελαχιστοποίησης του κόστους.

Μελετώντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία αναφορικά με την αντίστοιχη συσχέτιση μεταξύ των εννοιών του μάνατζμεντ και της ηγεσίας, διαπιστώνει κανείς αξιοσημείωτη διαφοροποίηση απόψεων. Σύμφωνα με τον Murphy (2003) ο Αμερικανικός Στρατός συμπεριλαμβάνει την έννοια του μάνατζμεντ σε αυτήν της ηγεσίας, θεωρώντας την πρώτη ως τμήμα της δεύτερης. Από την άλλη, ο Griffin (2002) και ο Schermerhorn (2001) διατυπώνουν την ακριβώς αντίθετη άποψη, θεωρώντας ότι η ηγεσία αποτελεί «κομμάτι» του μάνατζμεντ. Κινούμενος σε τελείως διαφορετική γραμμή από τα παραπάνω, ο Zaleznik (1977), εντοπίζει θεμελιώδεις διαφορές μεταξύ των ρόλων του μάνατζερ και του ηγέτη. Θεωρεί τον πρώτο ως έναν ισορροπιστή, έναν διαχειριστή καταστάσεων, ο οποίος προσπαθεί να προωθήσει τις πιο πραγματιστικές λύσεις στα υπάρχοντα προβλήματα, συμβιβάζοντας αντίθετες απόψεις και λειτουργώντας σχεδόν ως διπλωμάτης ή διαμεσολαβητής ανάμεσα στα αντίθετα συμφέροντα που δημιουργούνται εντός του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, ο ηγέτης επιχειρεί να αναπτύξει νέες προσεγγίσεις, αναζητώντας νέες λύσεις στα ήδη

υπάρχοντα προβλήματα. Για να το επιτύχει, μετατρέπει τις ιδέες του σε εικόνες – οράματα που μπορούν ενθουσιάσουν και να παρακινήσουν το προσωπικό του οποίου ηγείται ώστε να εργαστεί για την πραγμάτωσή τους.

Επιχειρώντας να προσδιορίσει μία ευρέως αντιληπτή διαχωριστική γραμμή μεταξύ των δύο λειτουργιών, ο Murphy (2000) εστιάζει στους στόχους του οργανισμού και στην αποδοχή της οποίας αυτοί τυγχάνουν από το προσωπικό. Το προσωπικό εξ ορισμού αποδέχεται τους στόχους που θέτει η διοίκηση του οργανισμού και προσπαθεί μέσα από την εκτέλεση των καθηκόντων του και την ταυτόχρονη συμμόρφωση με τους ισχύοντες κανονισμούς και διαδικασίες να συντελέσει στην επίτευξή τους. Η «εξ ορισμού αποδοχή» απορρέει από τη συμβατική συμφωνία που έχει συνάψει ο κάθε εργαζόμενος με τον οργανισμό, επιλέγοντας να αποτελεί μέλος αυτού και να παρέχει έναντι αμοιβής την εργασία του. Ωστόσο, όλα αυτά μπορεί να συμβαίνουν χωρίς τα μέλη του προσωπικού να έχουν αποδεχθεί πλήρως τους κοινούς στόχους που θέτει ο οργανισμός. Σε αυτήν την περίπτωση, ο Murphy θεωρεί ότι τα άτομα αποδέχονται, συμμορφώνονται και προσαρμόζουν τη δράση τους στους κοινούς στόχους μόνο «εξωτερικά», χωρίς να τους υιοθετούν κατά συνειδητή επιλογή ως τμήμα του προσωπικού τους συστήματος αξιών. Όταν πέρα από την «εξωτερική» υπάρχει και η «εσωτερική» αποδοχή, η κατά προσωπική επιλογή υιοθέτηση εκ μέρους του προσωπικού των κοινών στόχων του οργανισμού, τότε το προσωπικό έχει επηρεαστεί θετικά προς αυτή την κατεύθυνση από κάποιο άτομο, το οποίο έχει γίνει ο ηγέτης του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η λειτουργία των Ενόπλων Δυνάμεων με οικονομικά κριτήρια

§1. Ο ιδιωτικός και ο δημόσιος τομέας

Η λειτουργία κάθε ιδιωτικής επιχείρησης, σε όποιο πεδίο της οικονομίας και αν δραστηριοποιείται αυτή, χαρακτηρίζεται από την επιδίωξη της μεγιστοποίησης του κέρδους. Οι αποφάσεις της διοίκησης, η επιλογή των στόχων, ο σχεδιασμός της οργανωτικής δομής αποβλέπουν στην επίτευξη του παραπάνω βασικού σκοπού, από τον οποίο κρίνεται και η επιβίωση της επιχείρησης σε βάθος χρόνου. Ανάλογα με το μέγεθος και το είδος της επιχείρησης, αναδεικνύονται παράλληλα και άλλοι βασικοί στόχοι (βελτίωση ποιότητας, κοινωνική ευθύνη, επικοινωνιακή στρατηγική κ.ά.), κανείς από τους οποίους όμως δεν μπορεί να αποτελέσει από μόνος του μέσο εξασφάλισης μακροχρόνιας βιωσιμότητας και ανάπτυξης.

Ο στόχος της κερδοφορίας μπορεί να επιτευχθεί με πολλούς τρόπους, με διαφορετικούς συνδυασμούς επιλογών, αποφάσεων και δράσεων, οι οποίοι κινούνται πάνω σε δύο βασικούς άξονες: την αύξηση των εσόδων και την μείωση του κόστους. Τα δύο μεγέθη αυτά επιδρούν αντίρροπα και ισόποσα στο τελικό οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης και συνεπώς αποτελούν βασικά αντικείμενα μελέτης στην προσπάθεια για επίτευξη του μέγιστου δυνατού κέρδους.

Εκτός από τον ιδιωτικό τομέα, η παραπάνω αρχή βρίσκει αντίστοιχη εφαρμογή σε επιχειρήσεις και οργανισμούς που λειτουργούν υπό διαφορετικό καθεστώς. Μια δημόσια ή δημοτική επιχείρηση, ανεξαρτήτως του αντικειμένου εργασιών της (π.χ. παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευση κ.ά.), οφείλει να επιδιώκει τη μεγιστοποίηση του κέρδους της, συμμορφούμενη παράλληλα με κάποιες βασικές αρχές, οι οποίες προκύπτουν από ανάλογες νομοθετικές ρυθμίσεις ή το καταστατικό λειτουργίας της και αφορούν στον τρόπο τιμολόγησης και στην υποχρέωση παροχής του αγαθού ή της υπηρεσίας στο κοινωνικό σύνολο υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Στον δημόσιο τομέα όμως, πέρα από επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν την έναντι αντιτίμου παροχή αγαθών και υπηρεσιών, υπάρχουν και οργανισμοί οι οποίοι έχουν ως αποστολή την παροχή συγκεκριμένων και εξειδικευμένων αγαθών (συνήθως άυλων) ή υπηρεσιών, χωρίς την είσπραξη αντιτίμου. Για αυτές τις δομές του κράτους δεν ισχύει η

βασική αρχή της μεγιστοποίησης του κέρδους, τουλάχιστον όχι με τη μορφή που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα. Όταν δεν εισπράττονται έσοδα για μια παροχή, δεν μπορεί κανείς να προσδοκά σε κέρδος. Οι ενέργειες που προηγούνται όμως, ώστε να καταστεί δυνατή η παροχή στο κοινωνικό σύνολο του συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας απαιτούν τη χρήση αντίστοιχων πόρων και συνεπώς δημιουργούν κόστος. Σε αυτό το πλαίσιο λειτουργίας, ο δημόσιος οργανισμός οφείλει να επιδιώκει την κατά το δυνατό καλύτερη εκτέλεση της αποστολής του, την παροχή του αντίστοιχου αγαθού στους πολίτες, με το μικρότερο δυνατό κόστος.

§2. Ο τομέας της Άμυνας

Ένα είδος οργανισμού του δημοσίου που οφείλει να επιδιώκει την καλύτερη δυνατή εκτέλεση της αποστολής του, με το μικρότερο δυνατό κόστος είναι και οι Ένοπλες Δυνάμεις. Το βασικό αγαθό που αναλαμβάνουν να παρέχουν στους πολίτες της χώρας είναι η εθνική ασφάλεια έναντι εξωτερικών κινδύνων, η οποία εξασφαλίζεται μέσω της συνεχούς και αδιάλειπτης λειτουργίας των Οργανισμών, των Μονάδων και των Υπηρεσιών που υπάγονται στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας. Καμία από αυτές τις δομές δεν εισπράττει αντίτιμο για τις υπηρεσίες που παρέχει, η λειτουργία τους όμως συνεπάγεται κόστος που αφορά σε χρήση ανθρώπινων και υλικών πόρων. Οι πόροι αυτοί θα πρέπει να αξιοποιούνται με κατάλληλο τρόπο, ώστε να οδηγούν στο βέλτιστο αποτέλεσμα με το μικρότερο δυνατό κόστος, όπως προβλέπεται και στο Εγχειρίδιο Εκστρατείας 181-1 (1988) «Διοίκηση και Ηγεσία» του Γενικού Επιτελείου Στρατού.

Κατά συνέπεια, ένας οργανισμός των Ενόπλων Δυνάμεων οφείλει να υιοθετήσει αρχές, μεθόδους και πρακτικές που εφαρμόζουν οι ιδιωτικές και οι δημόσιες επιχειρήσεις, προσαρμόζοντάς τις κατάλληλα στις ανάγκες του, ώστε να εξασφαλίσει τη λειτουργία του κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο.

Σύμφωνα με τον Strunz (2010), όπως συμβαίνει για τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, κατ' αντίστοιχο τρόπο και για το δημόσιο είναι ιδιαίτερα μεγάλη η σημασία της αξιοποίησης των διαθέσιμων πόρων με βάση οικονομικά κριτήρια. Σε μια δημόσια επιχείρηση αυτό μπορεί να αποσκοπεί στο να παραμείνει ανταγωνιστική, ενώ στις Ένοπλες Δυνάμεις αποβλέπει στη διατήρηση επιχειρησιακής ετοιμότητας. Σε οποιαδήποτε περίπτωση, η εφαρμογή του τρόπου διοίκησης των δημόσιων οργανισμών, ως αποτελεσματικού πλαισίου ηγεσίας και λειτουργίας, στο χώρο των υπηρεσιών της άμυνας, προϋποθέτει σαφώς τη χρήση οικονομικών εργαλείων και προσεγγίσεων, σε όσο το δυνατόν περισσότερα πεδία.

Οι Galvin και Hill (2017) τονίζουν ότι ο στρατός είναι ένας οργανισμός του δημόσιου τομέα και επομένως, οι βασικές αρχές της διοίκησης του τελευταίου (π.χ. διαδικασία λήψης απόφασης βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών, ικανότητα διοίκησης, συνεργασία με τον ιδιωτικό τομέα) είναι όχι μόνο εφαρμόσιμες, αλλά και απαραίτητες.

Η εισαγωγή οικονομικών κριτηρίων και εργαλείων στη λειτουργία των οργανισμών των ενόπλων δυνάμεων εμφανίζεται κατά κύριο λόγο στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Αυτό αποτελεί φυσικό επακόλουθο, τόσο της πολυεπίπεδης ανάπτυξης της επιχειρηματικότητας και της αντίστοιχης θεωρητικής επιστημονικής μελέτης, όσο και της μακρόχρονης δραστηριοποίησης των Ενόπλων Δυνάμεων της χώρας αυτής σε πολλά και διαφορετικά πεδία πολεμικών επιχειρήσεων που δημιουργήσαν ταυτόχρονα την ανάγκη αλλά και τη δυνατότητα σύλληψης, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων μεθόδων διοίκησης και ελέγχου. Αποτέλεσμα αυτών ήταν η ίδρυση το 2009 του Γραφείου Επιχειρησιακού Μετασχηματισμού (Army Office of Business Transformation – OBT). Ως κύρια σημεία της αποστολής του Γραφείου Επιχειρησιακού Μετασχηματισμού καθορίστηκαν τα εξής (AUSA, 2010):

α. Επιχειρησιακές λειτουργίες (Business Operations): Αυτές συμπεριλαμβάνουν τις πολιτικές, τις διαδικασίες, τις πληροφορίες και τα συστήματα που σχετίζονται με όλα τα στάδια των λειτουργιών που άπτονται θεμάτων διοικητικών, οικονομικών, διαχείρισης ανθρωπίνων πόρων, διαχείρισης εγκαταστάσεων, αγορών ή όποιας άλλης πτυχής της διοικητικής μέριμνας.

β. Επανασχεδιασμός των επιχειρησιακών διαδικασιών (Business process reengineering): Αφορά στον προσδιορισμό και τον εξορθολογισμό εκείνων των διαδικασιών ενός οργανισμού που έχουν άμεση επίδραση στην αξία και το προϊόν που φτάνει στον τελικό χρήστη.

γ. Επιχειρησιακές αποφάσεις (Business Decisions): Αφορά στην παροχή οδηγιών και κατευθύνσεων για το πώς ο στρατός θα δημιουργήσει μονάδες και υπηρεσίες ικανές να υποστηρίξουν τους επιχειρησιακούς διοικητές και τους σκοπούς της εθνικής ασφάλειας.

Για τον Strunz (2010), κάθε στρατιωτικός οργανισμός έχει ανάγκη ένα σύστημα διοίκησης βασισμένο στις αρχές του μάνατζμεντ, με τα ακόλουθα βασικά χαρακτηριστικά:

- α. Βιωσιμότητα.
- β. Συνεργασία, ανταγωνισμό, παρακολούθηση και αξιολόγηση του επιτελούμενου έργου.
- γ. Διαχείριση ανθρωπίνων πόρων.

- δ. Ειλικρίνεια και υπευθυνότητα.
- ε. Διαφάνεια και ισονομία.
- στ. Αποδοτικότητα και ευελιξία.

§3. Αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα

Η εφαρμογή των αρχών του μάνατζμεντ στο δημόσιο και συγκεκριμένα σε μια στρατιωτική υπηρεσία θα εξασφαλίσει ότι η συνολική δράση της θα βασίζεται σε κριτήρια όπως η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα.

Η **αποδοτικότητα** στοχεύει στη μεγιστοποίηση των παραγόμενων ειρμών (αγαθών ή υπηρεσιών) από κάθε μονάδα εισροών (κεφάλαιο, εργασία, γη). Η **αποτελεσματικότητα** από την άλλη εξετάζει το αν οι καθορισμένοι στόχοι και η αποστολή του οργανισμού έχουν επιτευχθεί (Murphy, 2003).

Ο προσανατολισμός προς την οικονομική αποδοτικότητα συνδέεται άρρηκτα με τη δράση σύμφωνα με τις ακόλουθες δύο βασικές αρχές (Strunz, 2010):

- α. Της βελτιστοποίησης των παραγόμενων αποτελεσμάτων (αγαθών ή υπηρεσιών) σε σχέση με τους διαθέσιμους πόρους.
- β. Της εκπλήρωσης κατά τον αποδοτικότερο δυνατό τρόπο των τεθέντων στόχων.

Σύμφωνα με τους Pennings & Goodman (1977), η αποδοτικότητα αναφέρεται στον λόγο εισροών – ειρμών της παραγωγικής διαδικασίας, ενώ η αποτελεσματικότητα εξετάζει σε μορφή απόλυτων μεγεθών την επίτευξη συγκεκριμένων αποτελεσμάτων.

§4. Δυνατότητα εφαρμογής οικονομικών κριτηρίων

Ωστόσο, η επιδίωξη της αύξησης της αποδοτικότητας και της μεγιστοποίησης της αποτελεσματικότητας, πάντα σε συνάρτηση με το επωμιζόμενο κόστος, είναι δυνατόν να προκαλέσουν δυσχέρειες στην προσπάθεια για διατήρηση πλήρους επιχειρησιακής ετοιμότητας, όταν αναφερόμαστε σε οργανωτικές οντότητες του τομέα της Άμυνας. Ο Strunz (2010) θέτει το ερώτημα του κατά πόσο είναι δυνατόν για ένα δημόσιο οργανισμό (και ειδικότερα όταν ανήκει στις Ένοπλες Δυνάμεις) να εφαρμόσει τεχνικές μάνατζμεντ του ιδιωτικού τομέα, χωρίς να διακινδυνεύσει την ποιότητα και τη διαθεσιμότητα των υπηρεσιών που παρέχει.

Ένας βασικός στόχος της εφαρμογής των μεθόδων μάνατζμεντ δημόσιων οργανισμών στον χώρο των Ενόπλων Δυνάμεων πρέπει να είναι η αναζήτηση συνδέσεων με άλλα επίπεδα διοίκησης και ομάδες συμφερόντων στην οικονομία. Ωστόσο, πάντα θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι οι στρατιωτικοί στόχοι δεν έχουν σχέση με τις συνθήκες της αγοράς ή της οικονομίας, αλλά είναι αποτέλεσμα της πολιτικής διαδικασίας λήψης απόφασης και η εκπλήρωσή τους πρέπει να λαμβάνει χώρα υπό συγκεκριμένους οικονομικούς και χρηματοδοτικούς περιορισμούς. Επιπρόσθετα, το προσωπικό των Ενόπλων Δυνάμεων, σε αντίθεση με αυτό των δημόσιων οργανισμών ή των ιδιωτικών επιχειρήσεων υπόκειται σε στρατιωτικούς νόμους και κανονισμούς, οι οποίοι αν δεν αποκλείουν, τουλάχιστον περιορίζουν τη δυνατότητα της λειτουργίας με καθαρά οικονομικά κριτήρια.

Ένας άλλος παράγοντας που καθιστά δύσκολη την εφαρμογή αρχών μάνατζμεντ και οικονομικών κριτηρίων στη διοίκηση ενός στρατιωτικού οργανισμού είναι η υποχρέωση διασφάλισης αδιάλειπτης επιχειρησιακής ετοιμότητας και δυνατότητας πλήρους εκπλήρωσης της αποστολής του. Ακόμη και μικρές παρεκκλίσεις από αυτές τις αρχές θα έπλητταν την κοινή πεποίθηση για την αναγκαιότητα ύπαρξης των Ενόπλων Δυνάμεων. Αν η εκπλήρωση της αποστολής τους δεν είναι εφικτή, τότε αυτές στερούνται χρησιμότητας. Και όπως σημειώνει ο Ippolito (1996), «μόνο αν η κοινή γνώμη αναγνωρίζει την αξία της αποστολής των Ενόπλων Δυνάμεων θα την υποστηρίζει με χρήματα και προσωπικό».

Επιπρόσθετα, η διοίκηση στο χώρο της άμυνας, σε αντίθεση με τη διοίκηση ενός οποιουδήποτε άλλου δημόσιου οργανισμού έχει να αντιμετωπίσει αρκετά συχνότερα αλλαγές στόχων και προϋποθέσεων, στις οποίες οφείλει να προσαρμόζεται τάχιστα. Η αντιμετώπιση τόσο συχνών αλλαγών απαιτεί όχι μόνο την ύπαρξη ικανού προσωπικού, αλλά και σημαντικών πόρων.

Κατά συνέπεια το θεμελιώδες ερώτημα για τη διαδικασία διοίκησης ενός δημόσιου οργανισμού και ειδικότερα ενός οργανισμού στον τομέα της άμυνας, με χρήση οικονομικών κριτηρίων δεν είναι το «πώς μπορούν να ικανοποιηθούν οι ανάγκες και να εξασφαλιστεί ο εφοδιασμός με τις απαραίτητες προμήθειες», αλλά «πώς μπορούν τα παραπάνω να εξασφαλιστούν με τους υφιστάμενους πόρους και τους ήδη εγκεκριμένους προϋπολογισμούς». Και προχωρώντας ένα βήμα παρά πέρα «υπάρχουν πιθανότητες για βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών και αν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η διαδικασία της αλλαγής

§1. Η ανάγκη για εξέλιξη

Ένας οργανισμός που λειτουργεί σε ένα συνεχώς εξελισσόμενο και ανταγωνιστικό περιβάλλον, όπως αυτό των ημερών μας, αντιμετωπίζει την ανάγκη να εξελιχθεί και να αλλάξει και ο ίδιος, προκειμένου να είναι ικανός να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις των πελατών του. Η διαπίστωση αυτή δεν ισχύει μόνο για τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, αλλά και για τις οντότητες που ανήκουν στον δημόσιο τομέα. Μια δημόσια ή δημοτική επιχείρηση πρέπει να ικανοποιεί τις ανάγκες των πελατών της, ακόμα και αν λειτουργεί σε μονοπωλιακή βάση. Ακόμη και για τους οργανισμούς που ανήκουν στις Ένοπλες Δυνάμεις, η ανάγκη εξέλιξης και προσαρμογής στα σύγχρονα δεδομένα δε στερείται σημαντικότητας. Στην περίπτωση αυτή η «πελατεία» του οργανισμού είναι το ίδιο το κοινωνικό σύνολο, το οποίο προσδοκεί να «απολαύσει» το αγαθό της εθνικής ασφάλειας που εξασφαλίζεται χάρη στην αδιάλειπτη λειτουργία της εθνικής άμυνας.

Πόσο απλή ή πολύπλοκη μπορεί όμως να είναι η διαδικασία υλοποίησης αλλαγών σε έναν οργανισμό; Τι είδους εμπόδια ή αντιστάσεις είναι πιθανό να αντιμετωπίσει η διοίκηση στο εγχείρημά της να εφαρμόσει οργανωτικές μεταρρυθμίσεις; Πώς αντιδρά ένας οργανισμός και τα μέλη αυτού στην εισαγωγή νέων διαδικασιών, μεθόδων και εργαλείων; Είναι πάντα επιτυχής και αποτελεσματική η προσπάθεια για καινοτομία; Τι ρόλο παίζει σε αυτό το είδος και το μέγεθος του οργανισμού;

Οι απαντήσεις στα παραπάνω ερωτήματα, καθώς και σε πολλά άλλα παρεμφερή που προκύπτουν όταν μια οργανωτική οντότητα επιχειρεί να εισάγει αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας, έχουν ως κοινό παρονομαστή το στοιχείο της **«κουλτούρας» του οργανισμού (organizational culture)**. Η αντίδραση και η συμπεριφορά διαφορετικών ανθρώπων σε όμοια ερεθίσματα, προβλήματα, καταστάσεις διαφοροποιείται ανάλογα με την ιδιοσυγκρασία και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά καθενός. Κατά αντίστοιχο τρόπο, μια ομάδα ανθρώπων που λειτουργεί συλλογικά για την επίτευξη κοινών σκοπών στο πλαίσιο ενός οργανισμού, μιας ιδιωτικής επιχείρησης ή μιας στρατιωτικής Μονάδας, αναπτύσσει ένα κοινό σύνολο χαρακτηριστικών, στάσεων, συμπεριφορών, απόψεων, αξιών που προσδιορίζει και επηρεάζει σημαντικά τον τρόπο αντίδρασής της σε διαφορετικές καταστάσεις. Σχηματίζει τη δική της «κουλτούρα», την κουλτούρα του οργανισμού στον οποίο ανήκει.

§2. Η κουλτούρα του οργανισμού

Σύμφωνα με την ιστοσελίδα businessdictionary.com η κουλτούρα του οργανισμού είναι οι αξίες και οι στάσεις που συνδιαμορφώνουν το μοναδικό κοινωνικό και ψυχολογικό περιβάλλον αυτού. Συμπεριλαμβάνει τις προσδοκίες, τις εμπειρίες, τη φιλοσοφία και τις αξίες που χαρακτηρίζουν τον οργανισμό. Στηρίζεται σε κοινές συμπεριφορές, πεποιθήσεις, συνήθειες, γραπτούς και άγραφους κανόνες που αναπτύχθηκαν με τον καιρό και θεωρούνται σωστοί. Επηρεάζει άμεσα διάφορες εκφάνσεις της καθημερινής λειτουργίας του οργανισμού, οι οποίες αποτελούν ενδεικτικά στοιχεία της κουλτούρας του, οι οποίες είναι:

- α. Ο τρόπος με τον οποίο ο οργανισμός εκτελεί την αποστολή του, αντιμετωπίζει το προσωπικό του, τους συναλλασσόμενους με αυτόν και το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο.
- β. Ο βαθμός ελευθερίας που χαρακτηρίζει τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, ανάπτυξης νέων ιδεών και προσωπικής έκφρασης.
- γ. Η διάχυση εξουσίας και πληροφορίας μεταξύ των διαφόρων επιπέδων της ιεραρχίας του.
- δ. Ο βαθμός δέσμευσης, αφοσίωσης και ενδιαφέροντος του προσωπικού ως προς την επίτευξη των συλλογικών στόχων.

Ως κουλτούρα ενός οργανισμού εννοούμε ένα σύνολο βασικών αρχών, οι οποίες δημιουργήθηκαν, ανακαλύφθηκαν ή αναπτύχθηκαν από μία συγκεκριμένη ομάδα ανθρώπων, καθώς αυτή μάθαινε να αντιμετωπίζει διάφορα προβλήματα, οι οποίες αποδείχθηκαν αρκετά αποτελεσματικές, ώστε να διδάσκονται στα νέα μέλη της ομάδας ως ο ορθός τρόπος αντίληψης και δράσης απέναντι στα προβλήματα αυτά (Schein, 2010).

Ο Schein εστιάζει την προσοχή του σε πλευρές της λειτουργίας του οργανισμού που είναι στενά συνδεδεμένες με την επίλυση προβλημάτων και την προσαρμοστικότητα. Για να κατανοήσει κανείς την κουλτούρα ενός οργανισμού, θα πρέπει να εστιάσει στα πράγματα που έχουν «δουλέψει» στο παρελθόν και να εξετάσει σύμβολα, κανόνες, αξίες και συμπεριφορές που τα αποτελούν. Με άλλα λόγια η κουλτούρα είναι μια θεωρία του «τι δουλεύει». Αυτός ο ορισμός έχει μεγάλη σπουδαιότητα όταν προσπαθεί κανείς να κατανοήσει τη διαδικασία εισαγωγής καινοτομίας.

Σε μια πιο διεξοδική ανάλυση, ο Needle (2010) επισημαίνει ότι η κουλτούρα αντιπροσωπεύει τις συλλογικές αξίες, πεποιθήσεις και αρχές των μελών του οργανισμού και αποτελεί συνισταμένη συγκεκριμένων παραγόντων όπως είναι η ιστορία, το αντικείμενο εργασιών, η τεχνολογία, η στρατηγική, το προσωπικό, ο τρόπος διοίκησης.

Συμπεριλαμβάνει το όραμα, τις αξίες, τα συστήματα, τα σύμβολα, τις παραδοχές, το περιβάλλον, τη γεωγραφική τοποθεσία, τις πεποιθήσεις και τις συνήθειες του οργανισμού.

Σύμφωνα με τον Martin(2002), η κουλτούρα είναι ένα σύνολο κοινών υποθέσεων και παραδοχών, οι οποίες καθορίζουν τις κατάλληλες συμπεριφορές για ένα πλήθος πιθανών καταστάσεων και συνεπώς αποτελούν την αιτία για ό,τι συμβαίνει μέσα στον οργανισμό. Είναι το πρότυπο των συλλογικών συμπεριφορών που μεταδίδονται στα νέα μέλη του οργανισμού, ως ένας τρόπος για να αντιλαμβάνονται, να σκέφτονται, αιχμά και να αισθάνονται. Για τους Ravasi & Schultz (2006), η κουλτούρα παρέχει στα μέλη του οργανισμού τα στοιχεία που χρειάζονται για να κατανοήσουν τι αντιπροσωπεύει ο τελευταίος. Γι' αυτόν τον λόγο επηρεάζει τα μέλη του οργανισμού στις μεταξύ τους σχέσεις, στην αλληλεπίδρασή τους με το εξωτερικό περιβάλλον (πελάτες, συναλλασσόμενοι κ.ά.), καθώς και στο κατά πόσο ταυτίζονται με αυτόν. (Schrodt, 2002).

§3. Κουλτούρα και αλλαγή

Η έννοια της κουλτούρας, όπως αναλύθηκε παραπάνω διαδραματίζει σπουδαίο ρόλο στη λειτουργία ενός οργανισμού, προσδιορίζοντας σε μεγάλο ποσοστό τα χαρακτηριστικά, τις δυνατότητες και τις αδυναμίες του, τα περιθώρια αλλαγής και βελτίωσης. Σε πολλές περιπτώσεις προκύπτει ως αναγκαιότητα η εισαγωγή αλλαγών, μεταρρυθμίσεων, καινοτομιών στον οργανισμό, η επιτυχής υλοποίηση των οποίων εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την συμβατότητά τους με την υπάρχουσα κουλτούρα. Ενώ ο καθορισμός ενός νέου οράματος ή της αποστολής ενός οργανισμού, είναι σχετικά εύκολες διαδικασίες, η αλλαγή των δυνατοτήτων και της κουλτούρας του, απαιτεί σημαντικό χρόνο και μεθοδική προσπάθεια (Hughes, Ginnett & Curphy, 1993).

Σύμφωνα με τον Hill (2015), στην περίπτωση που η σχεδιαζόμενη καινοτομία παρουσιάζει ασυμβατότητα με την υπάρχουσα κουλτούρα του οργανισμού, απαιτείται από την πλευρά της διοίκησης να:

- α. Αναδειχθούν τα χαρακτηριστικά της καινοτομίας τα οποία δεν έρχονται σε αντίθεση με την υπάρχουσα κουλτούρα.
- β. Αποδειχθεί ότι εκείνα τα χαρακτηριστικά που εμφανίζονται να μην «ταιριάζουν», θα οδηγήσουν σε θετικά αποτελέσματα.
- γ. Πεισθεί ο οργανισμός ότι η νέα αντίληψη που αντιπροσωπεύει η καινοτομία δεν συνεπάγεται την απόρριψη των υφιστάμενων βασικών αρχών της υπάρχουσας κουλτούρας.

Όταν μία καινοτομία συμβαδίζει με την κουλτούρα του οργανισμού, τότε ο τελευταίος είναι σε θέση να τη διαχειριστεί με επιτυχία. Όταν όμως υπάρχουν διαφορές μεταξύ τους, θα πρέπει να δημιουργηθούν εκείνες οι συνθήκες κάτω από τις οποίες η κουλτούρα του οργανισμού θα μπορέσει να αλλάξει ή έστω να διαφοροποιηθεί.

Μια από τις πλέον δύσκολες και σημαντικές αποστολές της ηγεσίας είναι η επιτυχής εισαγωγή σοβαρών αλλαγών σε έναν οργανισμό (Norga, 2005). Γι' αυτόν τον λόγο οι ηγέτες που κατανοούν την κουλτούρα του οργανισμού μπορούν να είναι καλύτερα προετοιμασμένοι για να αντιμετωπίσουν κάθε είδους αντίδραση στην καινοτομία.

Ο Strunz (2010) θεωρεί ότι κάθε οργανωτική αλλαγή δεν θα πρέπει να προσδιορίζεται σαν μια κεντρική ιδέα μόνο, αλλά σαν μια διαδικασία με ξεκάθαρους ενδιάμεσους στόχους. Θα πρέπει να εξηγείται με σαφήνεια το πού και το γιατί είναι κατάλληλες και απαραίτητες οι αλλαγές σε έναν οργανισμό, καθώς και το πώς αυτές θα εφαρμοστούν. Αν είναι εφικτό, θα πρέπει να εμπλακούν ενεργά στα παραπάνω όλες οι πλευρές και οι άνθρωποι τους οποίους αφορούν οι αλλαγές.

Τα ακόλουθα βήματα μπορούν να δημιουργήσουν τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την επιτυχημένη εισαγωγή μιας μεταρρύθμισης στο χώρο των υπηρεσιών της Άμυνας:

- α. Ανάπτυξη ενός θεωρητικού πλαισίου για την εφαρμογή καινοτομιών και αλλαγών.
- β. Λεπτομερής ενημέρωση του προσωπικού για τα στάδια της μεταρρύθμισης.
- γ. Ανάπτυξη οικονομικών μεθόδων και εργαλείων ειδικά σχεδιασμένων και προσαρμοσμένων στις απαιτήσεις του στρατιωτικού περιβάλλοντος.
- δ. Εφαρμογή των σταδίων της μεταρρύθμισης μέσω επιλεγμένων πιλοτικών προγραμμάτων.
- ε. Εξασφάλιση των προϋποθέσεων για συνεχή ανάπτυξη και βελτίωση

Ο Lewin (1947) σημειώνει ότι η διαδικασία εισαγωγής αλλαγών σε έναν οργανισμό μπορεί να χωριστεί σε τρία διαφορετικά στάδια: «ξεπάγωμα», «αλλαγή» και «πάγωμα». Μία ενδεχόμενη γρήγορη μετάβαση από το ένα στάδιο στο άλλο, είναι δυνατό να θέσει σε κίνδυνο την επιτυχή έκβαση του συνολικού εγχειρήματος. Για τον Kotter (1996), ο τύπος της οργανωτικής μονάδας μπορεί να καθορίσει την ενδεχόμενη αντίσταση στην αλλαγή. Αυτή η αντίσταση κατά κανόνα είναι μεγαλύτερη σε πολύπλοκες γραφειοκρατίες.

§4. Η στρατιωτική κουλτούρα

Η κουλτούρα του οργανισμού είναι δυνατό να κρίνει τη θετική ή αρνητική έκβαση μιας προσπάθειας εισαγωγής αλλαγών και μεταρρυθμίσεων. Χρηίζει γι' αυτόν τον λόγο ιδιαίτερης μελέτης, ειδικά σε περιπτώσεις των οργανισμών του τομέα της άμυνας, που λειτουργούν μέσα σε συγκεκριμένο και σαφώς προσδιορισμένο πλαίσιο, πολύ διαφορετικό από το αντίστοιχο του ιδιωτικού ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα.

Ο Murray (1996) επισημαίνει ότι οι στρατιωτικοί οργανισμοί διακρίνονται από μία κουλτούρα πειθαρχίας και υπακοής και σπάνια αποδίδουν μεγάλη σημασία σε νέες αδοκίμαστες ιδέες, αντιλήψεις και καινοτομίες. Η εξέλιξη μέσω της καινοτομίας εξαρτάται περισσότερο από την μακροπρόθεσμη στρατηγική του οργανισμού, παρά από την καθοδήγηση ενός ατόμου για μια μικρή χρονική περίοδο. Η στρατιωτική ηγεσία μπορεί να επηρεάσει τη διαδικασία μέσα από μακροπρόθεσμες αλλαγές στην κουλτούρα του οργανισμού παρά μέσα από βραχυπρόθεσμες αποφάσεις. Όσον αφορά το τι είναι η στρατιωτική κουλτούρα, ο Murray την προσδιορίζει ως το σύνολο των πνευματικών, επαγγελματικών και ηθικών αξιών που διαμορφώνονται από τα μέλη μιας στρατιωτικής Μονάδας.

Κατά τον Hill (2015), οι Ένοπλες Δυνάμεις μπορεί να επιτύχουν στο να υιοθετήσουν γρήγορα νέα συστήματα που συνδέονται με σημαντικές τεχνολογικές αλλαγές, αλλά παρ' όλ' αυτά να αποτύχουν ή να είναι εξαιρετικά αργές στην υιοθέτηση καινοτομιών που σηματοδοτούν σημαντικές αλλαγές. Η εξήγηση γι' αυτό βρίσκεται εν μέρει στην «υπόθεση της συντηρητικής κουλτούρας» που χαρακτηρίζει τους στρατιωτικούς οργανισμούς.

Σύμφωνα με αυτή τη θεωρία, οι στρατιωτικοί οργανισμοί αποδίδουν ιδιαίτερα μεγάλη σημασία και προσοχή σε ό,τι έχει συμβεί στο παρελθόν, γεγονός το οποίο ισχυροποιεί τη στρατιωτική κουλτούρα, αλλά καθιστά δύσκολη την εφαρμογή αλλαγών. Ένας οργανισμός με ισχυρή κουλτούρα μπορεί να είναι καινοτόμος αν η κουλτούρα του ενθαρρύνει συμπεριφορές που υποστηρίζουν την καινοτομία. Για το στρατό, η παραπάνω υπόθεση επικαλείται το ακριβώς αντίθετο, ότι ο συντηρητισμός δεν επιτρέπει την καινοτομία. Για παράδειγμα, ο στρατός δίνει έμφαση στο καλό της ομάδας, αντί για το ατομικό συμφέρον, το οποίο αποθαρρύνει την εκδήλωση ατομικών αποκλίσεων από τα αποδεκτά πρότυπα συμπεριφοράς και λειτουργίας. Αυτά τα πρότυπα συμπεριφοράς και λειτουργίας τείνουν κυρίως να είναι συγκεντρωτικά και αυστηρά προσανατολισμένα στην εκτέλεση της αποστολής, περιορίζοντας το πλήθος των δυνατών επιλογών, παρά προσανατολισμένα στη ανάπτυξη νέων ιδεών και στη διαφοροποίηση. Γενικότερα, στον στρατό αποδίδεται μεγαλύτερη αξία στην ομοιομορφία σε σχέση με τη διαφοροποίηση, καθώς τα μέλη ενός στρατιωτικού οργανισμού, ακόμα και αν έχουν διαφορετικές προελεύσεις, πρέπει να είναι

αντικαταστάσιμα, καθώς αυτό θεωρείται απαραίτητο για την εξασφάλιση της συνέχειας και την υλοποίηση της αποστολής.

Αντίστοιχη άποψη περί συντηρητισμού εκφράζει και ο Huntington (1957), γράφοντας χαρακτηριστικά ότι «ο στρατιωτικός νους βλέπει τον κόσμο μέσα από τον φακό του συντηρητικού ρεαλισμού».

Ωστόσο, η υπόθεση της «συντηρητικής κουλτούρας» ελέγχεται ως προς την ακρίβειά της. Όπως παρατηρεί ο Hill (2015), η θεωρία αυτή αντιμετωπίζει την καινοτομία σαν ένα μονοδιάστατο φαινόμενο, όταν στην πραγματικότητα η επιτυχής καινοτομία είναι μια διαδικασία κατά την οποία ένα δεδομένο συστατικό στοιχείο της κουλτούρας του οργανισμού μπορεί να αποτελεί ταυτόχρονα δυνατότητα και αδυναμία. Συγκεκριμένα, ενώ αναδεικνύεται ότι η στρατιωτική κουλτούρα περιορίζει την ανάπτυξη καινοτόμων ιδεών, δεν λαμβάνεται υπόψη ότι από τα ίδια χαρακτηριστικά αυτής (π.χ. τον σεβασμό στην εξουσία), μπορεί να διευκολυνθεί η εφαρμογή καινοτομιών. Επιπρόσθετα, δεν εξηγεί το διαφορετικό εύρος αντιμετώπισης της οποίας τυγχάνουν οι καινοτόμες ιδέες που κατά καιρούς αναπτύσσονται και εφαρμόζονται εντός των ενόπλων δυνάμεων, το οποίο κυμαίνεται από την ενθουσιώδη υποδοχή μέχρι την πλήρη απόρριψη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων - Activity Based Costing (ABC)

§1. Οι έννοιες του κόστους και της κοστολόγησης

Ο υπολογισμός του κόστους αποτελεί βασικό στοιχείο οποιασδήποτε οικονομικής δραστηριότητας και απαραίτητη προϋπόθεση για την εξαγωγή συμπερασμάτων ως προς τα αποτελέσματά της και τον βαθμό επιτυχίας της. Ως **κόστος** ορίζεται το σύνολο των εξόδων, τα οποία απαιτούνται κάτω από συγκεκριμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες προκειμένου να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία ή, από μία άλλη οπτική γωνία, η οικονομική θυσία, εκφραζόμενη σε χρηματικές μονάδες, την οποία εσκεμμένα υφίσταται κάποιος για να αποκτήσει ή να δημιουργήσει υλικά ή άυλα οικονομικά αγαθά (Ιγνατιάδης, 1990). Σύμφωνα με τον Τσακιάγιαννο (1998), ο υπολογισμός του κόστους αναφέρεται στη μέτρηση των οικονομικών πόρων που αναλώθηκαν ή θα αναλωθούν στο μέλλον για να επιτευχθεί κάποιος συγκεκριμένος αντικειμενικός σκοπός.

Σε πολλές περιπτώσεις η μέτρηση των πόρων που αναλώθηκαν και ο υπολογισμός του αντίστοιχου κόστους μπορεί να αποδειχθεί ιδιαίτερα δύσκολο έργο. Όταν κανείς εξετάζει την παραγωγική λειτουργία μιας μεγάλης βιομηχανικής επιχείρησης θα πρέπει να λάβει υπόψη του τις αναλώσεις πολλών ειδών παραγωγικών πόρων (πρώτες ύλες, ανθρώπινη εργασία, χρήση μηχανικού εξοπλισμού κ.ά.), οι οποίοι αξιοποιούνται παράλληλα στη διαδικασία παραγωγής μεγάλου αριθμού διαφορετικών προϊόντων. Εξίσου και ίσως περισσότερο περίπλοκη είναι δυνατό να αποδειχθεί η κοστολόγηση όχι των προϊόντων, αλλά των υπηρεσιών που παρέχει μία επιχείρηση ή ένας οργανισμός. Στην περίπτωση αυτή η σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων παραγωγικών πόρων και του παραγόμενου τελικού αποτελέσματος είναι αρκετά πιο δυσδιάκριτη από ό,τι η σχέση μεταξύ πρώτων υλών και τελικών προϊόντων, η οποία χαρακτηρίζει την παραγωγή των υλικών αγαθών.

Η **κοστολόγηση** συνεπώς είναι μία συστηματική διαδικασία που αναφέρεται στη συγκέντρωση, την κατάταξη, την καταγραφή και τον κατάλληλο επιμερισμό των χρηματικών ποσών που απαιτούνται για την εξασφάλιση των πόρων που αναλώνονται κατά την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, με σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους αυτού.

1.1. Άμεσο και έμμεσο κόστος

Η κοστολόγηση απαιτεί την εύρεση και την άθροιση όλων εκείνων των χρηματικών ποσών που εκφράζουν την αξία των συντελεστών που έλαβαν μέρος στην παραγωγή του προϊόντος. Όπως μπορεί εύκολα να γίνει αντιληπτό, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των προϊόντων που παράγει μια επιχείρηση και των παραγωγικών πόρων που χρησιμοποιούνται για τον σκοπό αυτό, τόσο πιο δύσκολο γίνεται το έργο του υπολογισμού του κόστους παραγωγής. Η δυσκολία έγκειται στην εύρεση ενός αποτελεσματικού τρόπου βάσει του οποίου θα γίνει η κατανομή του κόστους κάθε χρησιμοποιούμενου συντελεστή της παραγωγής στα επιμέρους προϊόντα. Όσον αφορά στους παραγωγικούς συντελεστές που συμμετέχουν άμεσα στην παραγωγική διαδικασία, τα πράγματα είναι σχετικά απλά. Η ποσότητα των πρώτων υλών, οι ώρες ανθρώπινης εργασίας και οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος στην τελική του μορφή μπορούν να μετατραπούν γρήγορα σε κόστος εκφραζόμενο σε χρηματικούς όρους. Το κόστος αυτών των συντελεστών ονομάζεται **άμεσο κόστος**. Κατά τη λειτουργία μιας επιχείρησης όμως, προκύπτει η υποχρέωση πληρωμής και άλλων εξόδων που διαμορφώνουν το λεγόμενο **έμμεσο κόστος**, το οποίο αν και δεν αφορά σε υλικά ή ενέργειες άμεσα ορατά στο τελικό προϊόν, είναι απαραίτητο για την επιτυχή ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας.

Τα έξοδα που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του έμμεσου κόστους, ονομάζονται **γενικά έξοδα** και αφορούν σε κονδύλια όπως διαφημιστικές δαπάνες, ασφάλιστρα, ενοίκια, έξοδα συντηρήσεων και επισκευών, φόρους, λογαριασμούς ύδρευσης, τηλεφώνου και ηλεκτρικού ρεύματος, δαπάνες μετακινήσεων κ.ά. Ο επιμερισμός αυτών των εξόδων στα παραγόμενα προϊόντα ενέχει πολύ μεγαλύτερη δυσκολία από ό,τι η κατανομή του άμεσου κόστους, καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν είναι εύκολα αντιληπτή και υπολογίσιμη σε αριθμητικούς όρους η σχέση που συνδέει την κάθε χρηματική μονάδα που δαπανάται σε οποιοδήποτε από τα παραπάνω κονδύλια με το τελικώς παραγόμενο προϊόν. Γι' αυτό το λόγο οι Atrill & McLaney (2012) χαρακτηρίζουν ως γενικά έξοδα τα κόστη που δεν είναι δυνατόν να υπολογιστούν με ακρίβεια για κάθε μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

§2. Η παραδοσιακή αντίληψη για το κόστος

Η ανάγκη εύρεσης ενός τρόπου επιμερισμού των γενικών εξόδων, οδήγησε στην υιοθέτηση μιας προσέγγισης που για μεγάλο χρονικό διάστημα θεωρήθηκε ως η πλέον κατάλληλη για την αντιμετώπιση του προβλήματος και κυριάρχησε τόσο σε θεωρητικό και επιστημονικό επίπεδο, όσο και στο πεδίο της πρακτικής εφαρμογής από επιχειρήσεις και

οργανισμούς. Η κεντρική ιδέα της προσέγγισης αυτής είναι ο επιμερισμός των γενικών εξόδων μεταξύ των προϊόντων ανάλογα με τη διαπιστωμένη για κάθε προϊόν χρήση των συντελεστών παραγωγής (Hilton, 1994). Με άλλα λόγια, οι μετρήσεις που αφορούν στη χρήση των άμεσων παραγωγικών συντελεστών αξιοποιούνται για τη δημιουργία βάσεων επιμερισμού του κόστους, το οποίο προκύπτει από τους κατά κανόνα μη μετρήσιμους έμμεσους συντελεστές.

Πολλά συστήματα κοστολόγησης στηρίχθηκαν σε αυτή την κεντρική ιδέα, διαμορφώνοντας την παραδοσιακή αντίληψη περί επιμερισμού και υπολογισμού του κόστους παραγωγής. Ως παραδοσιακό χαρακτηρίζεται οποιοδήποτε σύστημα κοστολόγησης χρησιμοποιεί τις πρώτες ύλες ή την εργασία ως βάση για τον επιμερισμό των γενικών εξόδων (Turney, 2008). Είναι κάθε σύστημα λογιστικής κόστους που χρησιμοποιεί μονοδιάστατα και απλά μεγέθη όπως οι εργατοώρες, το κόστος εργασίας και οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων για να επιμερίσει τα κόστη (Maiyiki, 2011). Όπως επισημαίνει απλουστευτικά ο Brignall (1997), τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης παίρνουν το συνολικό κόστος που απαιτείται για την παραγωγή ενός προϊόντος και το διαιρούν με τις παραγόμενες μονάδες προϊόντος.

Η παραπάνω αντίληψη δημιουργήθηκε, διαμορφώθηκε και εδραιώθηκε παράλληλα με την αλματώδη βιομηχανική ανάπτυξη σε μια χρονική περίοδο κατά την οποία η άμεση εργασία αποτελούσε τον κύριο παραγωγικό συντελεστή, διαμορφώνοντας σε μεγάλο βαθμό το συνολικό βιομηχανικό κόστος παραγωγής. Τα γενικά έξοδα αποτελούσαν μικρό ποσοστό επί του συνολικού κόστους σε σχέση με την άμεση εργασία, που ήταν η κύρια πηγή εξόδων. Όσο περισσότερη ποσότητα άμεσης εργασίας χρειαζόταν για την παραγωγή ενός προϊόντος, τόσο περισσότερο αυξανόταν το κόστος παραγωγής. Ως συνέπεια αυτών των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της παραγωγικής διαδικασίας, τα κοστολογικά συστήματα της αντίστοιχης περιόδου εστίασαν στη μέτρηση του κόστους της εργασίας (Πλακογιάννη, 2005).

2.1. Τα μειονεκτήματα της παραδοσιακής αντίληψης

Στην πορεία του χρόνου όμως, τα δεδομένα άλλαξαν. Η τεχνολογική πρόοδος και η αύξηση του αυτοματισμού είχαν ως συνέπεια τη σταδιακή υποκατάσταση της άμεσης εργασίας από άλλους παραγωγικούς συντελεστές και τη διόγκωση των γενικών εξόδων, η οποία επήλθε ως αποτέλεσμα της μεταβολής των χαρακτηριστικών της παραγωγικής διαδικασίας και της λειτουργίας των επιχειρήσεων. Περισσότερες δαπάνες για διαφήμιση, για συντήρηση του ταχέως εξελισσόμενου τεχνολογικού εξοπλισμού, για υποστήριξη του προϊόντος μετά την πώληση συνεπάγονταν περισσότερα γενικά έξοδα. Ταυτόχρονα και εξαιτίας αυτών των αλλαγών, η παραδοσιακή κοστολόγηση αποδείχθηκε αναποτελεσματική. Ο επιμερισμός των συνεχώς αυξανόμενων γενικών εξόδων με βάση, κατά κύριο λόγο, τις ολοένα μειούμενες εργατοώρες επηρέαζε την ορθότητα των στοιχείων κόστους.

Σύμφωνα με τον Hilton (1994), τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν μία απλή, βασισμένη στον όγκο των εισροών, μέθοδο μέτρησης του κόστους, αλλά αυτό ακριβώς το γεγονός προκαλεί στρεβλώσεις στα εξαγόμενα στοιχεία. Για τον Krishnan (2006) το πρόβλημα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι ότι ένα μεγάλο μέρος του έμμεσου κόστους κατανέμεται μέσω της χρήσης συντελεστών που δεν σχετίζονται άμεσα με τις πραγματικές πηγές του συγκεκριμένου κόστους. Συνοψίζοντας, είναι δύσκολο να προσδιοριστεί η πραγματική προέλευση του έμμεσου κόστους και να διενεργηθεί η κατανομή του μεταξύ των παραγόμενων προϊόντων, από τη στιγμή που στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αυτό γίνεται με βάση τις εργατοώρες, τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και τον αριθμό των μονάδων προϊόντος (Sulaiman, Ahmad, & Alwi, 2004).

Τα συστήματα που στηρίχθηκαν στην παραδοσιακή αντίληψη περί επιμερισμού του κόστους εφαρμόστηκαν ευρέως για μεγάλο χρονικό διάστημα, διαμορφώθηκαν παράλληλα με την ανάπτυξη και υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων και αξιοποίησαν τα διαθέσιμα λογιστικά στοιχεία για να παράγουν αποτελέσματα. Αυτό είχε ως συνέπεια την καθιέρωση της παρουσίασης του κόστους κάθε εταιρείας ή οργανισμού σε λειτουργική βάση (κατά τμήμα ή τομέα) και κατά είδος εξόδου, σε αντιστοιχία δηλαδή με τους τηρούμενους στις λογιστικές καταστάσεις λογαριασμούς (π.χ. μισθοί, έξοδα μετακίνησης κ.ά.). Κατ' αυτόν τον τρόπο, η διοίκηση είχε τη δυνατότητα να γνωρίζει από ποιον ξοδεύονταν χρήματα και για ποιον σκοπό, όχι όμως και το ακριβές κόστος κάθε συγκεκριμένης δραστηριότητας που υλοποιούνταν για τον σκοπό αυτό (Ναλμπάντη & Λαΐου, 2007).

Ο Adams (1996) τονίζει ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αποτυγχάνουν να ενσωματώσουν άλλους πόρους ή κόστη δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία στην παραγωγική διαδικασία, καθώς αναθέτουν όλα τα κόστη αποκλειστικά και μόνο στα παραγόμενα προϊόντα. Σύμφωνα με την Πλακογιάννη (2005), αυτά τα συστήματα δεν προσδιορίζουν επαρκώς τον τρόπο που συγκεκριμένες δραστηριότητες σε μια αυτοματοποιημένη παραγωγή προκαλούν μεταβολές σε σημαντικές κατηγορίες κόστους. Η παραδοσιακή κοστολόγηση έχει την τάση να παρέχει πληροφορίες, οι οποίες αν και ακριβείς, είναι συνήθως ανεπίκαιρες, ασύνδετες μεταξύ τους και παραπλανητικές (Gering, 1999).

§3. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων

Η ανεπάρκεια των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είχε ως αποτέλεσμα οι οργανισμοί να αναζητήσουν εναλλακτικά συστήματα κοστολόγησης (Bvumbi, 2017), τα

οποία θα μπορούσαν να ανταποκριθούν καλύτερα στις μεταβαλλόμενες συνθήκες της παραγωγής.

Οι Miller και Vollman (1985) ήταν οι πρώτοι που έγραψαν ότι «το κλειδί για τον έλεγχο των γενικών εξόδων είναι ο έλεγχος των δραστηριοτήτων που τα προκαλούν». Στα τέλη της δεκαετίας του '80 οι Robin Cooper και Robert Kaplan παρουσίασαν την μέθοδο της **Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC)**, η οποία εστιάζει την προσοχή στο κόστος των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας (Baird, Harrison & Reeve, 2004).

Η βασική ιδέα του συγκεκριμένου μοντέλου είναι ότι εφόσον όλες οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων υποστηρίζουν την παραγωγή και την παροχή αγαθών και υπηρεσιών, θα πρέπει όλες να συνυπολογίζονται στα κόστη παραγωγής. Επιπρόσθετα, εφόσον όλα τα βιομηχανικά και εταιρικά κόστη είναι διαχωρίσιμα, μπορούν να αναλυθούν και να κατανεμηθούν σε συγκεκριμένα προϊόντα. Η λογική πίσω από το ABC είναι ότι η παραγωγή προϊόντων είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες απαιτούν πόρους και κατά συνέπεια δημιουργούν κόστος. Αν ένας οργανισμός είναι σε θέση να προσδιορίσει τις δραστηριότητές του, το ABC θα τον βοηθήσει να υπολογίσει το κόστος κάθε προϊόντος (Yousif & Yousif, 2011).

Σύμφωνα με αυτή τη θεώρηση, συγκεκριμένες δραστηριότητες εκτελούνται στα πλαίσια της διαδικασίας παραγωγής των προϊόντων, χρησιμοποιώντας τους πόρους του οργανισμού με αποτέλεσμα τη δημιουργία κόστους. Αυτές ακριβώς οι δραστηριότητες και όχι απ' ευθείας οι παραγωγικοί πόροι αναλώνονται στη συνέχεια για να παραχθεί το τελικό προϊόν. Αν προσδιοριστεί η αξία των πόρων που αναλώνονται από μία δραστηριότητα και στη συνέχεια η αξία της δραστηριότητας που αναλώνεται κατά την παραγωγή ενός προϊόντος είναι δυνατό να υπολογιστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων (Ντίνη, 2012).

Οι δημιουργοί της μεθόδου, Cooper & Kaplan (1998), απαριθμούν τα βασικά ερωτήματα στα οποία το ABC δίνει απάντηση:

- α. Ποιες δραστηριότητες εκτελούνται με χρήση των πόρων του οργανισμού.
- β. Πόσο κοστίζει η εκτέλεση κάθε δραστηριότητας.
- γ. Για ποιο λόγο είναι απαραίτητη για τον οργανισμό η εκτέλεση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων.
- δ. Τι ποσοστό από κάθε δραστηριότητα αναλώνεται για τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες του οργανισμού.

3.1. Βασικές έννοιες και ορισμοί του μοντέλου ABC

Η θεωρία του Activity Based Costing δομείται πάνω σε μια σειρά εννοιών, η ανάλυση των οποίων είναι απαραίτητη για την καλύτερη κατανόηση του μοντέλου.

3.1.i. Δραστηριότητα (Activity)

Στην ιστοσελίδα businessdictionary.com η έννοια της δραστηριότητας στα πλαίσια του Activity Based Costing ορίζεται ως η εργασία ή η συνάθροιση εργασιών που εκτελούνται εντός ενός οργανισμού για τους σκοπούς της λειτουργίας του. Ως εργασία στην περίπτωση αυτή εννοείται η εκτέλεση οποιουδήποτε έργου ή καθήκοντος από ανθρώπινο παράγοντα, μηχανικό ή υπολογιστικό σύστημα, το οποίο είναι αναγκαίο για την ικανοποίηση των αναγκών των πελατών (Ναλμπάντη & Λαΐου, 2007). Η δραστηριότητα είναι μια διαδικασία που συνδυάζει με κατάλληλο τρόπο ανθρώπους, τεχνολογία, υλικά και μεθόδους για τους σκοπούς της λειτουργίας ενός οργανισμού (Carmo, L.P. & Padovani, 2012).

Οι δραστηριότητες της επιχείρησης ή του οργανισμού μπορούν να ταξινομηθούν με βάση διαφορετικά κριτήρια ως εξής (Ντίνη, 2012):

α. Συμβολή στην επίτευξη των στόχων

Ανάλογα με τον βαθμό συμβολής της στην επίτευξη της αποστολής και των στόχων του οργανισμού, μια δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί ως πρωτεύουσα ή δευτερεύουσα. Στην πρώτη περίπτωση πρόκειται για δραστηριότητες που συντελούν άμεσα και αποφασιστικά στην επίτευξη της αποστολής του οργανισμού, ενώ στη δεύτερη περίπτωση εντάσσονται δραστηριότητες υποστηρικτικές, όπως π.χ. επίβλεψη, εκπαίδευση, διοικητική υποστήριξη.

β. Δημιουργία προστιθέμενης αξίας

Με βάση το αν προσθέτουν με τρόπο ορατό και εμφανή επιπλέον αξία στο τελικώς παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία, οι δραστηριότητες διακρίνονται σε προστιθέμενης αξίας και μη προστιθέμενης αξίας.

γ. Ανάγκη εκτέλεσης

Οι δραστηριότητες που πρέπει οπωσδήποτε να εκτελεστούν από μία επιχείρηση, καθώς είναι απαραίτητες για την επίτευξη των στόχων της και την εξασφάλιση της βιωσιμότητάς της, ονομάζονται υποχρεωτικές. Ως προαιρετικές χαρακτηρίζονται όλες οι άλλες, πέραν των υποχρεωτικών, δραστηριότητες, η εκτέλεση των οποίων εναπόκειται στην κρίση της διοίκησης.

δ. Επανάληψη

Οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα μία φορά κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και έχουν διακριτά σημεία έναρξης και λήξης, ονομάζονται μη επαναλαμβανόμενες. Αντίθετα, επαναλαμβανόμενες είναι εκείνες οι δραστηριότητες οι οποίες από τη φύση τους εκτελούνται κατά συνεχή τρόπο.

ε. Στρατηγική

Στρατηγικές δραστηριότητες είναι εκείνες οι οποίες συνδέονται με τρόπο άμεσο και εμφανή με τη στρατηγική του οργανισμού και έχουν κρίσιμο ρόλο στην επιτυχή εφαρμογή της.

Το Ινστιτούτο Δημόσιας Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής της Μεγάλης Βρετανίας (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA) προτείνει μια διαφορετική κατηγοριοποίηση των δραστηριοτήτων, στηριζόμενη στο κριτήριο της σπουδαιότητάς τους και της προσθήκης αξίας (Jackson, 2013):

α. Δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στον πελάτη και αν διακοπούν θα μειωθεί η ποιότητα της υπηρεσίας που παρέχεται στον πελάτη.

β. Δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στον οργανισμό και υπό προϋποθέσεις και στον πελάτη.

γ. Δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και η διακοπή τους θα μπορούσε να βελτιώσει την υπηρεσία.

δ. Δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία, αλλά η εκτέλεσή τους κρίνεται ως υποχρεωτική και απαραίτητη για τον οργανισμό.

Ιδιαίτερα σημαντική για την κατανόηση και την εφαρμογή στην πράξη της μεθοδολογίας του ABC είναι η ταξινόμηση των εκτελούμενων δραστηριοτήτων σε τελικές και ενδιάμεσες, ανάλογα με τη θέση τους στη διαδικασία παραγωγής και τη σχέση τους τόσο με τις άλλες δραστηριότητες, όσο και με το τελικό προϊόν (Πλακογιάννη, 2005):

α. Τελικές δραστηριότητες είναι αυτές που χρησιμοποιούνται και αναλώνονται μόνο από το τελικό προϊόν. Το υπολογισμένο κόστος αυτών των δραστηριοτήτων κατανέμεται μεταξύ των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών.

β. Ενδιάμεσες δραστηριότητες είναι εκείνες που αναλώνονται από άλλες δραστηριότητες (τελικές ή ενδιάμεσες). Το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων κατανέμεται μεταξύ άλλων, μεταγενέστερων σε σειρά εκτέλεσης, δραστηριοτήτων.

Η αναγνώριση της διαφοράς μεταξύ των δύο κατηγοριών διευκολύνει την κοστολόγηση του προϊόντος, καθώς πριν γίνει η κατανομή του κόστους των τελικών

δραστηριοτήτων στα προϊόντα, το κόστος των ενδιάμεσων δραστηριοτήτων, το οποίο αναλώνεται από τις τελικές δραστηριότητες, πρέπει να καταλογιστεί σε αυτές.

3.1.ii. Οδηγοί κόστους (Cost drivers)

Η ανάγκη διαμόρφωσης ενός αποτελεσματικότερου συστήματος κοστολόγησης προέκυψε κατά κύριο λόγο από την αδυναμία των συστημάτων που στηρίζονταν στις παραδοσιακές αντιλήψεις και μεθόδους να επιμερίσουν το συνολικό κόστος και ιδιαίτερα τα γενικά έξοδα με τρόπο ορθό και αντικειμενικό μεταξύ των παραγομένων προϊόντων.

Αυτήν ακριβώς την αδυναμία αντιμετωπίζει η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων εισάγοντας της έννοια του οδηγού κόστους. Οι οδηγοί κόστους αποτελούν τους παράγοντες που απεικονίζουν ποσοτικά με τον αντιπροσωπευτικότερο δυνατό τρόπο τη συμμετοχή των αναλισκόμενων παραγωγικών πόρων και των εκτελούμενων δραστηριοτήτων στα τελικά προϊόντα και διαμορφώνουν τις βάσεις επιμερισμού του κόστους.

Σύμφωνα με την επίσημη ορολογία του Βρετανικού Ινστιτούτου Διοικητικής Λογιστικής (Chartered Institute of Management Accounting – CIMA), **ο οδηγός κόστους (cost driver)** είναι κάθε παράγοντας ο οποίος προκαλεί μεταβολή στο κόστος μιας δραστηριότητας (Eaton, 2005). Κάθε δραστηριότητα μπορεί να έχει πολλούς οδηγούς κόστους που σχετίζονται με αυτήν. Για παράδειγμα, μία βιομηχανική παραγωγική δραστηριότητα μπορεί να έχει ως οδηγούς κόστους ένα μηχάνημα, τον χειριστή του μηχανήματος, την επιφάνεια σε τ.μ. που καταλαμβάνει το συγκεκριμένο μηχάνημα στο χώρο και την κατανάλωση ενέργειας.

Οι οδηγοί κόστους μπορούν να αναφέρονται σε παραγωγικούς πόρους ή σε δραστηριότητες. Στην πρώτη περίπτωση ο οδηγός λειτουργεί ως ένα μέτρο για την κατανομή του κόστους που προκαλείται από την ανάλωση παραγωγικών πόρων και γι' αυτό καλείται οδηγός πόρων (resource driver). Στη δεύτερη περίπτωση η λειτουργία του οδηγού αφορά στον επιμερισμό του κόστους που επιφέρει η εκτέλεση μιας δραστηριότητας, οπότε πρόκειται για ένα οδηγό δραστηριοτήτων (activity driver).

Λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο μέτρησης, οι οδηγοί κόστους μπορούν να διακριθούν σε τρία είδη (Kaplan & Cooper, 1998):

α. Οδηγοί συναλλαγών (Transaction drivers), οι οποίοι μετρούν πόσο συχνά εκτελείται μία δραστηριότητα. Παραδείγματα αυτού του είδους οδηγών είναι ο αριθμός των παραγόμενων μονάδων προϊόντος, ο αριθμός των εκδιδόμενων αποδείξεων κ.ά. Οι οδηγοί συναλλαγών είναι οι λιγότερο δαπανηροί, ως προς τη διαδικασία εφαρμογής και συλλογής δεδομένων, μπορούν όμως να είναι και οι λιγότερο ακριβείς, καθώς η χρήση τους στηρίζεται στην αποδοχή της υπόθεσης ότι ακριβώς η ίδια ποσότητα παραγωγικών πόρων αναλώνεται κάθε φορά που εκτελείται η ίδια δραστηριότητα.

β. Οδηγοί διάρκειας (Duration drivers), οι οποίοι μετρούν πόσος χρόνος απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας. Είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικοί και ακριβείς σε περιπτώσεις που ο χρόνος που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας παρουσιάζει μεγάλες διακυμάνσεις για διαφορετικά είδη εισροών και παραγόμενων προϊόντων. Καθώς όμως απαιτούν την εκτίμηση της χρονικής διάρκειας για κάθε διαφορετική εκτέλεση της δραστηριότητας, αποδεικνύονται στην πράξη αρκετά πιο δαπανηροί από τους οδηγούς συναλλαγών.

γ. Οδηγοί έντασης (Intensity drivers), οι οποίοι υπολογίζουν λεπτομερώς το ακριβές κόστος των χρησιμοποιούμενων πόρων που απαιτούνται για κάθε διαφορετική εκτέλεση μιας δραστηριότητας. Για παράδειγμα, ένας οδηγός αυτού του είδους θα υπολογίσει την ακριβή επιβάρυνση που προκύπτει από τη χρήση εξειδικευμένου αντ' ανειδίκευτου προσωπικού για τη λειτουργία ενός μηχανήματος. Η μεγαλύτερη ακρίβεια που εξασφαλίζουν οι οδηγοί έντασης αντισταθμίζεται από το υψηλότερο κόστος που συνεπάγεται η εφαρμογή τους.

Η επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους για κάθε περίπτωση θα πρέπει, κατά συνέπεια, να λαμβάνει υπόψη τόσο το επιθυμητό επίπεδο ακρίβειας όσο και τη δυνατότητα του οργανισμού να αναλάβει το κόστος εφαρμογής τους. Γενικότερα, για να είναι αποτελεσματικός ένας οδηγός κόστους, θα πρέπει το αντίστοιχο κόστος να δημιουργείται από μία δραστηριότητα μετρήσιμη σε ποσοτικούς όρους, η οποία στη συνέχεια να μπορεί να συνδεθεί με το αποτέλεσμα της παραγωγής (Innes & Mitchell, 1995).

3.1.iii. Αντικείμενα κόστους (Cost objects)

Αντικείμενο κόστους (cost object), σύμφωνα με τον ορισμό που επιλέγει η ιστοσελίδα www.accountingcoach.com, είναι ένα προϊόν ή ένα τμήμα του οργανισμού για το οποίο μετρώνται τα κόστη. Για παράδειγμα, ένα προϊόν είναι το αντικείμενο κόστους για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το τμήμα συντήρησης ενός εργοστασίου είναι το αντικείμενο κόστους για το κόστος που αφορά στους μισθούς των υπαλλήλων του τμήματος συντήρησης και στις προμήθειες ανταλλακτικών που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της συντήρησης. Σε μεταγενέστερο στάδιο της διαδικασίας Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τα κόστη του τμήματος συντήρησης θα κατανεμηθούν σε κάποια προϊόντα, τα οποία επίσης είναι αντικείμενα κόστους. Γενικά, αντικείμενο κόστους μπορεί να είναι ένας πελάτης, μια μηχανή, μια ομάδα εργαζομένων, ένα προϊόν κ.ά.

Ανάλογα με την περίπτωση και όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα του οργανογράμματος και των λειτουργιών ενός οργανισμού, είναι δόκιμη και η χρήση του όρου της δεξαμενής κόστους (cost pool), ο οποίος αναφέρεται στη συγκέντρωση πολλών

ομοειδών, συναφών ή συσχετιζόμενων μεταξύ τους αντικειμένων κόστους και στο συγκεντρωτικό υπολογισμό του κόστους που προκύπτει από αυτά.

Οι Jawahar & Seema(2009) ορίζουν το ABC ως ένα σύστημα που εστιάζει στις μεμονωμένες δραστηριότητες ως θεμελιώδη αντικείμενα κόστους. Το ποσό των εξόδων που αντιστοιχεί σε κάθε δραστηριότητα χρησιμοποιείται ως βάση για την κατανομή της συνολικής δαπάνης σε άλλα αντικείμενα κόστους, όπως τα προϊόντα και οι υπηρεσίες.

Με βάση τα παραπάνω, γίνεται κατανοητό ότι η μεθοδολογία του Activity Based Costing παρέχει τη δυνατότητα απόκτησης γνώσης, όχι μόνο για το κόστος του κάθε παραγόμενου προϊόντος, αλλά και του κάθε εξυπηρετούμενου πελάτη ή του κάθε τμήματος της επιχείρησης. Η κατάλληλη επιλογή οδηγών και αντικειμένων κόστους μπορεί να προσδώσει στα παραγόμενα στοιχεία κόστους τον επιθυμητό βαθμό ανάλυσης και λεπτομέρειας, παρέχοντας στη διοίκηση χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και τον σχεδιασμό στρατηγικής.

§4. ABC και παραδοσιακή κοστολόγηση

Το ABC αναπτύχθηκε ως εναλλακτική προσέγγιση απέναντι στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα οποία, αν και χρησιμοποιούνταν ευρέως, δεν είχαν την ικανότητα να καθορίσουν με ακρίβεια τα πραγματικά κόστη παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών και να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να λαμβάνονται αποφάσεις βασισμένες σε μη επαρκή στοιχεία και να εκτίθεται ο οργανισμός σε κίνδυνο (Cardos & Pete, 2011). Ακριβώς λόγω της ανάγκης των διοικητικών στελεχών να υποστηρίζονται από ένα σύγχρονο σύστημα διαχείρισης κόστους που παρέχει ποιοτικά στοιχεία για τη διαδικασία λήψης απόφασης, πολλοί οργανισμοί μετακινήθηκαν από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στο σύστημα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Ozbayrak, Akgun & Turker, 2004).

Ο Aboumrad (2000) σημειώνει ότι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι ένα εργαλείο για τον έλεγχο του κόστους, το οποίο κατανέμει τα άμεσα και έμμεσα κόστη σε προϊόντα και υπηρεσίες με βάση την ανάλυση των πόρων που πραγματοποιήθηκε από τις δραστηριότητες που λαμβάνουν μέρος στην παραγωγική διαδικασία. Επιπρόσθετα, η κατανομή του κόστους ανάλωσης των παραγωγικών πόρων κατά εκτελούμενη δραστηριότητα αποτελεί μια δραστική αλλαγή στον τρόπο σκέψης και διαχείρισης του κόστους, καθώς ενώ τα πρωτογενή οικονομικά στοιχεία του οργανισμού παρέχουν κατηγοριοποίηση των εξόδων ανά κωδικό (π.χ. μισθοί, υπερωρίες, πρώτες ύλες, συντήρηση κ.ά.), οι οδηγοί κόστους συγκεντρώνουν τα στοιχεία αυτά και τα ανακατανέμουν στις δραστηριότητες που εκτελούνται από τα τμήματα του οργανισμού. Με αυτόν τον τρόπο οι οργανισμοί μαθαίνουν για πρώτη φορά τι ξοδεύουν στις δραστηριότητες που εκτελούν.

Οι βασικές διαφορές του Activity Based Costing σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης συνοψίζονται στα εξής (Glass, Margolis & Wallace, 1994):

α. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αντιμετωπίζουν τους οργανισμούς ως ένα σύνολο λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων (π.χ. μισθοί, οδοιπορικά έξοδα), καθώς εστιάζουν αποκλειστικά στα ποσά που ξοδεύονται.

β. Το ABC βασίζεται στην αρχή ότι οι δραστηριότητες αναλώνουν πόρους, ενώ τα προϊόντα αναλώνουν δραστηριότητες. Αντιμετωπίζει τους οργανισμούς ως ένα σύνολο δραστηριοτήτων που αναλώνουν πόρους και εστιάζει στην αιτία ανάλωσης αυτών. Αντί να δεχθεί τα γενικά έξοδα ως ανεξάρτητα από τους παραγωγικούς συντελεστές, το ABC τα κατανέμει μεταξύ των προϊόντων, ανάλογα με το «όφελος» που λαμβάνει το κάθε ένα από αυτά από την κάθε εκτελούμενη δραστηριότητα, καταλήγοντας σε πιο ακριβή αποτελέσματα για το κόστος τους. Με αυτόν τον τρόπο βοηθά τη διοίκηση όχι μόνο να καταλάβει τι προκαλεί τα γενικά έξοδα, αλλά και να αναλύσει την αξία κάθε διαδικασίας, να αξιολογήσει τη χρησιμότητά της για τον οργανισμό και να λάβει τις κατάλληλες αποφάσεις ως προς τη συνέχιση, τη διακοπή ή την τροποποίησή της.

Σύμφωνα με τους McCabe, McKendrick & Keenan (2002), το ABC είναι μία τεχνική που επιχειρεί να αποκαλύψει τις αιτίες που δημιουργούν το κόστος και προσπαθεί να ενσωματώσει σε αυτό τα γενικά έξοδα με τον ορθότερο δυνατό τρόπο, χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους. Κατ' αυτόν τον τρόπο διαφέρει από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, οι οποίες ενσωματώνουν τα γενικά έξοδα των τμημάτων του οργανισμού χρησιμοποιώντας κλασικούς συντελεστές καταμερισμού, όπως οι ώρες άμεσης εργασίας.

Όπως επισημαίνουν οι Ναλμπάντη & Λαΐου (2007), πριν την ανάπτυξη της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων οι επιχειρήσεις δεν είχαν εικόνα για το χρόνο που απαιτούσε η εκτέλεση κάθε μιας από τις δραστηριότητές τους, καθώς για τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης η πληροφορία αυτή ήταν ουσιαστικά αδιάφορη. Με το ABC όμως, τα στοιχεία αυτά είναι στη διάθεση της επιχείρησης και μπορούν να προσφέρουν δυνατότητες βελτίωσης της αποδοτικότητας.

Εξετάζοντας διεξοδικότερα τη σχέση μεταξύ της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των παλαιότερων συστημάτων κοστολόγησης, ως βασικά σημεία διαφοροποίησης μπορούν να θεωρηθούν τα εξής (Πλακογιάννη, 2005):

α. Τα χρησιμοποιούμενα από το ABC αντικείμενα και δεξαμενές κόστους, αφορούν σε συγκεκριμένες πραγματικές δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, το κόστος των οποίων είναι ίσο με το άθροισμα των εξόδων που καταλογίστηκαν σε κάθε μία από αυτές και όχι σε κέντρα κόστους που προκύπτουν από τη λογιστική ταξινόμηση των κωδικών εξόδων της επιχείρησης.

β. Η κατανομή του κόστους από τους παραγωγικούς πόρους στις δραστηριότητες και στα τελικά προϊόντα πραγματοποιείται με τη χρήση περισσότερων, αναλυτικότερων και αντικειμενικότερων κριτηρίων επιμερισμού (οδηγοί κόστους), επιτυγχάνοντας την καλύτερη δυνατή απεικόνιση της πραγματικότητας στα εξαγόμενα στοιχεία. Αυτό συμβαίνει γιατί η επιλογή των οδηγών κόστους βασίζεται στην ύπαρξη αιτιώδους σχέσης μεταξύ του παράγοντα που προκαλεί το κόστος και του παραγόμενου αποτελέσματος. Αντίθετα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εφαρμόζαν βάσεις επιμερισμού (π.χ. άμεση εργασία, ώρες επεξεργασίας κ.ά.), οι οποίες είχαν ελάχιστη σχέση με την προέλευση του προκύπτοντος κόστους.

γ. Το Activity Based Costing μπορεί να λειτουργήσει για την επιχείρηση όχι μόνο ως εργαλείο κοστολόγησης, αλλά και ως σύστημα ανάλυσης και καταγραφής των διαδικασιών και δραστηριοτήτων της και αξιολόγησης των εναλλακτικών επιλογών της.

Σύμφωνα με τη μελέτη εφαρμογής του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στη Νομαρχία Γρεβενών που διενήργησαν οι Βαζακίδης, Καραγιάννης & Τσιάλτα (2010), τα βασικά σημεία υπεροχής της μεθόδου σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα είναι:

α. Οι δαπάνες αναλύονται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, όπου απλώς κατηγοριοποιούνται ως άμεσες και έμμεσες.

β. Οι παραδοσιακές μέθοδοι ομαδοποιούν τα γενικά έξοδα στα κέντρα κόστους (π.χ. παραγωγή, διοίκηση, υπηρεσίες, έρευνα), ενώ το ABC τα κατηγοριοποιεί ανάλογα με τις δραστηριότητες από τις οποίες προήλθαν.

γ. Το ABC αναλύει όλες τις δραστηριότητες του οργανισμού, παρέχοντας πληροφορίες στα διοικητικά στελέχη για το ποιες συνεισφέρουν λιγότερο ή κοστίζουν περισσότερο, βοηθώντας τα να τις αξιολογήσουν.

δ. Η λεπτομερής ανάλυση δραστηριοτήτων και κόστους οδηγούν στην κατάρτιση καλύτερων προϋπολογισμών.

Συνοψίζοντας, ο Narong (2009) αναφέρει χαρακτηριστικά ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης παρουσιάζουν τα στοιχεία κόστους με τρόπο που κάνουν τους ανθρώπους χαρούμενους ή λυπημένους, ενώ το ABC τους εκπαιδεύει και τους κάνει πιο έξυπνους και ικανούς να καταλάβουν το πραγματικό κόστος των προϊόντων, υπηρεσιών και διαδικασιών. Οι Cooper & Caplan (1988) από την άλλη, αναγνωρίζουν ότι τα κόστη δεν μπορούν να υπολογιστούν με απόλυτη ακρίβεια, αλλά είναι προτιμότερο να είναι κανείς «κατά βάση σωστός» με το ABC, παρά «με ακρίβεια λάθος», χρησιμοποιώντας ξεπερασμένες μεθόδους.

§5. Εφαρμογή του ABC: Προϋποθέσεις & περιορισμοί

Τα συμπεράσματα από την εφαρμογή της μεθοδολογίας του Activity Based Costing σε επιχειρήσεις και οργανισμούς, υποδεικνύουν συγκεκριμένα σημεία, περιορισμούς του συστήματος και παράγοντες που διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο και έχουν ιδιαίτερη σημασία για την επιτυχία του στην πράξη.

5.1. Τρόπος εφαρμογής του ABC

Κατά τον Roztocki (2005), η εφαρμογή του ABC μπορεί να γίνει σε έξι κύρια βήματα:

α. Καθορισμός του σκοπού και των απαιτήσεων του συστήματος: Σε αυτό το στάδιο πρέπει η διοίκηση να αποφασίσει ποιος είναι ο βασικός σκοπός χρήσης του συστήματος. Για παράδειγμα ένα σύστημα κοστολόγησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί εναλλακτικά για έλεγχο κόστους, προσδιορισμό τιμολογιακής πολιτικής, εκτίμηση αποθεμάτων. Επίσης, πρέπει να αποφασιστεί ποιος θα είναι ο απαιτούμενος βαθμός ακρίβειας και αξιοπιστίας του συστήματος κοστολόγησης, λαμβάνοντας υπόψη ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός ακρίβειας, τόσο υψηλότερο είναι και το αντίστοιχο κόστος συλλογής στοιχείων.

β. Προσδιορισμός των κύριων δραστηριοτήτων της επιχείρησης που δημιουργούν γενικά έξοδα.

γ. Κατανομή των γενικών εξόδων στις διάφορες δραστηριότητες.

δ. Κατανομή του κόστους των δραστηριοτήτων σε αντικείμενα κόστους.

ε. Υπολογισμός κόστους παραγωγής για κάθε αντικείμενο κόστους.

στ. Αξιοποίηση των στοιχείων που προκύπτουν για λήψη αποφάσεων, καθώς η απλή πληροφόρηση για το κόστος παραγωγής δεν μπορεί από μόνη της να βελτιώσει αυτόματα την απόδοση του οργανισμού, αν δεν συνδυαστεί με ανάλυση των στοιχείων και βαθύτερη κατανόησή τους, ώστε αυτά να αξιοποιηθούν για τη βελτίωση της αποδοτικότητας.

Μία συνήθης πρόκληση που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το ABC είναι η διαδικασία συλλογής στοιχείων που αφορούν στην κατανομή του κόστους μεταξύ των δραστηριοτήτων. Αυτή η διαδικασία απαιτεί την απάντηση σε τρία ερωτήματα (Bukovinsky, Sprohge & Talbott, 2000):

α. Τι πραγματικά κάνει η επιχείρηση (σε αντιδιαστολή με το τι προβλέπει το οργανόγραμμά της).

β. Ποιοι είναι οι κατάλληλοι οδηγοί πόρων (resource drivers), τα μεγέθη δηλαδή εκείνα που θα βοηθήσουν στην κατανομή των αναλωθέντων πόρων μεταξύ των δραστηριοτήτων.

γ. Ποιοι είναι οι κατάλληλοι οδηγοί δραστηριοτήτων (activity drivers), τα μεγέθη εκείνα βάσει των οποίων θα γίνει η κατανομή του κόστους των δραστηριοτήτων μεταξύ των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Η συλλογή των απαραίτητων στοιχείων μπορεί να γίνει με προσωπικές συνεντεύξεις με διοικητικά στελέχη και με εργαζομένους που κατέχουν καίριες θέσεις στον οργανισμό, με μελέτη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και με παρατήρηση της καθημερινής λειτουργίας (Βαζακίδης, Καραγιάννης & Τσιάλλα, 2010). Βασικές πληροφορίες που πρέπει να συγκεντρωθούν σε αυτό το στάδιο αφορούν στις δραστηριότητες που εκτελούν οι εργαζόμενοι, στον χρόνο που διαθέτουν σε κάθε μία από αυτές, στην κατανάλωση πόρων από τις δραστηριότητες και στην αξία που συνεισφέρουν αυτές στον οργανισμό (Πλακογιάννη, 2005).

Εκτός από την έρευνα για συλλογή των δεδομένων που χρησιμεύουν στη διαδικασία αναγνώρισης και προσδιορισμού των εκτελούμενων δραστηριοτήτων, μεγάλη σπουδαιότητα για την επιτυχή εφαρμογή της μεθόδου έχει η επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους (Chea, 2011). Όπως προαναφέρθηκε η βασική διαφοροποίηση του Activity Based Costing από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έγκειται στον αναλυτικό υπολογισμό και στη ρεαλιστική κατανομή του κόστους των δραστηριοτήτων, ενέργειες για τις οποίες οι οδηγοί κόστους αποτελούν το «κλειδί». Η επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους είναι μια ιδιαίτερα περίπλοκη διαδικασία (Staubus, 1990). Όπως τονίζει ο Cooper (1990), η εφαρμογή της μεθόδου σε έναν οργανισμό με διευρυμένο πεδίο δραστηριοτήτων προϋποθέτει οι απλές δράσεις να ομαδοποιηθούν σε δραστηριότητες και το κόστος των τελευταίων που δεν συνδέεται άμεσα με μετρήσιμες ποσότητες παραγωγικών συντελεστών, να υπολογιστεί με τη χρήση οδηγών κόστους που αντιπροσωπεύουν τη ζήτηση για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Όσο μεγαλύτερος αριθμός ενδιάμεσων δραστηριοτήτων ομαδοποιούνται σε μία τελική δραστηριότητα, τόσο πιο δύσκολο είναι για έναν απλό οδηγό κόστους να υπολογίσει με ακρίβεια την ανάλωση των πόρων.

5.2. Οι περιορισμοί του ABC

Κατά την εφαρμογή του Activity Based Costing, διαπιστώνεται η ύπαρξη εγγενών περιορισμών που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου τα αποτελέσματα να είναι τα επιθυμητά. Οι σημαντικότεροι από αυτούς είναι (Chea, 2011):

α. Η επιθυμία για υιοθέτηση ενός ABC συστήματος συχνά αντιμετωπίζεται με διστακτικότητα από τα υψηλά επίπεδα της διοίκησης.

β. Η επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους είναι συχνά περίπλοκη διαδικασία.

γ. Η εφαρμογή του ABC απαιτεί χρόνο και συνεπάγεται υψηλό κόστος.

δ. Το σύστημα ABC μπορεί να είναι αρκετά περίπλοκο σε σχέση με τις ανάγκες του οργανισμού.

Ο Ismail (2010) θεωρεί ότι η επιτυχής εφαρμογή ενός συστήματος διαχείρισης κόστους σε έναν οργανισμό είναι μία διοικητική καινοτομία. Η επιτυχία μιας διοικητικής καινοτομίας καθορίζεται σε μεγάλο βαθμό από παράγοντες σχετικούς με την οργάνωση και τις συμπεριφορές που χαρακτηρίζουν τον οργανισμό. Τέτοιοι παράγοντες είναι η υποστήριξη της διοίκησης και των εργαζομένων, αλλά και οι πόροι που διατίθενται για την υλοποίηση του νέου συστήματος.

Η υποστήριξη της διοίκησης κατά τη φάση της εφαρμογής του ABC είναι ιδιαίτερα σημαντική για την επιτυχία του εγχειρήματος (Correia, Langfield-Smith, Thorne & Hilton, 2008). Οι Bagur, Boned & Tayles (2006) θεωρούν ότι το Activity Based Costing είναι περισσότερο μία διοικητική παρά μια τεχνικής φύσης καινοτομία. Γι' αυτόν τον λόγο επισημαίνουν ότι η δέσμευση και η υποστήριξη της διοίκησης είναι απαραίτητη, ώστε να εξασφαλιστεί η συνεργασία όλων των τμημάτων του οργανισμού. Η απουσία της στήριξης αυτής στέλνει το «λάθος» μήνυμα, ότι το νέο σύστημα δεν είναι σημαντικό. Η διοίκηση θα πρέπει να εξασφαλίσει ότι οι εργαζόμενοι είναι έτοιμοι για την αλλαγή πριν την εφαρμογή του ABC και οι τελευταίοι θα πρέπει να πιστέψουν ότι η συγκεκριμένη αλλαγή θα επιφέρει βελτιώσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, μια πιλοτική εφαρμογή του σχεδίου θα μπορούσε να αποδειχθεί ιδιαίτερα χρήσιμη, ώστε να κάνει τη διαδικασία αποδοχής και υιοθέτησης του νέου συστήματος από το προσωπικό ομαλότερη και αποτελεσματικότερη. Όπως άλλωστε τονίζουν χαρακτηριστικά οι Thorne & Gurd (1995), «η λήψη αποφάσεων σε μια επιχείρηση με βάση το κόστος προκαλεί ενθουσιασμό στη διοίκηση, όχι όμως απαραίτητα και στο προσωπικό».

Σε αντίστοιχο πνεύμα, οι Liu & Pan (2007) τονίζουν ότι για την επιτυχή εφαρμογή του ABC απαιτείται τόσο η υποστήριξη των υψηλότερων επιπέδων της διοίκησης, όσο και η αποδοχή των χαμηλότερων στελεχών αυτής, η οποία μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της παρουσίας των μειονεκτημάτων και των στρεβλών στοιχείων που παρέχει το παλαιό σύστημα κοστολόγησης. Επιπρόσθετα, η αποτελεσματική ενημέρωση του συνόλου του προσωπικού, μέχρι και των απλών χρηστών του συστήματος, για τα παραπάνω στοιχεία συμβάλλει αποφασιστικά στην επιτυχή έκβαση της προσπάθειας, καθώς αμβλύνει τις όποιες αντιδράσεις. Είναι επομένως ιδιαίτερα σημαντικό, πριν την εφαρμογή του νέου συστήματος, η διοίκηση να είναι επαρκώς ενημερωμένη και να γνωρίζει τα πλεονεκτήματα του ABC σε σχέση με το υπάρχον σύστημα, ώστε να το υποστηρίξει κατάλληλα.

Επιπρόσθετα, οι Kaplan & Anderson (2005) υποδεικνύουν ότι το ABC δεν συμφωνεί με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και συνεπώς οι οργανισμοί που το εφαρμόζουν θα πρέπει ταυτόχρονα να συνεχίσουν να τηρούν σύστημα λογιστικής κόστους συμβατό με αυτά, για το σκοπό της παροχής στοιχείων σε εξωτερικούς φορείς. Αυτό όμως μπορεί να θεωρηθεί από τους εργαζόμενους ως πρόσθετο βάρος στην εργασία τους και να τους επηρεάσει αρνητικά ως προς την αποδοχή του ABC, ενδεχόμενο που μπορεί να αποφευχθεί αν το προσωπικό που πρόκειται να κάνει χρήση του ABC είναι επαρκώς ενημερωμένο ως προς τα οφέλη του και εκπαιδευμένο ως προς τη λειτουργία του.

Όπως αποδεικνύεται στην πράξη, πολλές προκλήσεις ανακύπτουν κατά την εφαρμογή του ABC, οι βασικότερες από τις οποίες είναι τα υψηλά κόστη εφαρμογής του, η αντίσταση στην αλλαγή, η έλλειψη υποστήριξης από την ηγεσία, η απουσία συνεργασίας και ενεργούς συμμετοχής των τμημάτων, η ανεπάρκεια γνώσης, προβλήματα στην επιλογή και τον προσδιορισμό των οδηγών κόστους και των δραστηριοτήτων και η διαφορετική ιεράρχηση προτεραιοτήτων της εταιρείας (Oseifuah, 2014).

5.3. Παράγοντες για την επιτυχία του ABC

Οι Friedman & Lyne (1995), μελετώντας τους παράγοντες που συνδέονται με την επιτυχία του συστήματος, επισημαίνουν την ανάγκη για πρότερη σαφή αναγνώριση της ανάγκης υιοθέτησής του εκ μέρους του οργανισμού, συνεχή υποστήριξη του από την πλευρά της διοίκησης και διάθεση των απαιτούμενων πόρων. Κατά συνέπεια οι οργανισμοί που αποφασίζουν να εφαρμόσουν το ABC πρέπει πρώτα να επενδύσουν σε αντίστοιχη τεχνολογία που θα τους εξασφαλίσει τη σωστή υποστήριξη του συστήματος (Kim & Kim, 2011). Καθώς η εφαρμογή του ABC απαιτεί σοβαρές αλλαγές και δέσμευση πόρων για μεγάλο χρονικό διάστημα, τα αναμενόμενα οφέλη θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα σημαντικά, ώστε η υιοθέτησή του να είναι συμφέρουσα για τον οργανισμό (Staubus, 1990).

Συγκεκριμένες μεταβλητές όπως είναι το μέγεθος του οργανισμού, η εξειδίκευση, το ύψος του προϋπολογισμού και η ανταπόκριση της αγοράς κατέχουν κεντρικό ρόλο στον καθορισμό της καταλληλότητας, της αποτελεσματικότητας και της αξιοπιστίας του συστήματος κοστολόγησης σε οποιοδήποτε φορέα (Elhamma, 2012).

Ο Shields (1995) στην έρευνά του επισημαίνει τη δυσκολία του ακριβούς προσδιορισμού της επιτυχούς εφαρμογής του ABC, αναδεικνύοντας την ασάφεια της βιβλιογραφίας και την αδυναμία επίτευξης συναίνεσης μεταξύ των ειδικών για την εύρεση ενός κοινώς αποδεκτού ορισμού. Εντοπίζει, ωστόσο, ότι η αντίληψη των συμμετεχόντων στην έρευνα ως προς την επιτυχία είναι συνυφασμένη με συγκεκριμένα οργανωτικά και συμπεριφορικά χαρακτηριστικά: την υποστήριξη της διοίκησης, την ενσωμάτωση του συστήματος στη στρατηγική της επιχείρησης, την αξιολόγηση της απόδοσης, την κατάλληλη εκπαίδευση για τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη χρήση του ABC, καθώς και την

εξασφάλιση των αντίστοιχων πόρων. Εν τέλει συμπεραίνει ότι το «κλειδί» για την επιτυχημένη εφαρμογή του ABC είναι ο χειρισμός αυτών των οργανωτικών και συμπεριφορικών μεταβλητών, στο πλαίσιο μιας ολοκληρωμένης στρατηγικής εφαρμογής.

Η υιοθέτηση του ABC επηρεάζει τον τρόπο που τα μέλη ενός οργανισμού σκέφτονται και αλληλεπιδρούν μεταξύ τους, αλλά και τον τρόπο που ο οργανισμός είναι δομημένος. Οι αλλαγές στον τρόπο σκέψης και δράσης επηρεάζουν τη μονιμότητα και την αποτελεσματικότητα των αλλαγών που επιχειρούνται σε λειτουργικές ή τεχνικές διαδικασίες. Σε πολλές εταιρείες η διαδικασία εφαρμογής του ABC αντιμετωπίζεται ως μέρος μιας γενικότερης αλλαγής κουλτούρας (Bagur, Boned & Tayles, 2006).

Προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι προκλήσεις και οι περιορισμοί που μπορεί να ανακύψουν κατά την εφαρμογή του συστήματος, η διοίκηση του οργανισμού οφείλει να αποδώσει ιδιαίτερη σημασία στους εξής παράγοντες που θεωρούνται κρίσιμοι για την επιτυχία του εγχειρήματος (Chea, 2011 & Πλακογιάννη, 2005):

- α. Η ώθηση για την αλλαγή πρέπει να προέλθει από το εσωτερικό του οργανισμού.
- β. Η υιοθέτηση του συστήματος πρέπει πρώτα να αποτελεί επιλογή του διευθύνοντος τον οργανισμό, ώστε στη συνέχεια να την ενστερνιστούν και τα υπόλοιπα διοικητικά στελέχη.
- γ. Το προσωπικό πρέπει να πειστεί να υποστηρίξει το νέο σύστημα.
- δ. Η ενημέρωση και εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς και ο τρόπος παρουσίασης σε αυτό των πλεονεκτημάτων του συστήματος πρέπει να αποτελεί υψηλή προτεραιότητα.
- ε. Ο αρχικός σχεδιασμός του συστήματος πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο απλός, ώστε να καθιστά πιο εύκολη την κατανόηση του συστήματος και να μειώνει τον χρόνο εγκατάστασης και λειτουργίας του.
- στ. Η προσαρμογή των εργαζομένων στο νέο σύστημα θα πρέπει να είναι σταδιακή και ομαλή. Γι' αυτόν τον λόγο, το ήδη υπάρχον σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να διατηρείται σε παράλληλη λειτουργία με το νέο για ένα εύλογο χρονικό διάστημα. Η απότομη αλλαγή των κοστολογικών συστημάτων είναι δυνατόν να προκαλέσει σύγχυση και δυσαρέσκεια στους εργαζόμενους.
- ζ. Το νέο σύστημα θα πρέπει να υποστηριχθεί επαρκώς με όλους τους απαραίτητους πόρους.

§6. Πλεονεκτήματα του Activity Based Costing

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων βρήκε γρήγορα εφαρμογή σε μεγάλο εύρος επιχειρήσεων και οργανισμών. Όπως αναφέρει ο Turney (2008), οι περισσότεροι μεγάλοι οργανισμοί εφάρμοσαν το ABC στα τέλη της δεκαετίας του '80 και στις αρχές της δεκαετίας του '90, ενώ το πρώτο αντίστοιχο λογισμικό κυκλοφόρησε στο εμπόριο το 1990. Το νέο αυτό σύστημα προωθήθηκε αρκετά από δημοσιεύσεις, εφημερίδες και μέσα μαζικής ενημέρωσης, με αποτέλεσμα να υπάρχει ενδιαφέρον από μεγάλο αριθμό φορέων για την εφαρμογή του.

Η ταχεία διάδοσή του οφείλεται στις καινοτομίες που εισήγαγε στο πεδίο της κοστολόγησης και στις νέες δυνατότητες που προσέφερε στις επιχειρήσεις. Ως βασικά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του συστήματος μπορούν να επισημανθούν τα ακόλουθα (Rundora, Ziemerink & Oberholzer, 2013):

α. Ακριβέστερη κοστολόγηση προϊόντων, ειδικότερα στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα γενικά έξοδα αποτελούν ένα σημαντικό ποσοστό του συνολικού κόστους.

β. Μεγάλος βαθμός ευελιξίας, ώστε να αναλυθεί το συνολικό κόστος ως προς αντικείμενα κόστους όπως είναι οι διαδικασίες, οι περιοχές διοικητικής ευθύνης, οι πελάτες και όχι μόνο ως προς τα προϊόντα.

γ. Ευκολότερη αναγνώριση και κατανόηση της «συμπεριφοράς» του κόστους και βελτίωση της εκτίμησης αυτού. Το ABC προσφέρει στα στελέχη της διοίκησης μια περισσότερο δομημένη προσέγγιση στο έργο της αξιολόγησης των εξόδων που συνδέονται με συγκεκριμένες δραστηριότητες που υλοποιούνται με σκοπό την παραγωγή ενός προϊόντος.

δ. Ακριβέστερες μετρήσεις της κερδοφορίας προϊόντων και πελατών και πληρέστερη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων σχετικών με ζητήματα τιμολόγησης, παραγωγής και στόχευσης στην αγορά.

ε. Περισσότερο αξιόπιστα στοιχεία για το κόστος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, που βοηθούν τους υπεύθυνους να βελτιώσουν την πολιτική τους ως προς τον σχεδιασμό της παραγωγής και την υποστηρίξη των πελατών και κατευθύνουν προς την ανάπτυξη και εφαρμογή σχεδίων και δράσεων προσανατολισμένων στην αύξηση της αξίας των παραγομένων προϊόντων, ενισχύοντας τη μελλοντική κερδοφορία.

στ. Υπόδειξη των περιοχών δράσης του οργανισμού όπου απαιτείται βελτίωση των διαδικασιών.

ζ. Εξαγωγή ορθότερων στοιχείων κόστους, τα οποία ενισχύουν την ορθότητα των εκτιμήσεων που αφορούν θέματα τιμολόγησης, σχεδιασμού και προϋπολογισμού.

η. Αναλυτικά στοιχεία για την παρακολούθηση του κόστους των μη χρησιμοποιούμενων πόρων του οργανισμού.

Το Activity Based Costing είναι ένα εξειδικευμένο σύστημα, το οποίο μειώνει την αλλοίωση των στοιχείων για το κόστος στο ελάχιστο δυνατό, καθώς εστιάζει στις δραστηριότητες ως βασικά αντικείμενα κόστους. Εντοπίζοντας κάθε μεμονωμένη δραστηριότητα και το κόστος που προκύπτει από την εκτέλεσή της, το ABC κάνει δυνατή τη λεπτομερή κατανόηση του πώς χρησιμοποιούνται οι πόροι του οργανισμού (Harrison, 2010). Καθώς η δραστηριότητα είναι το κέντρο του ABC, οι οργανισμοί που το υιοθετούν προσδιορίζουν με σαφήνεια τις δραστηριότητές τους, αναγνωρίζουν ποιες από αυτές είναι αναποτελεσματικές και ενδεχομένως μη αναγκαίες και επιτυγχάνουν να μειώσουν τα κόστη τους και να αυξήσουν τα κέρδη τους. Με το σύστημα αυτό η διοίκηση μπορεί να καταλάβει καλύτερα τα πραγματικά κόστη των διαδικασιών, των προϊόντων και των υπηρεσιών (Narong, 2009).

Όπως επισημαίνουν οι εμπνευστές του, Cooper & Kaplan (1991), η ανάλυση του ABC δίνει την ευκαιρία στα διοικητικά στελέχη να παρατηρήσουν τη λειτουργία της επιχείρησής τους από πολλές διαφορετικές απόψεις: ως προς το προϊόν ή την ομάδα προϊόντων, τον πελάτη ή την ομάδα πελατών, το κανάλι διανομής. Επιπρόσθετα, προσδιορίζει ακριβώς ποιες είναι οι δραστηριότητες που συνδέονται με το συγκεκριμένο κομμάτι της επιχείρησης και πώς αυτές προκαλούν τη δημιουργία εσόδων και την κατανάλωση πόρων. Αναδεικνύοντας αυτές τις δραστηριότητες, το ABC βοηθά τα διοικητικά στελέχη να κατανοήσουν ακριβώς πώς πρέπει να δράσουν ώστε να επιτύχουν κέρδη.

Οι οργανισμοί που χρησιμοποιούν το ABC αυξάνουν την ανταγωνιστικότητά τους, καθώς μέσω του συστήματος αυτού βελτιώνουν την ακρίβεια της κοστολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών και αποκτούν γνώση ως προς το πώς οι διαθέσιμοι πόροι κατανέμονται στα διάφορα τμήματα του οργανισμού. Με αυτόν τον τρόπο κατανοούν καλύτερα τη διάρθρωση του κόστους τους και έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις (Raz & Elnathan, 1999). Όταν η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων εφαρμόζεται σωστά, με παράλληλη αξιοποίηση της σύγχρονης τεχνολογίας, μπορεί να παρέχει στη διοίκηση ακριβή στοιχεία κόστους, τα οποία οδηγούν στην ορθολογικότερη τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών. Η γνώση για την προέλευση του κόστους που παρέχει το ABC, βελτιώνει τον έλεγχο του κόστους και επισημαίνει τις ευκαιρίες και τους τρόπους μείωσής του (Bvumbi, 2017).

Η πληροφόρηση για το κόστος και την αξία που προσθέτουν οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης, είναι ιδιαίτερα σημαντική για τον εντοπισμό των ευκαιριών κερδοφορίας. Οι οργανισμοί που έχουν τη δυνατότητα να βελτιώσουν την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών τους και να αποσυρθούν από την παραγωγή προϊόντων

και υπηρεσιών που επιφέρουν ζημίες, ενώ παράλληλα μειώνουν τα κόστη τους, έχουν περισσότερες πιθανότητες επιτυχίας (Drury, 2011). Η σπουδαιότητα της αξιολόγησης των δραστηριοτήτων και των προϊόντων που παράγει μια επιχείρηση τονίζεται με έμφαση από τον Drucker (1963), ο οποίος θεωρεί ότι οι διαθέσιμοι παραγωγικοί πόροι πρέπει να διοχετεύονται μόνο σε εκείνες τις δραστηριότητες, των οποίων η ανάλυση κόστους – οφέλους αναδεικνύει προοπτικές κερδοφορίας.

Πέραν όλων αυτών, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να αποτελέσει εργαλείο για τον σχεδιασμό στρατηγικής του φορέα που τη χρησιμοποιεί. Σύμφωνα με τον Rasiah (2011), το σύστημα κοστολόγησης σε έναν οργανισμό βοηθά τη διοίκηση στη διαδικασία του στρατηγικού σχεδιασμού και διαδραματίζει ένα ζωτικό ρόλο στην παροχή έγκυρων στοιχείων κόστους ως προς τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες του. Το ABC παρέχει στη διοίκηση τα μέσα για να επιτύχει τον εξορθολογισμό των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της, να αναγνωρίσει θεμελιώδη προβλήματα, να μειώσει τη σπατάλη, να βελτιώσει την αποδοτικότητα και να συνδέσει την εταιρική στρατηγική με τη διαδικασία λήψης απόφασης (Oseifuah, 2014). Το σύστημα αυτό μπορεί να είναι κάτι παραπάνω από μία εξαιρετική λογιστική μέθοδος που δείχνει το πραγματικό κέρδος ή ζημία που επιφέρει κάθε ξεχωριστό προϊόν, καθώς όταν ενσωματωθεί μέσα σε συστήματα διοίκησης μπορεί να αποδειχθεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο για τη συνεχή εξέταση και βελτίωση όχι μόνο προϊόντων και υπηρεσιών αλλά και των διαδικασιών και της ακολουθούμενης στρατηγικής (Ness & Cucuzza, 1995).

Συνοψίζοντας τα προαναφερθέντα, το Activity Based Costing έχει αποδειχθεί κατά την εφαρμογή του ότι μπορεί να βελτιώσει τη λειτουργία των επιχειρήσεων και των οργανισμών, βοηθώντας τους να μάθουν ποιες δραστηριότητές τους κοστίζουν πόσο, να κατανοήσουν τους λόγους γι' αυτό και να πάρουν αποφάσεις που θα οδηγήσουν σε καλύτερα αποτελέσματα στο παρόν και το μέλλον.

§7. Μειονεκτήματα του Activity Based Costing

Εκτός από τα πλεονεκτήματα του συστήματος που αναλύθηκαν νωρίτερα, αρκετοί μελετητές έχουν επιχειρηματολογήσει ως προς την αρνητική πλευρά του ABC και τα χαρακτηριστικά του που θεωρούν ως μειονεκτήματα ή αποθαρρυντικούς παράγοντες για όποιον φορέα θελήσει να το εφαρμόσει.

Οι Kaplan & Anderson (2005) επισημαίνουν τον κίνδυνο αποπροσανατολισμού του οργανισμού από τους στρατηγικούς του στόχους σε περίπτωση που στα πλαίσια της εφαρμογής του ABC δοθεί υπερβολική έμφαση στην προσπάθεια για εξοικονόμηση κόστους και αποφασιστεί η κατάργηση δραστηριοτήτων, οι οποίες αν και με βάση τα κριτήρια του συστήματος εμφανίζονται ως ασύμφορες, εξυπηρετούν στρατηγικούς στόχους.

Η συμπεριφορά του κόστους δεν μπορεί να μοντελοποιηθεί σωστά από το ABC όταν οι δεξαμενές κόστους συμπεριλαμβάνουν και πάγια κόστη που αφορούν τη μακροπρόθεσμη διατήρηση της παραγωγικής ικανότητας (Noreen, 1991). Με την άποψη αυτή συντάσσεται και ο Armstrong (2002), ο οποίος θεωρεί ότι οι στρατηγικού χαρακτήρα κινήσεις της επιχείρησης που έχουν να κάνουν με την ανάπτυξη της εφοδιαστικής αλυσίδας, τη διαχείριση του ανθρώπινου κεφαλαίου, την επέκταση του δικτύου διανομής, οι οποίες αποσκοπούν στην μακροχρόνια κερδοφορία της δεν μπορούν να συμπεριληφθούν στην έννοια των δραστηριοτήτων όπως τη θεωρεί για την κοστολόγηση το ABC. Επιπλέον, αμφισβητεί συνολικά τη θεωρία της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και την ακρίβειά της έναντι των άλλων μεθόδων, θέτοντας τα ακόλουθα ερωτήματα:

α. Αν τα έμμεσα κόστη είναι πραγματικά αυτά τα οποία δεν μπορούν να κατανεμηθούν απ' ευθείας στα αντικείμενα κόστους, πώς είναι δυνατόν να θεωρήσουμε την μία μέθοδο κατανομής τους ακριβέστερη από κάποια άλλη;

β. Αν γίνει αποδεκτό ότι δεν μπορεί να υπάρξει ακριβής κατανομή του έμμεσου κόστους, με ποιο κριτήριο μπορεί να μετρηθεί η σχετική ακρίβεια των διαφόρων μεθόδων;

Οι Wilson & Chua (1993) εξηγούν ότι από τη φύση τους τα έμμεσα κόστη δεν μπορούν να αποδοθούν απ' ευθείας σε αντικείμενα κόστους, γεγονός που σημαίνει ότι το όποιο τελικό κόστος είναι εν μέρει ανακριβές. Σε αντίστοιχο πνεύμα, ο Staubus (1990), καθώς και οι Sephton & Ward (1990) τονίζουν ότι υπάρχουν κόστη που δεν μπορούν να συνδεθούν με οδηγούς κόστους και συνεπώς δεν υπάρχει τρόπος να καταλογιστούν σε καμία δραστηριότητα

Τέλος, ερωτήματα προκύπτουν και ως προς τον αριθμό των ξεχωριστών δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους που μπορεί να διαχειριστεί με αποτελεσματικό τρόπο ένα σύστημα Activity Based Costing. Οι Innes, Mitchell & Cobb (1992) αναφέρουν ότι η αρχική λίστα δραστηριοτήτων που προκύπτει από τις συνεντεύξεις με τα διοικητικά στελέχη και το προσωπικό περιέχει συνήθως τόσες πολλές δραστηριότητες που είναι αδύνατον να εξεταστούν από ένα σύστημα κοστολόγησης, ενώ οι Pattison, Gavan & Arendt (1994) κάνουν λόγο για περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή του συστήματος απέτυχε λόγω υπερβολικά μεγάλου αριθμού δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους.

§8. Περιπτώσεις εφαρμογής του Activity Based Costing στον τομέα της παροχής υπηρεσιών

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι μία μεθοδολογία που αρχικά αναπτύχθηκε για να συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους ιδιωτικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνταν στην παραγωγή προϊόντων. Η επιτυχής εφαρμογή της στο πεδίο αυτό είχε ως επακόλουθο τη διάδοσή της και σε άλλους τομείς της

οικονομίας, όπως οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και οι οργανισμοί του δημοσίου τομέα. Η διεθνής βιβλιογραφία περιλαμβάνει πολλές σχετικές αναφορές.

Το Activity Based Costing θεωρεί ότι οι πόροι του οργανισμού είναι απαραίτητοι για την παραγωγή όχι μόνο των προϊόντων, αλλά και των υπηρεσιών. Ο στόχος του είναι να μετρήσει και να κοστολογήσει όλους τους πόρους που αναλώνονται από δραστηριότητες, οι οποίες συμβάλλουν τόσο στην παραγωγή προϊόντων, όσο και στην παροχή υπηρεσιών (Cook, Grove & Coburn, 2000).

Οι οργανισμοί που δραστηριοποιούνται στον τομέα της παροχής υπηρεσιών μπορούν να ωφεληθούν σημαντικά από την εφαρμογή του συστήματος, καθώς στον τομέα αυτό συχνά παρατηρείται η εμφάνιση έμμεσου κόστους που δεν μπορεί να συνδεθεί άμεσα με τους παραγωγικούς πόρους (Innes & Mitchell, 1995). Η άποψη αυτή υποστηρίζεται και από τους Cooper & Kaplan (1998), οι οποίοι αποδίδουν την καταλληλότητα του ABC για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στο ότι αυτές αποτελούνται από πολλές δραστηριότητες που συνδέονται με υποστηρικτικές δραστηριότητες ή τμήματα, τα οποία καθιστούν δυνατή την παροχή της υπηρεσίας.

Οι συνθήκες που κάνουν το ABC κατάλληλο για βιομηχανικές επιχειρήσεις, ισχύουν και στον τομέα της παροχής των υπηρεσιών (Rotch, 1990). Οι οργανισμοί που ασχολούνται με την παροχή υπηρεσιών μπορούν μέσω της εφαρμογής του ABC να εντοπίσουν τα αδύνατα σημεία των διαδικασιών τους και να επηρεάσουν θετικά το κόστος τους και το βαθμό ικανοποίησης των πελατών (Aboumrada, 2000). Η μελέτη των Raz & Elnathan (1999) ανέδειξε ότι το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων έχει βοηθήσει πολλούς οργανισμούς όχι μόνο στον τομέα των κατασκευών αλλά και της παροχής υπηρεσιών.

Ο Bahar (2014), ερευνώντας την εφαρμογή του ABC, συμπεραίνει ότι το πρώτο εμφανές πλεονέκτημα είναι η μεγαλύτερη ακρίβεια και στη συνέχεια η καλύτερη κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους και των αιτιών που το δημιουργούν. Επιπρόσθετα, αναφέρει ότι το σύστημα έχει αποδειχθεί επωφελές για οργανισμούς τόσο του ιδιωτικού, όσο και του δημοσίου τομέα, οι οποίοι μπορούν να βελτιώσουν την οικονομική τους κατάσταση με την εφαρμογή του, καθώς τα οφέλη του αντισταθμίζουν το κόστος εφαρμογής.

Η εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον τομέα της υγείας μπορεί να φανερώσει πού ξοδεύει χρήματα ο οργανισμός και να βοηθήσει τη διοίκηση στην εξεύρεση εναλλακτικών για τη μείωση του κόστους (Waters, Abdallah, Santillan & Richardson, 2003). Ο King (1995), μετά από σειρά ερευνών σε αγγλικά νοσοκομεία, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το βρετανικό σύστημα υγείας μπορεί να ωφεληθεί από την εφαρμογή της μεθόδου, η οποία μπορεί εύκολα να προσαρμοστεί στις ανάγκες και τις ιδιαιτερότητες κάθε οργανισμού.

Οι Brimson & Antos (1994) αναφέρουν ότι το ABC έχει εφαρμοστεί επιτυχημένα σε οργανισμούς του αμερικανικού δημοσίου, όπως εταιρείες τηλεπικοινωνιών, ταχυδρομεία, νοσοκομεία, οργανισμούς παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, βοηθώντας τους να ελέγξουν το κόστος τους και αφήνοντας το μάνατζμεντ να επικεντρωθεί στον πελάτη.

§9. Το ABC στον δημόσιο τομέα

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αποτελεί αδιαμφισβήτητη μια πηγή πληροφόρησης ως προς τα κάθε είδους και από διάφορες οπτικές γωνίες εξεταζόμενα κόστη ενός οργανισμού. Η εγκυρότητα και η χρησιμότητα των στοιχείων που παρέχει διαφέρει από περίπτωση σε περίπτωση και εξαρτάται από τον τρόπο εφαρμογής της, την υποστήριξή της με πόρους και διοικητικές αποφάσεις, αλλά και τη διάθεση του οργανισμού και του προσωπικού να προσαρμόσουν τον τρόπο σκέψης και δράσης τους στα προκύπτοντα αποτελέσματα. Σε κάθε περίπτωση, από τη στιγμή που η μείωση του κόστους και η αύξηση του κέρδους αποτελεί θεμελιώδη επιδίωξη για κάθε επιχειρηματικό φορέα, το ABC έχει εξελιχθεί σε χρήσιμο και δημοφιλές εργαλείο στο χώρο του ιδιωτικού τομέα.

Το ερώτημα που προκύπτει είναι αν συμβαίνει κάτι αντίστοιχο και στον δημόσιο τομέα. Δεδομένου ότι κατά κανόνα οι δημόσιοι οργανισμοί δεν έχουν ως αυτοσκοπό το κέρδος, η απάντηση στο ερώτημα σχετίζεται με το πόσο ισχυρό κίνητρο ή επιταγή είναι για έναν οργανισμό η μείωση του κόστους του, ώστε να οδηγηθεί στην εφαρμογή του Activity Based Costing για να προσδιορίσει και στη συνέχεια να ελέγξει το κόστος του.

Ο Goldsmith (1997), στηριζόμενος στην εμπειρία του ως Δήμαρχος της Ινδιανάπολης των Η.Π.Α., μιας εκ των πρωτοπόρων μεγαλουπόλεων στην εφαρμογή του ABC σε ειτεταμένη κλίμακα στον τομέα των παρεχομένων από τον δήμο στους πολίτες υπηρεσιών, θεωρεί ότι οι ιδιωτικές επιχειρήσεις είναι πιο αποδοτικές, περισσότερο προσανατολισμένες στον πελάτη και πιο καινοτόμες από τους κρατικούς οργανισμούς. Εξηγεί ότι αυτό συμβαίνει γιατί οι επιχειρήσεις αυτές βρίσκονται σε συνεχή ανταγωνισμό και θα τεθούν εκτός λειτουργίας αν τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που παράγουν δεν αρέσουν στους πελάτες τους, ενώ το κράτος από την άλλη πλευρά, λειτουργεί μονοπωλιακά στο πεδίο της παραγωγής ενός μεγάλου εύρους αγαθών και υπηρεσιών. Εντοπίζει τέσσερις βασικούς λόγους για τους οποίους το κράτος απαλλάσσεται από την πίεση της αγοράς και προστατεύεται από τον ανταγωνισμό:

- α. Το κράτος δεν μπορεί να τεθεί εκτός λειτουργίας.
- β. Το κράτος έχει ως κύρια πηγή εσόδων τη φορολογία, σε αντίθεση με τις επιχειρήσεις που στηρίζονται στις πωλήσεις τους. Ανά πάσα στιγμή μπορεί να αυξήσει τα έσοδά του, ανεξάρτητα από την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχει.
- γ. Το κράτος μπορεί να δαπανήσει περισσότερα από όσα εισπράττει.

δ. Το κράτος παρέχει συγκεκριμένα, ιδιαίτερης φύσης και σπουδαιότητας αγαθά, τα οποία θεωρούνται απαραίτητα για το κοινωνικό σύνολο.

Εξαιτίας των χαρακτηριστικών αυτών, που με μικρές ή μεγάλες διαφορές ισχύουν για τον δημόσιο τομέα κάθε κράτους, η λειτουργία ενός δημόσιου οργανισμού αντιμετωπίζει τον κίνδυνο να στερείται αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας, τήρησης οικονομικών κριτηρίων και επίτευξης συγκεκριμένων στόχων.

Στις Η.Π.Α., σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (OMB Circular A-76, 1983), η δραστηριοποίηση του κράτους σε μια εμπορική δραστηριότητα είναι επιτρεπόμενη μόνο στην περίπτωση που, κατόπιν σύγκρισης των στοιχείων κόστους, αποδεικνύεται ότι το κράτος εκτελεί ή έχει τη δυνατότητα να εκτελέσει την υπόψη δραστηριότητα με χαμηλότερο κόστος από αυτό με το οποίο μπορεί να υλοποιηθεί από έναν πιστοποιημένο ιδιωτικό φορέα.

Το 1993, με τον νόμο περί «Απόδοσης και αποτελεσμάτων της Κυβέρνησης» (Government Performance Results Act – GPRA), προσδιορίστηκαν έξι βασικοί στόχοι – αρχές για τους φορείς της δημόσιας διοίκησης:

α. Η ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς το κράτος, μέσω της δημοσίευσης των αποτελεσμάτων της λειτουργίας των φορέων και οργανισμών του δημοσίου.

β. Ο καθορισμός νέων διαδικασιών αξιολόγησης της απόδοσης του δημοσίου, που χαρακτηρίζονται από την επιλογή συγκεκριμένων μετρήσιμων στόχων, τη σύγκρισή τους με τα πραγματοποιούμενα αποτελέσματα και τη δημοσίευση των στοιχείων.

γ. Η βελτίωση της αποδοτικότητας των οργανισμών του δημοσίου τομέα, μέσω της ανάδειξης της σπουδαιότητας των αποτελεσμάτων, της ποιότητας και της ικανοποίησης των πελατών.

δ. Η παροχή στοιχείων στη διοίκηση των οργανισμών σχετικά με τα πραγματοποιούμενα αποτελέσματα και την ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών, με απώτερο σκοπό τη βελτίωση της αποδοτικότητας.

ε. Η βελτίωση της διαδικασίας λήψης απόφασης, μέσω της παροχής αντικειμενικής πληροφόρησης σχετικά με την επίτευξη των τεθέντων στόχων και την προκύπτουσα αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα.

στ. Η βελτίωση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και διοίκησης των οργανισμών (internal management).

Με δεδομένο αυτό το νομοθετικό πλαίσιο, το 1995 ο τότε Αντιπρόεδρος των Η.Π.Α. ζήτησε επισήμως από τους επικεφαλής των δημοσίων φορέων να απαντήσουν στα ακόλουθα ερωτήματα, με σκοπό να εξετάσουν σε βάθος ποιες από τις δραστηριότητές τους πρέπει να συνεχίσουν να εκτελούν (Perkins, Stanley & Zander, 2004):

α. Αν ο φορέας σας έπαυε να λειτουργεί, με ποιο τρόπο θα γινόταν η ανάληψη των στόχων και των προγραμμάτων του από άλλους δημόσιους φορείς;

β. Αν υπάρχουν στόχοι ή προγράμματα εθνικής σημασίας τα οποία θα παραμείνουν ανολοκλήρωτα στην παραπάνω περίπτωση, με ποιον εναλλακτικό τρόπο θα έπρεπε από σήμερα να υλοποιούνται αυτά, ώστε να εξασφαλιστεί η συνέχειά τους;

γ. Τι γνώμη έχουν οι πελάτες σας για την περίπτωση παύσης λειτουργίας του φορέα σας ή αλλαγών στη λειτουργία του, δεδομένου ότι η πληροφόρηση για τις γνώμες και τις επιθυμίες των πελατών θα σας βοηθήσουν να τους παρέχετε το καλύτερο δυνατό επίπεδο υπηρεσιών;

Η σημασία που αποδίδεται στα παραπάνω αποδεικνύεται από την εκτεταμένη εφαρμογή του Activity Based Costing από οργανισμούς και δομές του αμερικανικού δημόσιου τομέα, αλλά ακόμη και από υπηρεσίες του χώρου της Άμυνας. Όπως αναφέρουν οι Maheswari, Madison & Singh (2001), το Υπουργείο Άμυνας των Η.Π.Α. προσπαθεί μέσω της χρήσης του ABC να επανασχεδιάσει κρίσιμες διαδικασίες και να εκμεταλλευτεί στον μέγιστο δυνατό βαθμό την αξία που μπορούν να προσφέρουν οι επενδύσεις σε σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα, συμπληρώνοντας ότι μια χαρακτηριστική συνέπεια του να μην ξέρει επακριβώς ένας οργανισμός το κόστος για κάθε υπηρεσία που παρέχει είναι το ότι σε ενδεχόμενη περίπτωση αναζήτησης εξωτερικών συνεργατών για ανάθεση αυτών των υπηρεσιών, δε θα υπάρχει γνώση για τις τιμές που θα πρέπει να οριστούν για τη διαδικασία και για το αν οι προσφορές των αναδόχων είναι συμφέρουσες ή όχι.

Το Business Plan του σώματος πεζοναυτών των ΗΠΑ (USMC Business Plan, 2003) περιλαμβάνει το ABC ως μέσο για την καλύτερη δυνατή παρακολούθηση των στοιχείων κόστους, με σκοπό τη συγκριτική ανάλυση τόσο μεταξύ παρόμοιων οργανισμών, όσο και μεταξύ των διαδικασιών του ίδιου οργανισμού σε διαφορετικές χρονικές στιγμές (Perkins, Stanley & Zander, 2004).

Εκτός των Η.Π.Α., όπου παρατηρείται η πιο διαδεδομένη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τόσο στον ιδιωτικό, όσο και στον δημόσιο τομέα, υπάρχουν παραδείγματα και άλλων χωρών όπου έχουν διεξαχθεί έρευνες σχετικά με την εφαρμογή του συστήματος σε οργανισμούς του δημοσίου και τα αποτελέσματά της. Στη Μεγάλη Βρετανία το σύστημα έχει υιοθετηθεί από σειρά φορέων του δημοσίου όπως πανεπιστήμια, τοπική αυτοδιοίκηση, κεντρική κυβέρνηση, μονάδες υγείας (Jackson, 2013).

Το ABC αποδείχθηκε επωφελές για το τμήμα υπηρεσιών ενός δημόσιου πανεπιστημίου, αφ' ενός συμβάλλοντας στην αύξηση του ανταγωνισμού, ο οποίος οδήγησε τα διάφορα τμήματα στη βελτίωση των διαδικασιών σχεδιασμού και ελέγχου και αφ' ετέρου, εκπαιδύοντας τα διοικητικά στελέχη να χρησιμοποιούν τα στοιχεία κόστους για τον σχεδιασμό και τη λήψη αποφάσεων (Amir, Auzair, Maelah & Ahmad, 2012).

Σύμφωνα με τον Aboumrad (2000), η εφαρμογή του ABC στο δημόσιο επιφέρει τέσσερις βασικές αλλαγές:

- α. Καλύτερη γνώση του κόστους από την πλευρά των στελεχών.
- β. Καλύτερη συνεργασία μεταξύ των τμημάτων.
- γ. Ανάπτυξη μέσων για τον έλεγχο και την επιβεβαίωση της ορθής εφαρμογής της στρατηγικής.
- δ. Αξιολόγηση απόδοσης.

Η έρευνα του Baker (1995) σε οργανισμούς του τομέα της δημόσιας υγείας καταλήγει στο συμπέρασμα ότι με την υιοθέτηση του ABC, είναι εφικτή η υλοποίηση των παρακάτω βελτιώσεων στη διαχείριση των δημοσίων δαπανών:

- α. Δίνεται η δυνατότητα για λήψη καλύτερων αποφάσεων ως προς τις μελλοντικές επενδύσεις και την αξιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου, με την παροχή ακριβέστερων στοιχείων για τη διαχείριση του διαθέσιμου κεφαλαίου.
- β. Ενθαρρύνονται με την παροχή των κατάλληλων εργαλείων τα επιμέρους τμήματα του οργανισμού να αναπτύξουν τα δικά τους συστήματα συλλογής στοιχείων και διαχείρισης κόστους και να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους.
- γ. Καθίσταται εφικτή η αξιολόγηση βάσει οικονομικών στοιχείων και η λήψη απόφασης ως προς τη δυνατότητα ανάθεσης συγκεκριμένων λειτουργιών στον ιδιωτικό τομέα (outsourcing).
- δ. Επιτυγχάνεται η μείωση του κόστους, μέσω του εντοπισμού και εν συνεχεία της αξιοποίησης των μη χρησιμοποιούμενων περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου.

Εμβαθύνοντας στις προοπτικές και στις δυνατότητες που δίνονται σε έναν οργανισμό που εφαρμόζει το Activity Based Costing, ο ίδιος ερευνητής αναλύει τους λόγους για τους οποίους θεωρεί ότι η κατάρτιση ενός προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων θα έκανε τη συνολική διαδικασία σχεδιασμού και υλοποίησης των δημοσίων δαπανών, τόσο σε κυβερνητικό επίπεδο, όσο και ξεχωριστά για κάθε οργανισμό του δημοσίου, πληρέστερη και αρτιότερη:

- α. Η πίεση για διενέργεια δαπανών στη λήξη του οικονομικού έτους θα μειωνόταν.
- β. Ο έλεγχος των δαπανών θα διεξαγόταν σε ορθότερη βάση, χάρη στην ποσότητα και την ποιότητα των διαθέσιμων πληροφοριών.

γ. Η οργάνωση και ο σχεδιασμός των σχέσεων μεταξύ των διαφόρων τμημάτων ενός οργανισμού θα βελτιώνονταν, μέσω της καθιέρωσης εσωτερικών προϋπολογισμών και λειτουργίας βάσει αντίστοιχων κανόνων.

δ. Ο κάθε οργανισμός θα εστίαζε πλέον στις υπηρεσίες που παρέχει και όχι στους πόρους που αναλώνει.

Με τα συμπεράσματα αυτά συμφωνεί ο Oseifuah (2013), ο οποίος μελετώντας για τον ίδιο σκοπό δημόσιους οργανισμούς της Νότιας Αφρικής, σημειώνει ότι η εφαρμογή του ABC σε αυτούς έχει πραγματικό αντίκτυπο στις αποφάσεις της διοίκησης, μειώνοντας το κόστος μέσω της ανακατανομής των πόρων από τις πιο δαπανηρές δραστηριότητες σε άλλες, με σκοπό την αύξηση της αποδοτικότητας των τελευταίων, ενώ διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και στη διαδικασία σχεδιασμού του προϋπολογισμού. Σε αντίστοιχη έρευνα που αφορούσε περιφερειακές αρχές της ίδιας χώρας, προκύπτει ότι το Activity Based Costing μπορεί να παρέχει στη διοίκηση πληροφορίες σχετικά με το κόστος της παροχής υπηρεσιών για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, υποδεικνύοντας τις πραγματικές αιτίες που προκαλούν το κόστος και συμβάλλοντας στον καλύτερο έλεγχο αυτού, στην εύρεση τρόπων μείωσής του και στην παροχή καλύτερων υπηρεσιών στο κοινωνικό σύνολο (Van Wyk, 2003).

Η εφαρμογή του ABC από οργανισμούς του δημοσίου μπορεί να τους βοηθήσει να αποφασίσουν ποιες ακριβώς υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται στους πολίτες και πόσο θα κοστίσουν αυτές. Τα στελέχη της διοίκησης μπορούν να γνωρίζουν τα κόστη που αφορούν το τμήμα τους με μεγαλύτερη ακρίβεια και να έχουν μια καλύτερη κατανόηση του τρόπου δημιουργίας τους (Bvumbi, 2017).

Από τη μελέτη των Becker, Bergener & Räckers (2009) για την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε οργανισμούς του γερμανικού δημόσιου τομέα προκύπτει ότι η εισαγωγή νέων μεθόδων και πρακτικών στη δημόσια διοίκηση και η υιοθέτηση της διπλογραφικής λογιστικής αποτέλεσαν το εφαλτήριο για την καθιέρωση στο δημόσιο τομέα μηχανισμών παρακολούθησης των λογιστικών μεγεθών επικεντρωμένων στο κόστος. Ο τομέας του δημοσίου αφορά κυρίως στην παροχή υπηρεσιών και χαρακτηρίζεται από υψηλά γενικά έξοδα. Τα στοιχεία κόστους που προκύπτουν από την εφαρμογή του ABC χρησιμοποιούνται τόσο για τον έλεγχο του κόστους, όσο και για τη διενέργεια συγκρίσεων μεταξύ τμημάτων και οργανισμών, καθώς και μεταξύ προϋπολογιστικού και πραγματικού κόστους.

Σε αντίστοιχη έρευνα που διενεργήθηκε από τους Bagur, Boned & Tayles (2006) με αντικείμενο την υιοθέτηση του Activity Based Costing από ισπανικούς κρατικούς φορείς διαπιστώθηκαν τα εξής:

α. Η ύπαρξη πολιτικής στήριξης, τεχνικής υποδομής και των απαραίτητων πόρων θεωρούνται από τους εργαζόμενους που εφάρμοσαν το σύστημα ως οι πλέον σημαντικοί

οργανωτικοί παράγοντες για την επιτυχία του. Αντίθετα, δεν αξιολογήθηκαν ως κρίσιμα άλλα στοιχεία, τα οποία φαίνονται να έχουν μεγαλύτερη σπουδαιότητα σε περιπτώσεις φορέων του ιδιωτικού τομέα, όπως είναι το μέγεθος του οργανισμού και η ύπαρξη ενός μακροπρόθεσμου στρατηγικού σχεδίου δράσης.

β. Ο φόβος της αλλαγής, η μη διαμόρφωση ολοκληρωμένης αντίληψης για τη χρησιμότητα του συστήματος και η αντιμετώπισή του ως ενός μέσου για την παρακιολούθηση του προσωπικού, παρὰ ως ενός διοικητικού εργαλείου, είναι οι μεταβλητές της ατομικής συμπεριφοράς που επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την επιτυχία του ABC. Επίσης, ρόλο βρέθηκε να παίζουν τόσο η ηλικία, όσο και η εκπαίδευση του προσωπικού.

Ο ορθός υπολογισμός του κόστους των δημόσιων υπηρεσιών και η δημοσιοποίησή του αποτελούν ισχυρά εργαλεία κοινωνικού ελέγχου, σύμφωνα με τους Carmo & Padovani (2012). Επιπρόσθετα, θεωρούν το ABC ως μια μεγάλη ευκαιρία για ν' αλλάξουν η μορφή και η δυναμική των οργανισμών της δημόσιας διοίκησης, να παρουσιαστεί αναλυτικά η σχέση μεταξύ κόστους και δραστηριοτήτων και να βελτιωθεί η διαδικασία λήψης απόφασης. Ωστόσο, η σχετική μελέτη που διεξήγαγαν στον δημόσιο τομέα χωρών της Λατινικής Αμερικής ανέδειξε ότι η επιτυχημένη εφαρμογή του συστήματος, παρὰ το ότι έχει τη δυνατότητα να αναβαθμίσει τη διαφάνεια και την υπεύθυνη διαχείριση στο δημόσιο, δημιουργώντας μία «κουλτούρα κόστους», εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τους ακόλουθους παράγοντες:

- α. Κατάλληλα καταρτισμένο διοικητικό προσωπικό.
- β. Διαμορφωμένη κουλτούρα στη δημόσια διοίκηση.
- γ. Λαϊκή απαίτηση για ύπαρξη διαφάνειας, υπευθυνότητας και ορθολογισμού στη δημόσια διοίκηση.
- δ. Συνεργασία μεταξύ ακαδημαϊκών ερευνητικών φορέων και δημοσίου.

Τέλος, όσον αφορά στην ελληνική πραγματικότητα, οι Βαζακίδης, Καραγιάννη και Τσιάλτα (2010) σημειώνουν ότι παρὰ τα πολλά θετικά βήματα που έχουν γίνει στον τομέα της δημόσιας διοίκησης, κυρίως αναφορικά με τη χρήση νέων τεχνολογιών, η τρέχουσα κατάσταση συνεχίζει να χαρακτηρίζεται από γραφειοκρατία, έλλειψη στρατηγικής δράσης, και αδυναμία ορθολογικής διαχείρισης πόρων. Η έρευνά τους ως προς τα αποτελέσματα εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στη Νομαρχία Γρεβενών αποδεικνύει ότι όταν το ABC συνδυάζεται με νέες τεχνολογίες, μπορεί να διορθώσει πολλές από τις ατέλειες του δημόσιου τομέα και να κάνει εφικτή την παροχή υπηρεσιών με το ελάχιστο δυνατό κόστος και τη λήψη αποφάσεων βάσει ορθότερων οικονομικών στοιχείων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ABC και άλλες προσεγγίσεις

§1. Το ABC ως εργαλείο για αλλαγή

Όπως αναλύθηκε νωρίτερα, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αποτελεί έναν διαφορετικό τρόπο θεώρησης της λειτουργίας ενός οργανισμού και του οικονομικού αποτελέσματος αυτής. Μέσα από την αναλυτική εξέταση και λεπτομερή καταγραφή των ενεργειών που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας και τη σύνδεσή τους με τους χρησιμοποιούμενους παραγωγικούς πόρους, το σύστημα αυτό επιχειρεί να αναδείξει τις άγνωστες πτυχές της διαδικασίας παραγωγής, καθώς και τον βαθμό και τον τρόπο που αυτές επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του φορέα.

Το Activity Based Costing «γεννήθηκε» μέσα από την ανάγκη επίτευξης ορθού υπολογισμού του κόστους παραγωγής των ιδιωτικών επιχειρήσεων, επεκτάθηκε όμως και στον τομέα της δημόσιας διοίκησης, ο οποίος κατά κύριο λόγο αφορά στην παροχή υπηρεσιών, χάρη στην ευελιξία και την προσαρμοστικότητα της μεθοδολογίας του. Έχει τη δυνατότητα να δώσει πολύτιμη πληροφόρηση στη διοίκηση και αν συνδυαστεί με άλλες τεχνικές και διοικητικές μεθόδους, μπορεί να οδηγήσει σε καίριες αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας του οργανισμού.

Τρεις σύγχρονες διοικητικές προσεγγίσεις που μπορούν να αποφέρουν σημαντικά αποτελέσματα όταν συνδυαστούν με την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων, η συγκριτική αξιολόγηση και η διοίκηση ολικής ποιότητας.

§2. Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων

Η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων (**Activity Based Management – ABM**), αποτελεί τη φυσική συνέχεια της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, με την έννοια ότι η πληροφόρηση που παρέχεται από την τελευταία, είναι σκόπιμο να αξιοποιηθεί για τη λήψη αντίστοιχων αποφάσεων, με σκοπό τη βελτίωση του τρόπου λειτουργίας του οργανισμού. Η διοίκηση ενός οργανισμού που έχει επιλέξει να εφαρμόσει το Activity Based Costing θα

μπορέσει να αποκομίσει το μέγιστο δυνατό όφελος από την επιλογή της, αν προσαρμόσει και τις μετέπειτα δράσεις της στα παραγόμενα από το ABC στοιχεία.

Σύμφωνα με τους Cokins, Stratton & Helbling (1993), η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων ορίζεται ως μία μέθοδος που:

α. Εστιάζει στη διαρκή βελτίωση, τόσο της αξίας που λαμβάνουν οι πελάτες του οργανισμού από τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, όσο και της κερδοφορίας του οργανισμού.

β. Συμπεριλαμβάνει ανάλυση οδηγών κόστους, ανάλυση δραστηριοτήτων και ανάλυση απόδοσης.

γ. Στηρίζεται στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, ως βασική πηγή στοιχείων και πληροφοριών.

Ο Gosselin (1997), θεωρεί ότι το Activity Based Management διακρίνεται σε τρία επίπεδα ως εξής:

α. Ανάλυση δραστηριοτήτων (Activity Analysis).

β. Ανάλυση κόστους δραστηριοτήτων (Activity Cost Analysis).

γ. Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing).

Η ανάλυση δραστηριοτήτων αναφέρεται στην αναγνώριση των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών που υλοποιούνται για να μετασχηματιστούν οι πρώτες ύλες, η εργασία και οι άλλοι πόροι σε προϊόν. Η ανάλυση κόστους δραστηριοτήτων προχωρά ένα βήμα παραπέρα, αναγνωρίζοντας τα κόστη της κάθε δραστηριότητας, καθώς και τους παράγοντες που ευθύνονται για τη διακύμανσή τους. Τέλος, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων κατανέμει τα κόστη στα προϊόντα και τις υπηρεσίες, μέσω του προσδιορισμού των γενικών εξόδων, της σύνδεσής τους με τις δραστηριότητες και με βάση τη συμμετοχή κάθε εκτελεσθείσας δραστηριότητας στην παραγωγή κάθε προϊόντος και υπηρεσίας.

Παρά το ότι η ανάλυση δραστηριοτήτων δεν αφορά στη συλλογή στοιχείων για το κόστος, είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθώς παρέχει στη διοίκηση τη δυνατότητα για καλύτερη κατανόηση των ενεργειών και των διαδικασιών που απαιτούνται για την παραγωγή αποτελεσμάτων και κατά συνέπεια για βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς της. Ακόμη μεγαλύτερη δυνατότητα για βελτίωση παρέχει η ανάλυση κόστους δραστηριοτήτων, υπολογίζοντας τα κόστη των διαφόρων δραστηριοτήτων και προσδιορίζοντας τους οδηγούς κόστους. Το τρίτο επίπεδο του Activity Based Management, δηλαδή το Activity Based Costing, είναι χρήσιμο στους οργανισμούς που αναζητούν να μετρήσουν το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών, προκειμένου να λάβουν βάσει αυτού αποφάσεις γι' αυτά (Baird, Harrison & Reeve, 2004).

Η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων είναι ουσιαστικά ένα σύστημα διοίκησης, το οποίο απεικονίζοντας με ακρίβεια το κόστος μέσω της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, καθιστά σαφή την εικόνα των λογιστικών και παραγωγικών διαδικασιών, παρέχοντας πολύτιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα της οργανωτικής δομής μιας εταιρείας. Αξιολογώντας το κόστος και την προστιθέμενη αξία των δραστηριοτήτων, υποδεικνύει διορθωτικές ενέργειες, οι οποίες στοχεύουν στη βελτίωση της αξίας για τους πελάτες και στη μείωση της άσκοπης χρήσης πόρων (Πλακογιάννη, 2005).

Ένα σύστημα Activity Based Management εστιάζει:

- α. Στην αξία που αντιλαμβάνεται ο πελάτης για κάθε δραστηριότητα.
- β. Στον διαχωρισμό των δραστηριοτήτων, ανάλογα με το αν προσθέτουν ή όχι αξία στον οργανισμό.
- γ. Στην εκτίμηση του κόστους δραστηριοτήτων και διαδικασιών για τον εντοπισμό ευκαιριών μείωσής του μέσω κατάργησης εκείνων που δεν προσθέτουν αξία.

Το ABC όταν χρησιμοποιείται μαζί με μεθόδους συνεχούς βελτίωσης, με σκοπό να εξαλείψει τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία, ορίζεται ως Activity Based Management (Maheswari, Madison & Singh, 2001).

Ο Eaton (2005) προχωρά σε διάκριση της διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων σε επιχειρησιακή και στρατηγική ως εξής:

- α. Ως επιχειρησιακό ABM ορίζει το σύνολο των δράσεων που βασίζονται στην ανάλυση των οδηγών δραστηριοτήτων και οι οποίες αυξάνουν την αποδοτικότητα, μειώνουν τα κόστη και βελτιώνουν τη χρήση των πόρων.
- β. Ως στρατηγικό ABM ορίζει το σύνολο των δράσεων που βασίζονται στην ανάλυση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και οι οποίες στοχεύουν στην αλλαγή της ζήτησης για δραστηριότητες, ώστε να βελτιώσουν την κερδοφορία.

Τα βασικά πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή της διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων είναι τα ακόλουθα (Πλακογιάννη, 2005):

- α. Δυνατότητα μέτρησης της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων και εύρεση τρόπων βελτίωσης προκειμένου να μειωθεί το κόστος και να αυξηθεί η αξία για τον πελάτη.
- β. Προτεραιότητα στην κατανομή πόρων σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στον πελάτη, σε πελάτες-κλειδιά, σε προϊόντα-κλειδιά και εστίαση στη βελτίωση των μεθόδων που είναι απαραίτητες ώστε η επιχείρηση να διατηρήσει το ανταγωνιστικό της πλεονέκτημα.

Σύμφωνα με τον Cokins (2006), οι πιο ενδεδειγμένοι τρόποι αξιοποίησης της διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων από οργανισμούς του δημόσιου τομέα και της άμυνας είναι:

α. Τιμολόγηση παρεχόμενων υπηρεσιών, με βάση το πραγματικό κόστος παροχής τους.

β. Μελέτη περιπτώσεων ιδιωτικοποίησης ή outsourcing, με σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους που μπορεί να αποφευχθεί αν κάποια δραστηριότητα ανατεθεί σε κάποιο εξωτερικό φορέα. Μέσω της εφαρμογής του Activity Based Management, ένας δημόσιος οργανισμός μπορεί ανά πάσα στιγμή να γνωρίζει τη διάρθρωση του κόστους και να αποφασίσει αν η εκτέλεση μιας δραστηριότητας από ιδιωτικό φορέα είναι συμφέρουσα ή όχι.

γ. Συγχώνευση οργανισμών, τμημάτων, λειτουργιών ή δραστηριοτήτων, η οποία μπορεί να υλοποιηθεί μόνο αν υπάρχει σαφής εικόνα ως προς τα οφέλη που μπορεί να αποφέρει.

δ. Μέτρηση απόδοσης, η οποία είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί με χρήση δεδομένων που παράγονται από το ABM.

ε. Βελτίωση διαδικασιών και επιχειρησιακής αποδοτικότητας, μέσω της καλύτερης χρήσης των διαθέσιμων πόρων.

στ. Κατάρτιση προϋπολογισμών βάσει των πραγματικών απαιτήσεων σε πόρους και της ζήτησης για υπηρεσίες και όχι βάσει των ιστορικών στοιχείων δαπανών.

ζ. Προσαρμογή δραστηριοτήτων στο στρατηγικό σχέδιο του οργανισμού, με σκοπό την εξασφάλιση της συνάφειας του παραγόμενου έργου με την επίτευξη των μακροπρόθεσμων στόχων.

§3. Συγκριτική αξιολόγηση

Αν ένας οργανισμός θέλει να εξασφαλίσει τη μακροπρόθεσμη ανταγωνιστικότητά του, πρέπει να διαθέτει την ικανότητα να αξιολογεί τη θέση του με ρεαλισμό και ακρίβεια. Εκτός από την εκτεταμένη ανάλυση του περιβάλλοντος και του κινδύνου, ιδιαίτερα χρήσιμη είναι και η διενέργεια συγκεκριμένων αξιολογήσεων αναφορικά με τα δυνατά και τα αδύνατα σημεία του, σε σύγκριση με άλλους οργανισμούς.

Η συγκριτική αξιολόγηση (**benchmarking**) είναι ουσιαστικά η διαδικασία αυτοαξιολόγησης με συμβολή εξωτερικού αξιολογητή. Πρόκειται για μια τυποποιημένη

προσέγγιση που αναπτύχθηκε στον ιδιωτικό τομέα, αλλά έχει εφαρμοστεί και σε φορείς του δημοσίου, με σκοπό τον προσδιορισμό των δυνατοτήτων βελτίωσης μέσα από τη σύγκριση με ομοειδείς οργανισμούς, διαδικασίες και προγράμματα. Μέσω της εκτεταμένης αυτοαξιολόγησης και της αξιολόγησης άλλων οργανισμών, των δομών τους, των συστημάτων και των διαδικασιών τους, καθώς και του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος, επιτυγχάνεται ο καλύτερος δυνατός προσδιορισμός των δυνατοτήτων εξέλιξης του ενεργούντος τη συγκριτική αξιολόγηση οργανισμού, καθώς και τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα. Ο βασικός σκοπός αυτού του εργαλείου ανάλυσης είναι να αποκαλύψει τις αδυναμίες των εφαρμοζόμενων διαδικασιών, μέσω της σύγκρισης με άλλους οργανισμούς και της σε βάθος ανάλυσης του περιβάλλοντος. Η ανάλυση και η σύγκριση φανερώνουν δυνατότητες βελτίωσης των επιμέρους διαδικασιών και οδηγούν στην αξιοποίηση των δυνατών σημείων του οργανισμού (Strunz, 2010).

Όπως και στην οικονομία, αντίστοιχα και στον τομέα των οργανισμών των ενόπλων δυνάμεων, η εφαρμογή της συγκριτικής αξιολόγησης είναι απαραίτητη για τους παρακάτω λόγους:

- α. Αξιολόγηση της ανταγωνιστικότητας σε σχέση με άλλους δημόσιους και ιδιωτικούς οργανισμούς.
- β. Διασφάλιση της μακροπρόθεσμης βιωσιμότητας του οργανισμού, μέσω της χρήσης διεθνώς αποδεκτών μέτρων απόδοσης.
- γ. Ανταλλαγή εμπειριών - γνώσεων - πρακτικών με Ένοπλες Δυνάμεις άλλων χωρών.
- δ. Βελτίωση της προγνωστικής ικανότητας, χάρη στην αυξημένη ροή πληροφοριών.
- ε. Δυνατότητα αξιολόγησης της κατάστασης του οργανισμού, μέσω εκτεταμένης ανάλυσης του περιβάλλοντος και παραγωγής προβλέψεων για την μελλοντική του ανάπτυξη.
- στ. Εντοπισμός ευκαιριών και κινδύνων.
- ζ. Υιοθέτηση της «υποχρέωσης» διαρκούς παρακολούθησης των προσεγγίσεων και της στρατηγικής άλλων οργανισμών.
- η. Δυνατότητα βελτίωσης του επιπέδου κινδύνου, μέσω συνεχών αναλύσεων κινδύνου.
- θ. Καθορισμός αναγκών εκπαίδευσης και επιμόρφωσης.
- ι. Ανάπτυξη σχεδίων δράσης για επίτευξη βελτίωσης απόδοσης.

Η μέθοδος του benchmarking υλοποιείται με διάφορες παραλλαγές, οι οποίες βρίσκουν εφαρμογή και στον χώρο των ενόπλων δυνάμεων:

- α. Ανάλυση δυνατών σημείων και αδυναμιών.
- β. Αναζήτηση του «καλύτερου».
- γ. Σύγκριση με τον «καλύτερο».
- δ. Παράθεση διαφορών.
- ε. Αναζήτηση των αιτιών ύπαρξης διαφορών.
- στ. Ανάλυση του τι κάνει διαφορετικά ο «καλύτερος».

Η αξιολόγηση μπορεί να μην είναι προσανατολισμένη μόνο προς το εξωτερικό περιβάλλον του φορέα που τη διενεργεί, αλλά και προς το εσωτερικό του (**internal benchmarking**). Σε αυτήν την περίπτωση δεν επιδιώκεται η σύγκριση με ανταγωνιστές ή ομοειδείς οντότητες, αλλά μεταξύ των τμημάτων του ίδιου οργανισμού με απώτερο σκοπό τη βελτίωσή τους. Το internal benchmarking μπορεί να ευνοηθεί ιδιαίτερα από την εφαρμογή του Activity Based Costing. Όπως επισημαίνουν τόσο ο Kinsella (2002), όσο και ο Bvumbi (2017), η διενέργεια της συγκριτικής αξιολόγησης είναι πιο εύκολη για μια επιχείρηση που χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και συνεπώς διαθέτει επαρκή και συγκρίσιμα στοιχεία για τη λειτουργία των τμημάτων της.

§4. Διοίκηση ολικής ποιότητας

Με τον όρο διοίκηση ολικής ποιότητας (**Total Quality Management**) εννοούμε τη συνολική, ολοκληρωμένη και συνεχή δραστηριότητα της καταγραφής, επιθεώρησης, οργάνωσης και ελέγχου σε όλους τους τομείς ενός οργανισμού. Τα πιο σημαντικά τμήματα της διοίκησης ολικής ποιότητας είναι ο σχεδιασμός, η διασφάλιση και ο έλεγχος της ποιότητας. Ο σκοπός της διοίκησης ολικής ποιότητας είναι να παρέχει και να διασφαλίζει μόνιμα μία συγκεκριμένη υπηρεσία στην προκαθορισμένη ή επιθυμητή ποιότητα, μέσω της συνεχούς βελτίωσης των διαδικασιών. Οι βασικές αρχές της διοίκησης ολικής ποιότητας είναι μεταξύ άλλων (Strunz, 2010) :

- α. Η ποιότητα έχει ως στόχο μια συγκεκριμένη ομάδα-στόχο ή σύνολο πελατών.
- β. Η ποιότητα επιτυγχάνεται από τους εργαζόμενους σε όλους τους τομείς και σε όλα τα επίπεδα.
- γ. Η ποιότητα διαθέτει πολλές διαστάσεις, οι οποίες πρέπει να επιβεβαιώνονται με συγκεκριμένα κριτήρια.

- δ. Η ποιότητα δεν είναι ο στόχος, αλλά το αποτέλεσμα μιας μόνιμης διαδικασίας.
- ε. Η ποιότητα δεν αφορά μόνο προϊόντα, αλλά και υπηρεσίες.
- στ. Η ποιότητα απαιτεί δράση για να επιτευχθεί.

Η διοίκηση ολικής ποιότητας, δημιουργήθηκε από την ανάγκη ύπαρξης σύγχρονων οργανισμών, βελτίωσης της ποιότητας προϊόντων και υπηρεσιών, αύξησης της παραγωγικότητας και παράλληλης μείωσης του συνολικού κόστους. Ο στόχος της είναι η ποιότητα και είναι μία στρατηγική προσέγγιση για την παραγωγή των καλύτερων δυνατών προϊόντων και υπηρεσιών μέσα από την ομαδική δουλειά και τη συνεχή καινοτομία (Atkinson, 1990).

Σύμφωνα με τον Deming (1986), η εφαρμογή της διοίκησης ολικής ποιότητας πηγάζει από την κεφαλή του οργανισμού και αποτελεί έναν τρόπο διοίκησης διά του παραδείγματος. Επιπρόσθετα, βασίζεται στο ενδιαφέρον και τη δέσμευση κάθε ενός που συνδέεται με τον οργανισμό (πελάτες, προμηθευτές και εργαζόμενοι). Η εφαρμογή της απαιτεί την προσαρμογή όλων των μελών του οργανισμού σε θέματα κουλτούρας, συμπεριφοράς και στάσης.

Ως βασικό προσανατολισμό η διοίκηση ολικής ποιότητας έχει τη μέγιστη ικανοποίηση των απαιτήσεων των πελατών. Οι αντικειμενικοί σκοποί που εξυπηρετούνται με την εφαρμογή της είναι οι ακόλουθοι (Δερβιτσιώτης, 1993):

- α. Η μεγιστοποίηση της ικανοποίησης των πελατών.
- β. Η αύξηση της αποτελεσματικότητας.
- γ. Η ενίσχυση της ικανότητας του οργανισμού για καινοτομίες και ευελιξία στις αναγκαίες προσαρμογές.
- δ. Η συμπίεση του χρόνου εκτέλεσης των δραστηριοτήτων.
- ε. Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ανθρώπινου δυναμικού του οργανισμού.
- στ. Η αξιοποίηση της νέας τεχνολογίας.

Για τον Strunz (2010), το πιο σημαντικό διοικητικό εργαλείο στη διοίκηση ολικής ποιότητας είναι ο έλεγχος, ενώ παρά τις πιθανές δυσκολίες, η εφαρμογή της σε οργανισμούς του τομέα της άμυνας έχει να προσφέρει σημαντικά πλεονεκτήματα:

- α. Αποδοτική χρήση πόρων, προσανατολισμένη στον στόχο.
- β. Βελτίωση του τρόπου διάθεσης και αξιοποίησης των πόρων σε όλα τα επίπεδα, μέσω της αύξησης της γνώσης του εκτελεστικού προσωπικού επί των οικονομικών θεμάτων που αφορούν στη λειτουργία του οργανισμού.

- γ. Περισσότερη αντικειμενικότητα στην κατανομή του προϋπολογισμού.
- δ. Καλύτερος συντονισμός μεταξύ των διαφόρων τμημάτων και οργανισμών των ενόπλων δυνάμεων.
- ε. Διαθεσιμότητα άμεσης, επαρκούς και έγκυρης πληροφόρησης ως προς τον σχεδιασμό και τον έλεγχο.
- στ. Λήψη αποφάσεων με μεγαλύτερο βαθμό βεβαιότητας και ταχύτητας.
- ζ. Δυνατότητα καλύτερης ανταπόκρισης του οργανισμού σε αλλαγές απαιτήσεων.
- η. Βελτιωμένη αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας.
- θ. Ακριβής έλεγχος με χρήση συγκεκριμένων δεικτών.
- ι. Περισσότερα κίνητρα στο προσωπικό, μέσω του καθορισμού στόχων προς επίτευξη.
- ια. Μεγαλύτερος βαθμός διαφάνειας των ενεργειών της διοίκησης.
- ιβ. Ενισχυμένη ικανότητα αυτό-οργάνωσης κάθε επιμέρους τμήματος του οργανισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η κοστολόγηση στις Ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις

Στη χώρα μας ο τρόπος υπολογισμού του κόστους των Μονάδων και Υπηρεσιών του τομέα της άμυνας προσδιορίστηκε με επίσημα κείμενα μόλις την τελευταία δεκαετία. Το 2012 εκδόθηκε η Πάγια Διαταγή 8-24 του Γενικού Επιτελείου Στρατού «Περί Κοστολόγησεων» και το 2015 ο Γενικός Κανονισμός Κοστολόγησης 8-1 του Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας.

§1. Η κοστολόγηση στον Στρατό Ξηράς

Η Πάγια Διαταγή 8-24 κωδικοποιεί τις διαδικασίες και τον τρόπο κοστολόγησης της λειτουργίας, των οργανωτικών μεταβολών και των δραστηριοτήτων του Στρατού Ξηράς. Το κόστος διακρίνεται σε τρία είδη:

α. Κόστος οργανωτικής μεταβολής, το οποίο είναι το συνολικό κόστος που πρέπει να αναληφθεί από την Υπηρεσία για την υλοποίηση κάποιας οργανωτικής μεταβολής, όπως είναι η σύσταση, διάλυση, αλλαγή σύνθεσης ή μεταστάθμευση μιας Μονάδας.

β. Κόστος λειτουργίας, που είναι το συνολικό κόστος στο οποίο πρέπει να υποβληθεί η Υπηρεσία για τη λειτουργία και διατήρηση μιας Μονάδας χωρίς τη συμμετοχή της σε κάποια δραστηριότητα.

γ. Κόστος Δραστηριότητας, το οποίο ορίζεται ως το συνολικό πρόσθετο κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η Υπηρεσία για την πραγματοποίηση δραστηριοτήτων, όπως είναι οι μεταθέσεις και η εκπαίδευση προσωπικού, η ενεργοποίηση τμημάτων πυρασφάλειας, η πραγματοποίηση βολών, ασκήσεων και πολεμικών επιχειρήσεων.

Για να καταστεί εφικτός ο υπολογισμός εισάγονται οι έννοιες των παραγόντων, των στοιχείων, των οδηγών και των μεταβλητών κόστους.

Ως **παραγόντες κόστους** ορίζονται οι ανθρώπινοι πόροι, οι υποδομές, τα κάθε είδους μέσα και μηχανήματα, καθώς και τα υλικά, εφόδια και καύσιμα. Τα **στοιχεία, οι οδηγοί και οι μεταβλητές κόστους** αφορούν στη δένδροειδή ανάλυση των επιπέδων που βρίσκονται κάτω από τους παραγόντες κόστους, με σκοπό τον λεπτομερή καθορισμό όλων των επίπεδων υπολογισμού. Για παράδειγμα, ο αριθμός μισθοδοτούμενων και ο μισθός κατά κατηγορία

προσωπικού, καθώς και οι μήνες απασχόλησης θεωρούνται ως μεταβλητές κόστους για τον οδηγό κόστους «Μισθοδοσία Εσωτερικού». Η τελευταία μαζί με τη «Μισθοδοσία Εξωτερικού», τη «Μισθοδοσία Οπλιτών Θητείας» κ.ά. αποτελούν οδηγούς κόστους για το στοιχείο κόστους «Αποδοχές», το οποίο μαζί με τις «Πρόσθετες Αμοιβές – Αποζημιώσεις», τα «Οδοιπορικά Έξοδα» και την «Τροφοδοσία οπλιτών» διαμορφώνουν τον παράγοντα κόστους «Ανθρώπινοι Πόροι». Αντίστοιχα, ο αριθμός ατόμων, η μέση ημερήσια κατανάλωση ανά άτομο, η μέση τιμή ύδατος ανά κυβικό μέτρο και ο αριθμός ημερών αποτελούν τις μεταβλητές κόστους για τον οδηγό κόστους «Υδρευση», ο οποίος εντάσσεται στο στοιχείο κόστους «Κόστος υποδομών» του παράγοντα κόστους «Υποδομές».

Για κάθε αντικείμενο κόστους (δηλαδή για κάθε Μονάδα, Υπηρεσία ή Σχηματισμό), το συνολικό ετήσιο κόστος είναι το άθροισμα του κόστους των προαναφερθέντων παραγόντων: των ανθρώπινων πόρων, των υποδομών, των μέσων και των υλικών – εφοδίων – καυσίμων.

Για κάθε έναν από αυτούς τους παράγοντες ο υπολογισμός ξεκινάει από το χαμηλότερο επίπεδο προς το υψηλότερο: αφού προσδιοριστούν οι μεταβλητές κόστους με τη διενέργεια των κατάλληλων αριθμητικών πράξεων, υπολογίζεται κατά σειρά το κόστος των οδηγών, στοιχείων και παραγόντων.

§2. Η κοστολόγηση στις Ένοπλες Δυνάμεις

Ο Γενικός Κανονισμός Κοστολόγησης του Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας (2015) θέτει το γενικότερο πλαίσιο για την εφαρμογή μιας ενιαίας μεθόδου κοστολόγησης, παρέχοντας στους τρεις Κλάδους των Ενόπλων Δυνάμεων συγκεκριμένες οδηγίες υλοποίησης, ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες στην αποστολή, τις ανάγκες και την οργάνωσή τους. Για τον σκοπό αυτόν συμπεριλαμβάνονται στον Κανονισμό οι ορισμοί βασικών εννοιών όπως δραστηριότητα, κόστος, έξοδο, δαπάνη, έσοδο, κοστολόγηση, τιμολόγηση.

Όπως συμβαίνει και στην Πάγια Διαταγή 8-24/2012, γίνεται διάκριση του κόστους ανάλογα με το αν αφορά σε οργανωτική μεταβολή, συνήθη λειτουργία ή κάποια ειδική δραστηριότητα. Ως βασικές κατηγορίες κόστους, που λαμβάνονται υπόψη κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης, ορίζονται οι εξής:

α. Υποδομή, όπου εντάσσεται το κόστος κατασκευής ή απόκτησης μέσων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που εξυπηρετούν μακροχρόνιους σκοπούς.

β. Λειτουργικό κόστος, όπου εντάσσονται τα κόστη που αφορούν σε υλικά, ανθρώπινο δυναμικό και τα λοιπά λειτουργικά κόστη.

Το συνολικό ετήσιο κόστος προκύπτει από το άθροισμα του κόστους των παραπάνω βασικών κατηγοριών.

§3. Σύγκριση με το ABC - Συμπεράσματα

Η έκδοση των δύο θεσμικών κειμένων που αναλύθηκαν νωρίτερα έθεσε για πρώτη φορά στην Ελλάδα συγκεκριμένο πλαίσιο, αρχές και μεθόδους για την εφαρμογή της κοστολόγησης στον χώρο της Άμυνας. Ο καθορισμός συγκεκριμένων διαδικασιών, κατηγοριοποιήσεων και τύπων υπολογισμού συντελεί στην εξαγωγή στατιστικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται από ικανοποιητικό βαθμό ακρίβειας, πληρότητας και συγκρισιμότητας. Η υποχρέωση υπολογισμού του κόστους των Μονάδων, Υπηρεσιών και Σχηματισμών σε ετήσια βάση εξασφαλίζει κατ' ελάχιστο, τη σταδιακή δόμηση όχι μόνο ενός ιστορικού αρχείου αλλά κυρίως μιας «κουλτούρας» κόστους, μιας αντίληψης που συσχετίζει άμεσα την εξέταση της αποτελεσματικότητας με το κόστος και τη λήψη απόφασης με τα οικονομικά δεδομένα.

Ωστόσο, η διαδικασία της κοστολόγησης που περιγράφεται από τον Γενικό Κανονισμό και την Πάγια Διαταγή παρουσιάζει διαφορές σε σχέση με τη μεθοδολογία του Activity Based Costing.

Ο καθορισμός παραγόντων, στοιχείων, οδηγών και μεταβλητών κόστους κοινών για όλες τις Μονάδες και τις Υπηρεσίες του Στρατού Ξηράς προσφέρει μία κοινή βάση εφαρμογής, επιδρά όμως αρνητικά στην εξειδίκευση και την αντιπροσωπευτικότητα που πρέπει να χαρακτηρίζει τους οδηγούς κόστους, ώστε να επιτυγχάνεται ο ορθός επιμερισμός αυτού. Η επιλογή και η διαμόρφωση των οδηγών κόστους προϋποθέτει εξέταση της λειτουργίας του κάθε οργανισμού, άντληση στοιχείων μέσω συνεντεύξεων με το προσωπικό ή επιτόπια παρατήρησης και συσχέτιση των εκτελούμενων δραστηριοτήτων με το παραγόμενο αποτέλεσμα. Κυρίως απαιτεί τη μελέτη της κάθε περίπτωσης ξεχωριστά, με σκοπό τον εντοπισμό των ιδιαίτερων παραγόντων που επιδρούν σημαντικά στην αύξηση του κόστους της. Ο αριθμός των Μονάδων και Υπηρεσιών του Στρατού Ξηράς, του μεγαλύτερου σε αριθμό προσωπικού Κλάδου των ελληνικών Ενόπλων Δυνάμεων, καθιστά εκ των πραγμάτων εξαιρετικά δύσκολη τη μεμονωμένη εξέταση και διαμόρφωση οδηγών κόστους για κάθε μία από αυτές, καθώς όπως αναφέρθηκε νωρίτερα αυτό θα απαιτούσε δέσμευση μεγάλης ποσότητας πόρων. Από την άλλη όμως, αυτό μειώνει τις προσδοκίες εντοπισμού των πραγματικών αιτιών του κόστους για κάθε επιμέρους οργανισμό.

Η έννοια της δραστηριότητας, που αποτελεί το θεμέλιο της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, δεν εξετάζεται κατά τη διαδικασία κοστολόγησης που περιγράφεται στην

Πα.Δ. 8-24/2012 υπό αυτό το πρίσμα. Κι αυτό γιατί ως δραστηριότητα νοείται κάθε πρόσθετο της κανονικής λειτουργίας της Μονάδας έργο, ενώ το κόστος διακρίνεται σε κόστος λειτουργίας και κόστος δραστηριοτήτων. Η καθημερινή λειτουργία της Μονάδας με αυτόν τον τρόπο διαχωρίζεται από τις λοιπές, μη συνήθεις, δραστηριότητες και δεν αναλύεται σε μεγαλύτερο βαθμό. Προκύπτει συνεπώς μία βασική αντίφαση σε σχέση με τη θεωρία του Activity Base Costing, βάσει της οποίας το πρώτο βήμα της διαδικασίας κοστολόγησης είναι η ανάλυση δραστηριοτήτων του οργανισμού για όλα τα τμήματα και όλες τις λειτουργίες του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Διερεύνηση της δυνατότητας εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις

Από την προηγηθείσα ανάλυση προκύπτει ότι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, αν και αποτελεί ένα ιδιαίτερα δημοφιλές κοστολογικό σύστημα τόσο στον ιδιωτικό, όσο και στο δημόσιο τομέα πολλών ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων κρατών, βρίσκεται ακόμη σε μάλλον πρώιμο στάδιο στη χώρα μας. Η διαπίστωση αυτή ισχύει και για τον τομέα της Άμυνας, όπου όπως παρουσιάστηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, ενώ έχουν τεθεί οι βάσεις για την εφαρμογή ενός σύγχρονου συστήματος κοστολόγησης, υπάρχει ακόμη απόσταση που πρέπει να διανυθεί ως την πλήρη υλοποίηση του μοντέλου του Activity Based Costing.

Τα οφέλη που μπορεί να αποκομίσει ένας οργανισμός από την εφαρμογή του ABC, όπως αναλύθηκαν νωρίτερα, σε συνδυασμό με την τρέχουσα συγκυρία, όπου στη χώρα μας, αλλά και σε διεθνές επίπεδο, κυριαρχεί η απαίτηση για εξοικονόμηση πόρων, αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας και βελτίωση της ποιότητας, καθιστούν αυξημένου ενδιαφέροντος το πεδίο της διερεύνησης της δυνατότητας εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων από τις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις.

§1. Σημαντικότητα και πρωτοτυπία της έρευνας

Η διενέργεια μιας τέτοιου είδους έρευνας μπορεί να οδηγήσει σε χρήσιμα συμπεράσματα και να επισημάνει κρίσιμα σημεία που θα επηρεάσουν την εφαρμογή του συστήματος ABC, για τους εξής λόγους:

- α. Θέτει στο επίκεντρο την έννοια της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, η οποία αποτελεί μία μεθοδολογία ελάχιστα δοκιμασμένη και αξιοποιημένη μέχρι στιγμής, με ευρύ πεδίο εφαρμογής και ιδιαίτερα καινοτόμο χαρακτήρα.
- β. Εξετάζει τη μεθοδολογία, υπό ένα πρίσμα που δεν έχει μελετηθεί στο παρελθόν, τη δυνατότητα εφαρμογής της στο χώρο των ελληνικών Ενόπλων Δυνάμεων.
- γ. Δημιουργεί τις προϋποθέσεις για διατύπωση περισσότερων ερωτημάτων και διενέργεια νέων ερευνών στο μέλλον.

Το σκεπτικό πάνω στο οποίο θα στηριχθεί η έρευνα είναι ότι η πιθανή εφαρμογή του Activity Based Costing θα αποτελέσει μία ριζική αλλαγή στον τρόπο θεώρησης όχι μόνο του κόστους αλλά και των δραστηριοτήτων που εκτελούνται καθημερινά στα πλαίσια της αποστολής των Ενόπλων Δυνάμεων. Όπως αναλύθηκε σε προηγούμενα κεφάλαια κάθε σημαντική αλλαγή που πραγματοποιείται σε έναν οργανισμό «αναμετράται» με την κουλτούρα, τις στάσεις και τις αντιλήψεις των μελών του, των ατόμων που καλούνται να την αποδεχθούν και να την υλοποιήσουν. Είναι κατά συνέπεια απαραίτητο να αποτυπωθεί με όσο το δυνατόν πιο συγκεκριμένα αριθμητικά στοιχεία η γενικότερη αντίληψη του προσωπικού ως προς το ζήτημα αυτό.

Οι Αξιωματικοί του Οικονομικού Σώματος, λόγω θέσης, εκπαίδευσης και αποστολής θα είναι η πρώτη ομάδα στελεχών που θα κληθούν να γνωρίσουν και να εφαρμόσουν κάθε νέο σύστημα ή μέθοδο κοστολόγησης που θα επιλεγεί από τον Στρατό Ξηράς. Επομένως αποτελούν το πλέον ενδιαφέρον από ερευνητικής άποψης πληθυσμιακό δείγμα σε μία έρευνα με αντικείμενο την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στο χώρο των Ενόπλων Δυνάμεων. Διαθέτουν τις ακαδημαϊκές γνώσεις, αλλά και την επαγγελματική εμπειρία που καθιστούν τη γνώμη τους ιδιαίτερα σημαντική και κρίσιμη για την εξαγωγή χρήσιμων και αξιοποιήσιμων αποτελεσμάτων.

§2. Σκοπός και στόχοι της έρευνας

Ο **σκοπός της έρευνας** είναι να διερευνηθούν οι απόψεις των Αξιωματικών του Οικονομικού Σώματος του Στρατού Ξηράς σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις.

Στο πλαίσιο αυτό, ως επιμέρους **στόχοι της έρευνας** τίθενται:

- α. Ο προσδιορισμός της ύπαρξης ή μη ικανής γνώσης και θετικής στάσης των ερωτηθέντων ως προς τη μεθοδολογία της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.
- β. Ο προσδιορισμός του βαθμού σπουδαιότητας που αποδίδουν οι Αξιωματικοί του Οικονομικού Σώματος στην εφαρμογή καινοτόμων μεθόδων και στην αξιοποίηση των στοιχείων κόστους για τη λήψη απόφασης.
- γ. Ο εντοπισμός των σημαντικότερων οφελών, καθώς και των κυριότερων ανασταλτικών παραγόντων, ως προς την προσπάθεια εφαρμογής καινοτόμων προσεγγίσεων στον χώρο των διοικητικών και υποστηρικτικών υπηρεσιών της Άμυνας.

Πιο συγκεκριμένα επιχειρείται να δοθεί απάντηση στα ακόλουθα **ερευνητικά ερωτήματα**:

α. Ποιο είναι το επίπεδο γνώσης που διαθέτουν οι ερωτηθέντες σχετικά με την έννοια του Activity Based Costing και τα βασικά χαρακτηριστικά του; Η προϋπάρχουσα γνώση αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχή εισαγωγή οποιασδήποτε αλλαγής στον εργασιακό χώρο. Το συγκεκριμένο ερευνητικό ερώτημα εξετάζεται με τις ερωτήσεις 1 και 2 του ερωτηματολογίου.

β. Είναι εφικτή η εφαρμογή στα πλαίσια της εργασίας των ερωτηθέντων συγκεκριμένων πρακτικών και μεθόδων που σχετίζονται με τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας, τόσο στο στάδιο της συλλογής στοιχείων, όσο και στη μετέπειτα αξιοποίηση των εξαγόμενων αποτελεσμάτων για τους σκοπούς του Activity Based Costing; Η γνώμη των ατόμων που θα κληθούν να εφαρμόσουν ένα νέο σύστημα στην πράξη είναι ιδιαίτερα σημαντική για την επιτυχία του. Το ερευνητικό ερώτημα συνδέεται με τις ερωτήσεις 3 και 5 του ερωτηματολογίου.

γ. Αντιμετωπίζονται θετικά από τους ερωτηθέντες, συγκεκριμένες δράσεις που πρέπει να λάβουν χώρα για την εφαρμογή ενός νέου συστήματος κοστολόγησης και απαιτούν τη συμμετοχή τους; Η αντίδραση στην αλλαγή είναι ένας από τους βασικότερους παράγοντες αποτυχίας ενός νέου συστήματος. Η ερώτηση 4 του ερωτηματολογίου επιχειρεί να απαντήσει στο συγκεκριμένο ερευνητικό ερώτημα.

δ. Πόσο συμφωνούν οι Αξιωματικοί του Οικονομικού Σώματος με την άποψη ότι η γνώση του κόστους αποτελεί προαπαιτούμενο για τη λήψη ορθών αποφάσεων; Το βασικότερο από τα οφέλη που μπορούν να αναμένουν τα διοικητικά στελέχη ενός οργανισμού από την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι η καλύτερη κατανόηση των αιτιών και της συμπεριφοράς του κόστους και η αξιοποίησή της προς όφελος του οργανισμού. Η ερώτηση 6 του ερωτηματολογίου εξετάζει το συγκεκριμένο ερευνητικό ερώτημα.

ε. Ποια είναι η στάση των ερωτηθέντων απέναντι σε σύγχρονες καινοτόμες διοικητικές προσεγγίσεις; Η καινοτομία και αλλαγή έχουν πολύ καλύτερες προϋποθέσεις επιτυχίας όταν συμβαδίζουν με την υπάρχουσα κουλτούρα του οργανισμού και των μελών του. Το ερευνητικό ερώτημα συνδέεται με τις ερωτήσεις 7 και 8.

στ. Ποιοι είναι για τους ερωτηθέντες οι σημαντικότεροι ανασταλτικοί παράγοντες στην προσπάθεια για εφαρμογή καινοτομίας στον χώρο των Υπηρεσιών της Άμυνας; Η ερώτηση 9 του ερωτηματολογίου αφορά το συγκεκριμένο ερώτημα.

ζ. Ποια θεωρούν οι ερωτηθέντες τα σημαντικότερα οφέλη που μπορούν να προκύψουν από την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων; Το ερευνητικό ερώτημα σχετίζεται με την ερώτηση 10.

Επομένως η υπόθεση της έρευνας στάσης (attitude survey) που πρόκειται να μελετηθεί είναι η εξής: Είναι δυνατή η εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις;

§3. Περιγραφή της ερευνητικής μεθόδου

Ο σκοπός της έρευνας και η φύση του υπό διερεύνηση ζητήματος επηρεάζουν σημαντικά τόσο τη μέθοδο, όσο και τις τεχνικές που θα χρησιμοποιηθούν (Βάμβουκας, 1991). Για την υλοποίηση της παρούσας έρευνας, ως τεχνική επιλέχθηκε αυτή του ερωτηματολογίου, καθώς θεωρήθηκε το καταλληλότερο εργαλείο.

Το ερωτηματολόγιο σύμφωνα με την Κυριαζή (2005), αποτελεί ένα τυποποιημένο σχέδιο που χρησιμοποιείται στη συλλογή και καταγραφή εξειδικευμένων πληροφοριών, σχετικών με το θέμα της έρευνας, με τον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό πληρότητας και ακρίβειας. Οι ερωτήσεις πρέπει να έχουν σχεδιαστεί και δομηθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να εξυπηρετούν τους στόχους της έρευνας και να επιτυγχάνουν να «προκαλέσουν» τους ερωτώμενους να διατυπώσουν απαντήσεις που θα απεικονίζουν τις απόψεις τους σχετικά με το προς διερεύνηση ζήτημα.

Η σύνταξη του ερωτηματολογίου πραγματοποιήθηκε με βασικούς γνώμονες την εξασφάλιση σαφήνειας, ως προς το περιεχόμενο των ερωτήσεων και των πιθανών απαντήσεων, καθώς και την ύπαρξη συνοχής και αλληλουχίας μεταξύ των ερωτημάτων. Επιπρόσθετα, δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στην αποφυγή του ενδεχομένου έμμεσης υποβολής του περιεχομένου των απαντήσεων ή δημιουργίας στους ερωτώμενους οποιασδήποτε επιθυμίας ή τάσης συμμόρφωσης στα προσδοκώμενα αποτελέσματα.

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται κατά κύριο λόγο από ερωτήσεις κλειστού τύπου με διαβάθμιση ή πολλαπλών επιλογών, με δυνατότητα επιλογής μίας ή περισσότερων από τις προτεινόμενες απαντήσεις. Η διαβάθμιση, ακολουθεί τον τύπο της κλίμακας Likert, μιας υποκατηγορίας της τακτικής κλίμακας, όπου ο ερωτώμενος διατυπώνει τον βαθμό αποδοχής της ερώτησης.

Η κλίμακα τύπου Likert είναι η πιο απλή στη δημιουργία και η πιο διαδεδομένη στις κοινωνικές έρευνες. Οι ερωτώμενοι καλούνται να επιλέξουν μια από τις δυνατές απαντήσεις σταθερής μορφής σε ένα σύνολο ερωτημάτων, τα οποία αντιπροσωπεύουν το προς μελέτη αντικείμενο. Με αυτόν τον τρόπο επιχειρείται να μετρηθούν οι στάσεις ή οι απόψεις τους. Οι απαντήσεις τους εκφράζουν το μέγεθος συμφωνίας ή διαφωνίας σε μια ορισμένη δήλωση. Σε κάποιες ερωτήσεις δίνεται η δυνατότητα διατύπωσης προσωπικής απάντησης σε περίπτωση που ο ερωτώμενος το επιθυμεί.

Ο σκοπός της καταγραφής των στάσεων είναι να τοποθετηθεί το σύνολο των απόψεων σε μία τακτική κλίμακα περιγραφικής αξιολόγησης, της οποίας συγκεκριμένες ευδιάκριτες βαθμίδες θα αντιστοιχούν σε ορισμένους τύπους στάσεων.

§4. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της έρευνας με ερωτηματολόγιο

Ο Παπαναστασίου (1996) θεωρεί ως σημαντικότερο πλεονέκτημα του ερωτηματολογίου το γεγονός ότι, καθώς απαντάται από τους ερωτώμενους ανώνυμα και χωρίς την παρουσία του ερευνητή, τους διευκολύνει ως προς το να είναι απόλυτα ειλικρινείς, ακόμα και σε ερωτήσεις, όπου η ύπαρξη άμεσης επαφής με τον διενεργούντα την έρευνα θα τους έκανε να διστάσουν να εκφραστούν ελεύθερα. Με αυτόν τον τρόπο, τα αποτελέσματα χαρακτηρίζονται από κύρος και αξιοπιστία.

Επιπλέον, με τη χρήση της τεχνικής του ερωτηματολογίου καθίσταται δυνατή η ποσοτικοποίηση και σύγκριση των δεδομένων και η διενέργεια στατιστικής ανάλυσης. Οι κλειστού τύπου ερωτήσεις προτιμήθηκαν, καθώς ευνοούν την κωδικοποίηση και την ευκρινέστερη καταγραφή των δεδομένων, ενώ δεν απαιτούν χρονοβόρα επεξεργασία, όπως συμβαίνει με τις ανοιχτού τύπου ερωτήσεις. Οι κλίμακες παρέχουν όχι μόνο την πληροφορία σχετικά με το αν τα υποκείμενα της έρευνας είναι υπέρ ή κατά μιας άποψης αλλά αποτυπώνουν και τον βαθμό αποδοχής της άποψης αυτής (Μπεχράκης, 1999). Με τη μέθοδο Likert επιτυγχάνεται η καταγραφή μιας συνολικής βαθμολογίας στις απαντήσεις του κάθε υποκειμένου, όπου για παράδειγμα πιο μεγάλη βαθμολογία σημαίνει πιο θετική στάση, πιο μικρή βαθμολογία σημαίνει πιο αρνητική στάση.

Ωστόσο, είναι αρκετά δύσκολο να ερμηνευθεί ο τρόπος με τον οποίο δύο υποκείμενα μετρούν τη διαφορά μεταξύ των διαβαθμίσεων αυτής της κλίμακας και συνεπώς να εξασφαλισθεί η βεβαιότητα ότι η επιλογή της ίδιας απάντησης σε ένα ερώτημα σημαίνει τελικά και τον ίδιο βαθμό αποδοχής.

Ένα από τα μειονεκτήματα της χρήσης ερωτηματολογίου και ειδικότερα των κλειστών ερωτήσεων, είναι η πιθανότητα να κατευθυνθεί ο ερωτώμενος προς μια απάντηση, αφού δεν έχει τη δυνατότητα να διαμορφώσει την απάντησή του ανατρέχοντας στις δικές του εμπειρίες, αλλά καλείται να επιλέξει από ένα φάσμα συγκεκριμένων απαντήσεων (Κυριαζή, 2005). Είναι επίσης πιθανό να μη βρει καμία από τις προσφερόμενες επιλογές απολύτως ικανοποιητική, αν αυτές δεν εκφράζουν πλήρως το σύνολο των πιθανών απαντήσεων (Javeau, 1996). Για την αποφυγή αυτού του ενδεχομένου, αφενός ο ερευνητής θα πρέπει να καταρτίσει με ιδιαίτερη προσοχή τη λίστα των απαντήσεων, ώστε αυτές να μην

αντικατοπτρίζουν μόνο τις δικές του γνώσεις, στάσεις, αντιλήψεις, αναπαραστάσεις και αφετέρου να παρέχει στον ερωτώμενο, όπου αυτό είναι εφικτό, τη δυνατότητα να καταγράψει τη δική του προσωπική απάντηση. Αυτό έγινε στο παρόν ερωτηματολόγιο, μέσω της προσθήκης της επιλογής «Άλλο:.....», στις ερωτήσεις 9 και 10, όπου ο ερωτώμενος μπορεί να καταχωρήσει μια απάντηση της επιλογής του που δεν έχει προβλεφθεί από τον ερευνητή.

§5. Διαδικασία συλλογής δεδομένων

Η έρευνα διενεργήθηκε με ερωτηματολόγιο που σχεδιάστηκε και κατασκευάστηκε σε ηλεκτρονική μορφή, με χρήση του εργαλείου Google Forms. Ακολούθησε αποστολή συνδέσμου με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) στους συμμετέχοντες, οι οποίοι υπέβαλλαν τις απαντήσεις τους μέσω διαδικτύου.

Η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε έχει σημαντικά πλεονεκτήματα. Αφενός, μπορεί να συμπληρωθούν αρκετά ερωτηματολόγια σε μικρό χρονικό διάστημα και αφετέρου ο ερωτώμενος μπορεί να εκφράσει τις όποιες απόψεις του απαλλαγμένος από το άγχος ότι κάποιος, έστω και άγνωστος, γνωρίζει τις απαντήσεις που έδωσε. Επίσης, με την επιλογή του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθίσταται δυνατή η συμμετοχή στην έρευνα ατόμων από πολλές διαφορετικές περιοχές, γεγονός που δεν είναι δυνατό να επιτευχθεί με την ίδια ταχύτητα και αποτελεσματικότητα αν η αποστολή του ερωτηματολογίου γίνεται ταχυδρομικά ή αυτοπροσώπως.

Το ερωτηματολόγιο περιείχε δέκα ερωτήσεις. Στην πρώτη ερώτηση ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες να περιγράψουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Στη δεύτερη ερώτηση έγινε παράθεση οκτώ όρων σχετικών με την έννοια του κόστους, από τους οποίους οι ερωτώμενοι έπρεπε να επιλέξουν εκείνους που θεωρούν ότι αποτελούν βασικές έννοιες αποκλειστικά της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Η τρίτη ερώτηση αφορούσε στην άποψη των Αξιωματικών του Οικονομικού Σώματος σχετικά με το αν είναι εφικτή η εφαρμογή στο πλαίσιο της εργασίας τους πρακτικών και μεθόδων που στηρίζονται στον καθορισμό ποσοτικών στόχων και στη μέτρηση της επίτευξής τους, όπως είναι η μέτρηση της αποδοτικότητας της εργασίας και η ετήσια αξιολόγηση βάσει ποσοτικών κριτηρίων. Η τέταρτη ερώτηση διερευνούσε την προθυμία των ερωτηθέντων να λάβουν μέρος σε δράσεις και διαδικασίες απαραίτητες για την εφαρμογή από την Υπηρεσία ενός νέου συστήματος κοστολόγησης δραστηριοτήτων, όπως για παράδειγμα συμμετοχή σε εκπαιδευτικά σεμινάρια ή σε πιλοτική εφαρμογή του συστήματος. Στην πέμπτη ερώτηση οι συμμετέχοντες ερωτήθηκαν αν θεωρούν εφικτή και σε ποιο βαθμό, στο πλαίσιο της εργασίας τους, την εφαρμογή τεχνικών και διαδικασιών της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων που σχετίζονται με την ανάλυση δραστηριοτήτων. Η έκτη ερώτηση αφορούσε στη

διερεύνηση της σημασίας που αποδίδουν οι ερωτηθέντες στα στοιχεία κόστους ως κριτήρια για τη λήψη απόφασης. Στην έβδομη ερώτηση οι συμμετέχοντες ερωτήθηκαν σχετικά με το πόσο σημαντική θεωρούν την εφαρμογή στον χώρο των Ενόπλων Δυνάμεων καινοτομιών, όπως είναι η υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, η μηχανογράφηση λειτουργιών και η ηλεκτρονική διαχείριση εγγράφων. Η όγδοη ερώτηση εξέταζε τη σημασία που αποδίδουν οι ερωτηθέντες στις δυνατότητες που μπορεί να προσφέρει η εφαρμογή ενός συστήματος συγκριτικής αξιολόγησης (benchmarking). Στην ένατη ερώτηση ζητήθηκε να επιλεγούν οι τρεις πιο σημαντικοί ανασταλτικοί παράγοντες στην προσπάθεια εφαρμογής καινοτομίας στον χώρο των Ενόπλων Δυνάμεων. Στην τελευταία ερώτηση οι συμμετέχοντες έπρεπε να επιλέξουν τα τρία πιο σημαντικά οφέλη που μπορεί να αποκομίσει η Υπηρεσία από την εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Το ερωτηματολόγιο πριν την αποστολή του στους συμμετέχοντες υποβλήθηκε αρμοδίως από τον διενεργούντα την έρευνα και εγκρίθηκε από τη Διεύθυνση Πληροφοριών και Ασφαλείας του Γενικού Επιτελείου Στρατού.

§6. Περιορισμοί της έρευνας-Στατιστική μέθοδος

Όπως αναφέρθηκε ήδη, η συγκεκριμένη έρευνα απευθύνθηκε στους Αξιωματικούς του Οικονομικού Σώματος. Δεν ακολουθήθηκε κάποια συγκεκριμένη μορφή δειγματοληψίας και επιδιώχθηκε η αποστολή του ερωτηματολογίου σε όσο το δυνατόν περισσότερα άτομα από τον υπό έρευνα πληθυσμό, με σκοπό τη συγκρότηση ενός όσο το δυνατόν πιο αντιπροσωπευτικού τελικού δείγματος.

Επιπρόσθετα, για την εξασφάλιση της ανωνυμίας των αποδεκτών του ερωτηματολογίου και την επίτευξη της όσο το δυνατόν μεγαλύτερης συμμετοχής τους, προτιμήθηκε να μη συμπεριληφθούν ερωτήματα δημογραφικού τύπου στο ερωτηματολόγιο (φύλο, ηλικία, σπουδές κλπ.). Στην απόφαση αυτή συνετέλεσε και η ανάγκη για αποφυγή αναφοράς οποιασδήποτε πληροφορίας απόρρητου χαρακτήρα, η οποία ενδεχόμενα θα καθιστούσε επισφαλή την χορήγηση έγκρισης για διενέργεια της έρευνας από τον αρμόδιο φορέα.

Η δυνατότητα συμμετοχής στην έρευνα διήρκεσε ένα μήνα, μετά το πέρας του οποίου η αντίστοιχη φόρμα του Google Forms έλειψε, συγκεντρώνοντας 56 ολοκληρωμένα ερωτηματολόγια. Το τελικό δείγμα κρίνεται αντιπροσωπευτικό σε σχέση με το συνολικό πληθυσμό, καθώς υπερβαίνει κατά πολύ το 10% αυτού.

Η ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας που ακολουθεί στο επόμενο κεφάλαιο, πραγματοποιήθηκε με χρήση περιγραφικής στατιστικής, καθώς λαμβάνοντας υπόψη ότι

πρόκειται για την πρώτη προσπάθεια διερεύνησης, κρίθηκε αριετό να αποτυπωθεί η υπάρχουσα κατάσταση και να μην γίνει έλεγχος υποθέσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

Αποτελέσματα της έρευνας

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιαστούν αναλυτικά τα αποτελέσματα της διενεργηθείσας έρευνας, με τη χρήση κατάλληλων γραφημάτων.

§1. Κατεχόμενη γνώση ως προς το ABC

Οι δύο πρώτες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου είχαν ως στόχο να ανιχνεύσουν την ήδη υπάρχουσα γνώση των Αξιωματικών του Οικονομικού Σώματος ως προς την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, η επιτυχημένη εφαρμογή κάθε νέου συστήματος σε έναν οργανισμό εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ενημέρωση και την εκπαίδευση του προσωπικού ως προς αυτό.

1.1.Περιγραφή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Η πρώτη ερώτηση ήταν ανοικτού τύπου και ζητούσε από τους συμμετέχοντες να περιγράψουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Από τις απαντήσεις που δόθηκαν διαπιστώθηκε ότι το επίπεδο της προϋπάρχουσας γνώσης είναι αρκικά ικανοποιητικό. Μόνο 4 από τους 56 ερωτηθέντες (ποσοστό 7%), απάντησαν ότι δε γνωρίζουν τι είναι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι υπόλοιποι έδωσαν περισσότερο ή λιγότερο εκτενείς απαντήσεις που υποδεικνύουν την ύπαρξη γνώσης για το αντικείμενο ή την αξιολόγησή του ως ενός ιδιαίτερα σημαντικού και χρήσιμου «εργαλείου».

Αναλυτικότερα, τα πιο χαρακτηριστικά επίθετα που χρησιμοποίησαν οι ερωτηθέντες για να περιγράψουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ήταν: χρήσιμη, σημαντική, επιτυχημένη, αξιόπιστη, αποτελεσματική, εξαιρετική, ενδιαφέρουσα, σύγχρονη, καινοτόμα, αναγκαία, απαραίτητη. Οι 30 από τις 56 απαντήσεις (ποσοστό 54%) περιείχαν είτε κάποιον από τους παραπάνω χαρακτηρισμούς, είτε άλλες διατυπώσεις που φανερώνουν θετική στάση απέναντι στη μέθοδο και γνώση των πλεονεκτημάτων που προσφέρει.

Οι απαντήσεις ορισμένων συναδέλφων παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς συμπυκνώνουν σε λίγες γραμμές πολλά από αυτά που αναλύθηκαν σε προηγούμενα κεφάλαια, τονίζοντας τις δυνατότητες ανάπτυξης και βελτίωσης που προσφέρει το Activity Based Costing. Ακολουθεί η παράθεσή τους, ακριβώς όπως διατυπώθηκαν:

«Μια εξαιρετική προοπτική και αναβάθμιση του επιπέδου διοίκησης και ελέγχου των μονάδων των Ενόπλων Δυνάμεων. Όταν το κόστος εμφανίζεται ως παράγοντας λήψης

απόφασης τότε αξιολογείται και η σκοπιμότητα ή μη κάποιων λειτουργιών. Απαιτείται χρόνος και εκπαίδευση για τα στελέχη που θα κληθούν να αναλάβουν αυτή την υποχρέωση».

«Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αποτελεί μια σύγχρονη μέθοδο υπολογισμού του κόστους, η οποία επιβάλλεται να εφαρμοστεί ευρύτερα στον τομέα της δραστηριότητας των Μονάδων και Υπηρεσιών του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας. Με αυτόν τον τρόπο θα επιτευχθεί η σωστή διοίκηση και η ανάλυση του κόστους όλων των δραστηριοτήτων των Μονάδων και Υπηρεσιών».

«Αποτελεί ένα σύγχρονο εργαλείο στα χέρια της εκάστοτε Διοίκησης για την πλήρη κατανόηση των οικονομικών συνεπειών και του κόστους κάθε διαταγής, σε σύγκριση με τα παραγόμενα μετρήσιμα οικονομικά αποτελέσματα αυτής».

«Εργαλείο σχεδιασμού δραστηριοτήτων και υποστηρίξης στρατηγικών αποφάσεων».

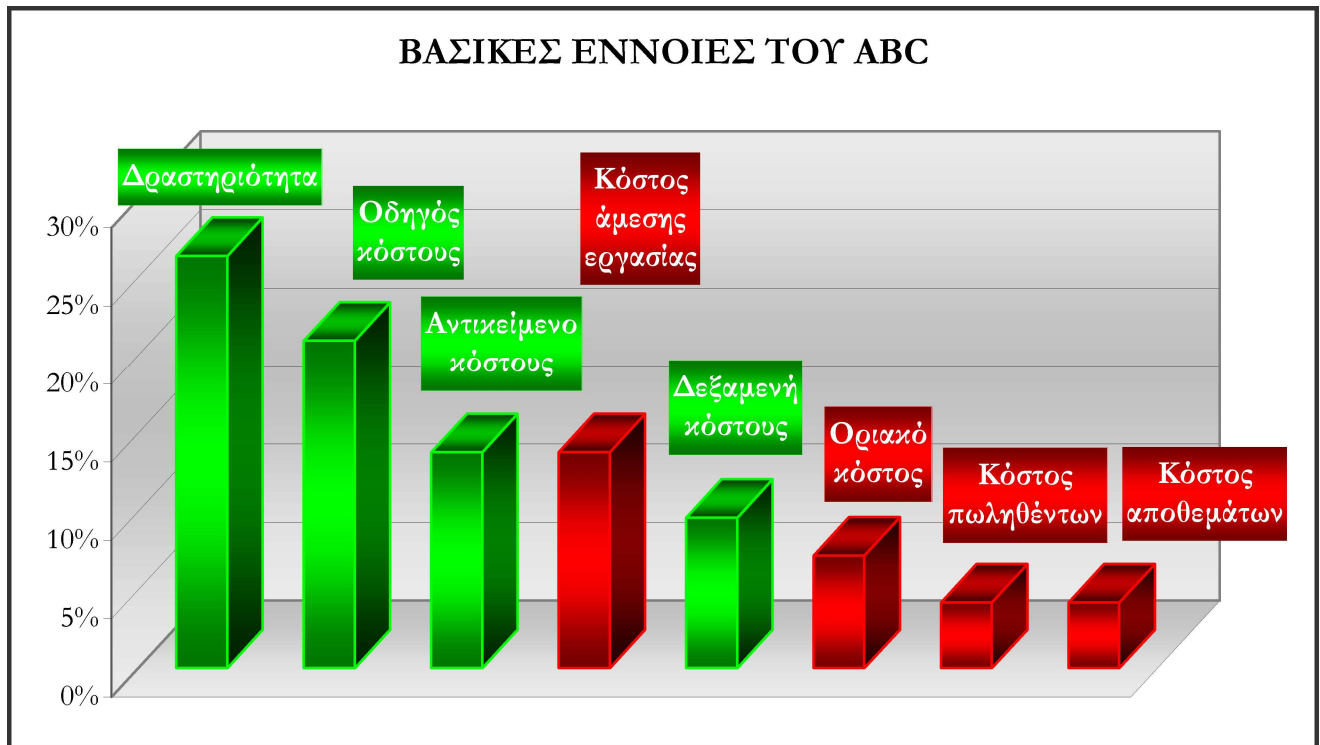
«Απαραίτητη διαδικασία για τη λήψη οικονομικά ορθών αποφάσεων».

«Μια διαδικασία ενδιαφέρουσα, καινοτόμα, ρηξικέλευθη, επαριώς τεκμηριωμένη, βασιζόμενη σε ρεαλιστικά στοιχεία με προοπτική εξέλιξης και εδραίωσης σε οποιονδήποτε τομέα επιχειρηματικότητας».

1.2. Βασικοί όροι του Activity Based Costing

Η δεύτερη ερώτηση ζητούσε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να επιλέξουν από μία λίστα με 8 όρους, μόνο αυτούς που αποτελούν αποκλειστικά έννοιες της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι 4 μόνο από τις 8 πιθανές απαντήσεις σε αυτήν την ερώτηση ήταν σωστές και αφορούσαν σε ορολογία που χρησιμοποιείται μόνο στο Activity Based Costing. Οι όροι αυτοί ήταν: Δραστηριότητα, Οδηγός κόστους, Αντικείμενο κόστους και Δεξαμενή κόστους. Αντίθετα οι υπόλοιπες επιλογές (Οριακό κόστος, Κόστος αποθεμάτων, Κόστος πωληθέντων, Κόστος άμεσης εργασίας) θεωρήθηκαν για τους σκοπούς της ερώτησης ως λανθασμένες, καθώς περιείχαν όρους που χρησιμοποιούνται από την κλασική κοστολόγηση και δεν είναι αντιπροσωπευτικοί της υπό εξέταση μεθόδου.

Τα αποτελέσματα ήταν αρκετά ικανοποιητικά ως προς το επίπεδο γνώσης της ορολογίας, καθώς οι 4 σωστές επιλογές συγκέντρωσαν το 70% των συνολικών απαντήσεων, ενώ οι λανθασμένες το υπόλοιπο 30%. Ωστόσο θα πρέπει να σημειωθεί ότι ένας βασικός όρος του ABC, όπως είναι η δεξαμενή κόστους δεν επιλέχθηκε από μεγάλο αριθμό συμμετεχόντων, γεγονός που σχετίζεται με τη μη χρησιμοποίησή του στο χώρο των Ενόπλων Δυνάμεων. Αναλυτικά ο αριθμός των απαντήσεων που συγκέντρωσε η κάθε επιλογή παρουσιάζεται στο Γράφημα 1. Με πράσινο χρώμα εμφανίζονται οι σωστές επιλογές στο ερώτημα και με κόκκινο οι λανθασμένες.



Γράφημα 1

§2. Είναι εφικτή η μέτρηση της αποτελεσματικότητας σε έναν οργανισμό;

Η τρίτη ερώτηση αποσκοπούσε στο να διαπιστώσει πόσο εφικτή θεωρείται από τους ερωτώμενους η εφαρμογή στα πλαίσια της εργασίας τους συγκεκριμένων μεθόδων, τεχνικών και εργαλείων που αφορούν στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας και της επίτευξης καθορισθέντων στόχων και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως «εργαλεία» της ανάλυσης του ABC.

Το πρώτο υποερώτημα αφορούσε στο πόσο εφικτή θεωρείται η μέτρηση της αποδοτικότητας της εργασίας με ποσοτικά κριτήρια. Σε αυτό το ερώτημα 9 άτομα (ποσοστό 16,1%) απάντησαν ότι τη θεωρούν ως σίγουρα εφικτή, 34 άτομα (ποσοστό 60,7%) ως μάλλον εφικτή και 13 άτομα (ποσοστό 23,2%) ως μάλλον ανέφικτη. (Γράφημα 2)

Στα γραφήματα που ακολουθούν με πράσινο και γαλάζιο χρώμα αποτυπώνονται οι σίγουρα και μάλλον θετικές απαντήσεις, ενώ με πορτοκαλί και κόκκινο οι σίγουρα και μάλλον αρνητικές αντίστοιχα.



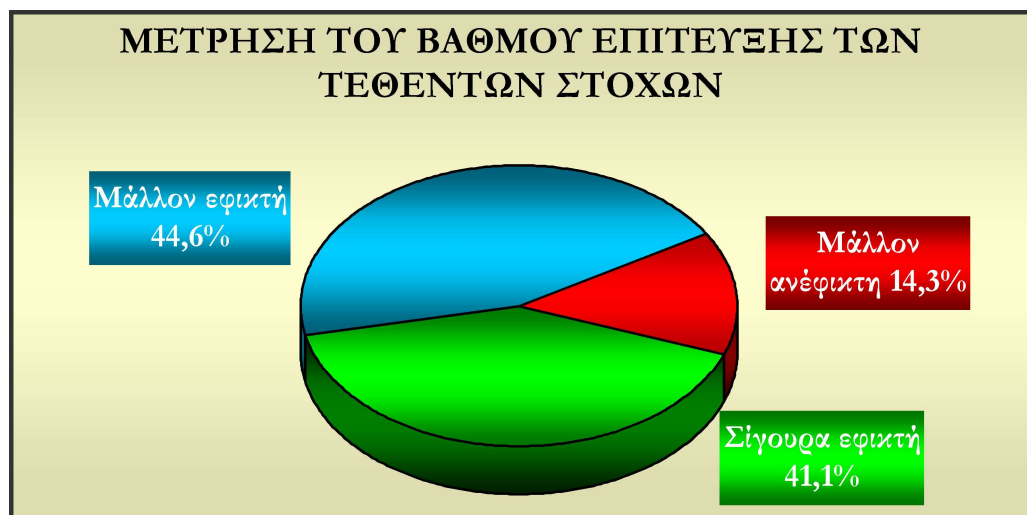
Γράφημα 2

Το δεύτερο υποερώτημα εξέταζε το πόσο εφικτός θεωρείται ο καθορισμός συγκεκριμένων μετρήσιμων στόχων. Σύμφωνα με τις απαντήσεις, 17 άτομα (ποσοστό 30,4%) τον θεωρούν ως σίγουρα εφικτό, 32 άτομα (ποσοστό 57,1%) ως μάλλον εφικτό και 7 άτομα (ποσοστό 12,5%) ως μάλλον ανέφικτο. (Γράφημα 3)



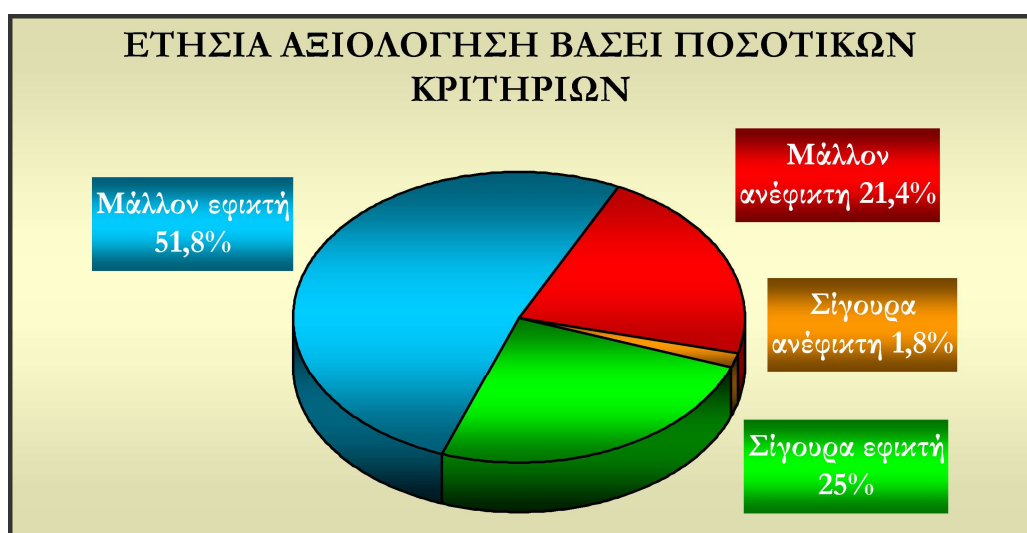
Γράφημα 3

Στο τρίτο υποερώτημα αντικείμενο ήταν το πόσο εφικτή θεωρείται η μέτρηση του βαθμού επίτευξης των τεθέντων στόχων. Το αποτέλεσμα ήταν 23 άτομα (ποσοστό 41,1%) να απαντήσουν ότι τη θεωρούν ως σίγουρα εφικτή, 25 άτομα (ποσοστό 44,6%) ως μάλλον εφικτή και 8 άτομα (ποσοστό 14,3%) ως μάλλον ανέφικτη. (Γράφημα 4)



Γράφημα 4

Στο τελευταίο υποερώτημα οι συμμετέχοντες στην έρευνα ερωτήθηκαν πόσο εφικτή θεωρούν την ετήσια αξιολόγηση από τους προϊσταμένους τους βάσει ποσοτικών κριτηρίων. Προέκυψε ότι 14 άτομα (ποσοστό 25%) τη θεωρούν ως σίγουρα εφικτή, 29 άτομα (ποσοστό 51,8%) ως μάλλον εφικτή, 12 άτομα (ποσοστό 21,4%) ως μάλλον ανέφικτη και 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) ως σίγουρα ανέφικτη. (Γράφημα 5)



Γράφημα 5

§3. Στάση απέναντι στην εφαρμογή ενός νέου συστήματος κοστολόγησης

Η τέταρτη ερώτηση διερευνούσε τη στάση των συμμετεχόντων ως προς το ενδεχόμενο εφαρμογής από την Υπηρεσία ενός νέου συστήματος κοστολόγησης δραστηριοτήτων και την προθυμία τους να συμμετέχουν ενεργά σε δράσεις και διαδικασίες που απαιτούνται για την υλοποίησή του.

Το πρώτο υποερώτημα αφορούσε στο ενδεχόμενο να χρειαστεί να απαντήσει ο κάθε συμμετέχων στην έρευνα σε ερωτήσεις σχετικά με τον τρόπο και τον χρόνο που διεκπεραιώνει την εργασία του. Σε αυτό το ερώτημα 32 άτομα (ποσοστό 57,1%) απάντησαν ότι θα το έκαναν πολύ πρόθυμα, 23 άτομα (ποσοστό 41,1%) αρκετά πρόθυμα και 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) λίγο πρόθυμα. (Γράφημα 6)



Γράφημα 6

Το δεύτερο υποερώτημα εξέταζε την προθυμία των ερωτώμενων να αξιολογήσουν την αναγκαιότητα κάθε μιας από τις δραστηριότητες που εκτελούν. Σύμφωνα με τις απαντήσεις, 38 άτομα (ποσοστό 67,9%) θα το έκαναν πολύ πρόθυμα, 18 άτομα (ποσοστό 32,1%) αρκετά πρόθυμα, ενώ κανείς δεν επέλεξε απάντηση που να δηλώνει έλλειψη προθυμίας συμμετοχής. (Γράφημα 7)



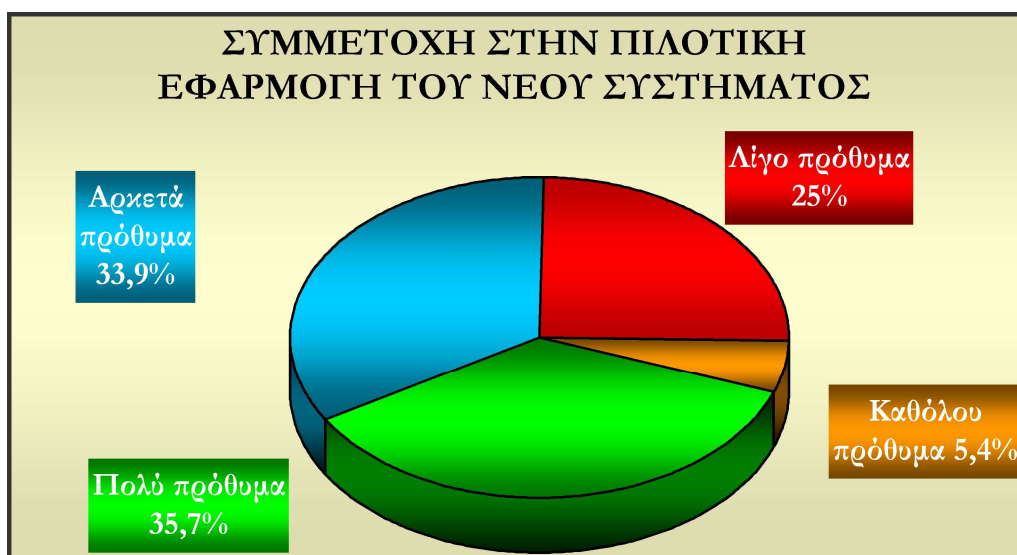
Γράφημα 7

Στο τρίτο υποερώτημα αντικείμενο ήταν το αν οι Αξιωματικοί του Οικονομικού Σώματος θα παρακολουθούσαν με προθυμία ένα εκπαιδευτικό σεμινάριο για το νέο, προς εφαρμογή σύστημα. Το αποτέλεσμα ήταν 40 άτομα (ποσοστό 71,4%) να απαντήσουν ότι θα το έκαναν πολύ πρόθυμα, 10 άτομα (ποσοστό 17,9%) αρκετά πρόθυμα και 6 άτομα (ποσοστό 10,7%) λίγο πρόθυμα. (Γράφημα 8)



Γράφημα 8

Στο τέταρτο υποερώτημα τα άτομα ερωτήθηκαν πόσο πρόθυμα θα συμμετείχαν στην πιλοτική εφαρμογή του νέου συστήματος, παράλληλα με τα συνήθη καθήκοντά τους. Προέκυψε ότι 20 άτομα (ποσοστό 35,7%) θα το έκαναν πολύ πρόθυμα, 19 άτομα (ποσοστό 33,9%) αρκετά πρόθυμα, 14 άτομα (ποσοστό 25%) λίγο πρόθυμα και 3 άτομα (ποσοστό 5,4%) καθόλου πρόθυμα. (Γράφημα 9)



Γράφημα 9

§4. Είναι εφικτή η εφαρμογή τεχνικών του ABC;

Η πέμπτη ερώτηση εξέταζε το πόσο εφικτή θεωρείται από τους Αξιωματικούς του Οικονομικού Σώματος η εφαρμογή στα πλαίσια της εργασίας τους βασικών τεχνικών της μεθοδολογίας του ABC, από το στάδιο της ανάλυσης δραστηριοτήτων μέχρι και αυτό την αξιοποίησης των εξαγόμενων αποτελεσμάτων.

Το πρώτο υποερώτημα αφορούσε στο πόσο εφικτή θεωρείται η αναλυτική καταγραφή όλων των ξεχωριστών δραστηριοτήτων που εκτελούν οι ερωτώμενοι στα πλαίσια της εργασίας τους. Σε αυτό το ερώτημα 20 άτομα (ποσοστό 35,7%) απάντησαν ότι τη θεωρούν ως σίγουρα εφικτή, 30 άτομα (ποσοστό 53,6%) ως μάλλον εφικτή, 4 άτομα (ποσοστό 7,1%) ως μάλλον ανέφικτη και 2 άτομα (ποσοστό 3,6%) ως σίγουρα ανέφικτη. (Γράφημα 10)

Το δεύτερο υποερώτημα εξέταζε το πόσο εφικτός θεωρείται ο υπολογισμός του χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας. Σύμφωνα με τις απαντήσεις, 10 άτομα (ποσοστό 17,9%) τον θεωρούν ως σίγουρα εφικτό, 30 άτομα (ποσοστό

53,6%) ως μάλλον εφικτό, 15 άτομα (ποσοστό 26,7%) ως μάλλον ανέφικτο και 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) ως σίγουρα ανέφικτο. (Γράφημα 11).



Γράφημα 10



Γράφημα 11

Στο τρίτο υποερώτημα αντικείμενο ήταν το πόσο εφικτός θεωρείται ο υπολογισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που εκτελώ. Το αποτέλεσμα ήταν 4 άτομα (ποσοστό 7,1%) να απαντήσουν ότι τον θεωρούν ως σίγουρα εφικτό, 28 άτομα (ποσοστό 50%) ως μάλλον εφικτό, 21 άτομα (ποσοστό 37,5%) ως μάλλον ανέφικτο και 3 άτομα (ποσοστό 5,4%) ως σίγουρα ανέφικτο. (Γράφημα 12).



Γράφημα 12

Στο τελευταίο υποερώτημα οι συμμετέχοντες ερωτήθηκαν πόσο εφικτή θεωρούν την κατάργηση, συγχώνευση ή απλοποίηση δραστηριοτήτων, με σκοπό την εξοικονόμηση πόρων. Προέκυψε ότι 23 άτομα (ποσοστό 41,05%) τη θεωρούν ως σίγουρα εφικτή, 23 άτομα (ποσοστό 41,05%) ως μάλλον εφικτή, 8 άτομα (ποσοστό 14,3%) ως μάλλον ανέφικτη και 2 άτομα (ποσοστό 3,6%) ως σίγουρα ανέφικτη. (Γράφημα 13)



Γράφημα 13

§5. Είναι το κόστος βασικό κριτήριο για τη λήψη απόφασης;

Η έκτη ερώτηση εξέταζε το πόση σημασία αποδίδουν οι συμμετέχοντες στην έρευνα στον παράγοντα του κόστους ως προαπαιτούμενο για τη λήψη ορθών αποφάσεων, ζητώντας τους να απαντήσουν σε τι βαθμό συμφωνούν ή διαφωνούν με συγκεκριμένες προτάσεις.

Η πρώτη πρόταση υποστήριζε ότι η διοίκηση πρέπει να γνωρίζει το ακριβές κόστος εκτέλεσης κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας. Σε αυτήν 41 άτομα (ποσοστό 73,3%) απάντησαν ότι συμφωνούν απόλυτα και 15 άτομα (ποσοστό 26,7%) ότι μάλλον συμφωνούν. (Γράφημα 14)



Γράφημα 14

Η δεύτερη πρόταση υποστήριζε ότι η διοίκηση πρέπει να γνωρίζει το ακριβές κόστος λειτουργίας κάθε Μονάδας ή Υπηρεσίας. Με αυτήν δήλωσαν ότι συμφωνούν απόλυτα 40 άτομα (ποσοστό 71,4%), ότι μάλλον συμφωνούν 13 άτομα (ποσοστό 23,2%) και ότι μάλλον διαφωνούν 3 άτομα (ποσοστό 5,4%). (Γράφημα 15)

Η τρίτη πρόταση ανέφερε ότι ένα από τα βασικά κριτήρια για τη λήψη μιας απόφασης πρέπει να είναι το κόστος αυτής. Σε αυτήν συμφώνησαν απόλυτα 31 άτομα (ποσοστό 55,4%), δήλωσαν ότι μάλλον συμφωνούν 19 άτομα (ποσοστό 33,9%) και ότι μάλλον διαφωνούν 6 άτομα (ποσοστό 10,7%). (Γράφημα 16)



Γράφημα 15



Γράφημα 16

Στην τέταρτη πρόταση διατυπωνόταν η άποψη ότι το υψηλό κόστος λειτουργίας είναι επαρκής λόγος για τον ανασχεδιασμό λειτουργίας μιας Μονάδας ή Υπηρεσίας. Σε αυτήν συμφώνησαν απόλυτα 21 άτομα (ποσοστό 37,5%), δήλωσαν ότι μάλλον συμφωνούν 24 άτομα (ποσοστό 42,9%) και ότι μάλλον διαφωνούν 11 άτομα (ποσοστό 19,6%). (Γράφημα 17)



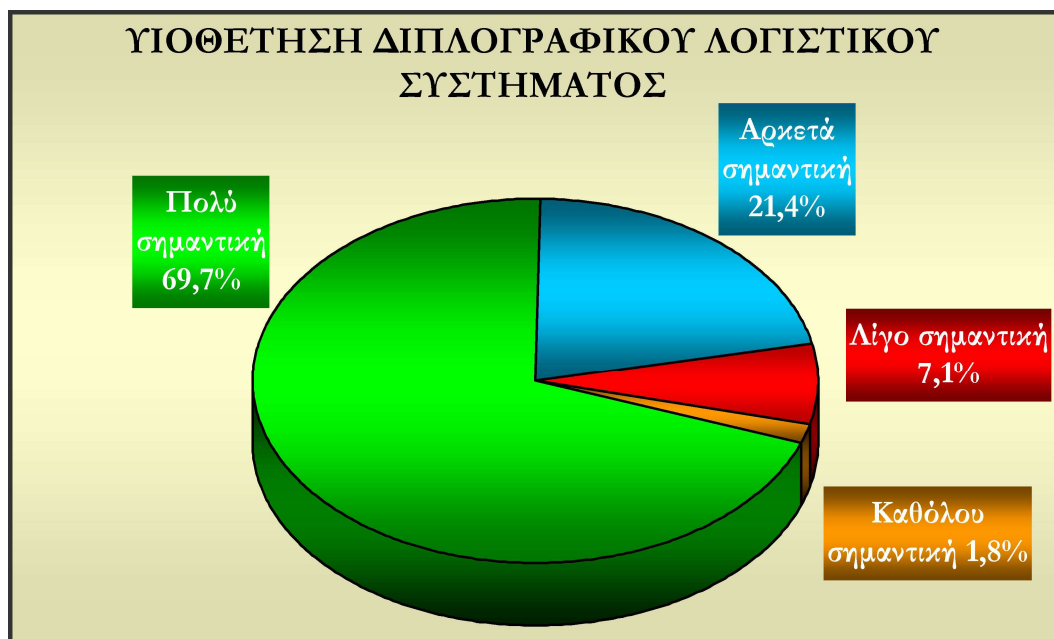
Γράφημα 17

§6. Στάση ως προς την καινοτομία

Η έβδομη ερώτηση διερευνούσε τη στάση των συμμετεχόντων στην έρευνα ως προς το ενδεχόμενο εφαρμογής διαφόρων καινοτομιών στις Ένοπλες Δυνάμεις, ζητώντας τους να απαντήσουν πόσο σημαντική θεωρούν κάθε μία από αυτές..

Η πρώτη από αυτές ήταν η υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, για την οποία 39 άτομα (ποσοστό 69,7%) απάντησαν ότι είναι πολύ σημαντική, 12 άτομα (ποσοστό 21,4%) αρκετά σημαντική, 4 άτομα (ποσοστό 7,1%) λίγο σημαντική, ενώ 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) απάντησε ότι δεν τη θεωρεί καθόλου σημαντική. (Γράφημα 18)

Στη συνέχεια οι συμμετέχοντες ερωτήθηκαν σχετικά με τη μηχανογράφηση όλων των λειτουργιών. Σε αυτή την ερώτηση 49 άτομα (ποσοστό 87,5%) απάντησαν ότι τη θεωρούν πολύ σημαντική, 6 άτομα (ποσοστό 10,7%) αρκετά σημαντική και 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) λίγο σημαντική. (Γράφημα 19)



Γράφημα 18



Γράφημα 19

Τέλος, στην ερώτηση που αφορούσε στη σπουδαιότητα της ηλεκτρονικής διαχείρισης εγγράφων, 49 άτομα (ποσοστό 87,5%) απάντησαν ότι τη θεωρούν πολύ σημαντική και 7 άτομα (ποσοστό 12,5%) αρκετά σημαντική. (Γράφημα 20)



Γράφημα 20

§7. Στάση ως προς τη συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking)

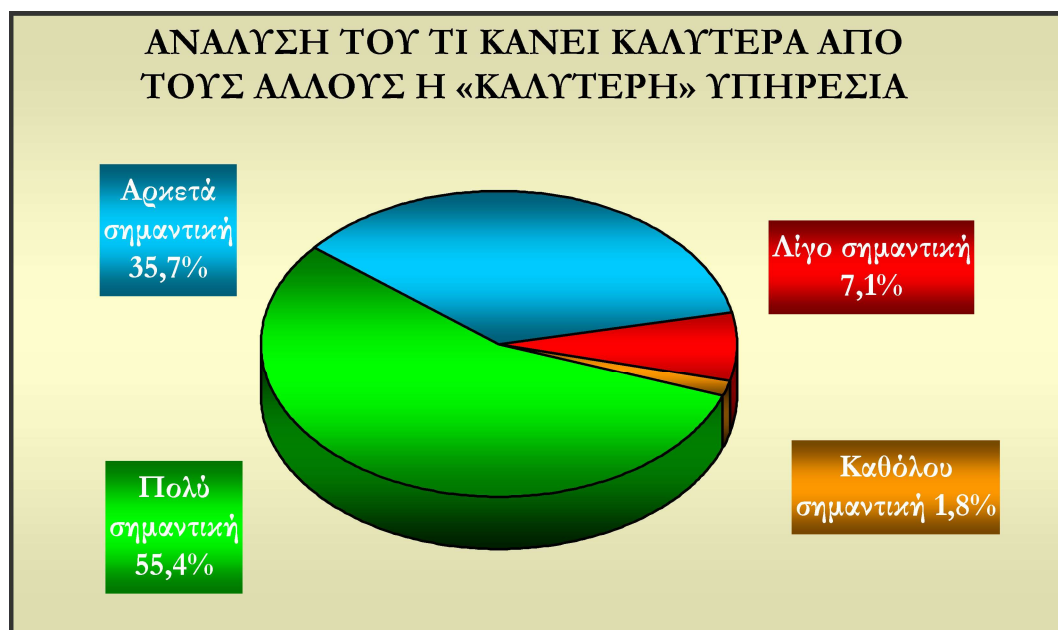
Η όγδοη ερώτηση αποσκοπούσε στο να διαπιστώσει τη σημασία που αποδίδουν οι Αξιωματικοί του Οικονομικού Σώματος στις δυνατότητες που προσφέρει η εφαρμογή ενός συστήματος συγκριτικής αξιολόγησης μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών (benchmarking).

Στο πρώτο υποερώτημα οι συμμετέχοντες στην έρευνα ερωτήθηκαν πόσο σημαντική θεωρούν τη δυνατότητα ανάδειξης της «καλύτερης» μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών. Στο ερώτημα αυτό 23 άτομα (ποσοστό 41,1%) απάντησαν ότι είναι πολύ σημαντική, 22 άτομα (ποσοστό 39,2%) αρκετά σημαντική, 10 άτομα (ποσοστό 17,9%) λίγο σημαντική, ενώ 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) απάντησε ότι δεν τη θεωρεί καθόλου σημαντική. (Γράφημα 21)

Στο δεύτερο υποερώτημα αντικείμενο διερεύνησης ήταν η σημασία που αποδίδεται στη δυνατότητα ανάλυσης του τι κάνει σωστότερα από τους άλλους η «καλύτερη» υπηρεσία. Στο ερώτημα αυτό 31 άτομα (ποσοστό 55,4%) απάντησαν ότι είναι πολύ σημαντική, 20 άτομα (ποσοστό 35,7%) αρκετά σημαντική, 4 άτομα (ποσοστό 7,1%) λίγο σημαντική, ενώ 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) απάντησε ότι δεν τη θεωρεί καθόλου σημαντική. (Γράφημα 22)



Γράφημα 21



Γράφημα 22

Στο τρίτο υποερώτημα οι συμμετέχοντες ερωτήθηκαν για τη σημασία που αποδίδουν στη δυνατότητα ανταλλαγής εμπειριών – γνώσεων – πρακτικών μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών. Στο ερώτημα αυτό 36 άτομα (ποσοστό 64,3%) απάντησαν ότι είναι πολύ σημαντική, 19

άτομα (ποσοστό 33,9%) αρκετά σημαντική και 1 άτομο (ποσοστό 1,8%) λίγο σημαντική. (Γράφημα 23)



Γράφημα 23

Τέλος, στο τέταρτο υποερώτημα οι συμμετέχοντες ερωτήθηκαν για το πόσο σημαντική θεωρούν τη δυνατότητα επισήμανσης αδύνατων σημείων στη λειτουργία κάθε αξιολογούμενης υπηρεσίας. Στο ερώτημα αυτό 44 άτομα (ποσοστό 78,6%) απάντησαν ότι είναι πολύ σημαντική και 12 άτομα (ποσοστό 21,4%) αρκετά σημαντική. (Γράφημα 24)



Γράφημα 24

§8. Ανασταλτικοί παράγοντες για την εφαρμογή καινοτομίας

Η ένατη ερώτηση αποσκοπούσε στη διερεύνηση της άποψης των Αξιωματικών του Οικονομικού Σώματος ως προς τους παράγοντες που θεωρούν ότι δρουν ανασταλτικά στην προσπάθεια για εφαρμογή σύγχρονων και καινοτόμων προσεγγίσεων στον χώρο των Ενόπλων Δυνάμεων. Οι ερωτώμενοι μπορούσαν να επιλέξουν μέχρι τρεις τέτοιου είδους παράγοντες, μεταξύ επτά διαφορετικών επιλογών που καθορίστηκαν από τον ερευνητή ή να καταχωρήσουν τη δική τους απάντηση διαλέγοντας την επιλογή «Άλλο».

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων κατά σειρά κατάρταξης από το μεγαλύτερο ποσοστό προς το μικρότερο έχουν ως εξής:

- α. Γραφειοκρατικός τρόπος λειτουργίας, 23,3%.
- β. Αντίσταση του προσωπικού στην αλλαγή, 20,9%.
- γ. Μεγάλος φόρτος εργασίας, 16%.
- δ. Έλλειψη υποστήριξης από τη Διοίκηση, 16%.
- ε. Έλλειψη επαρκούς ενημέρωσης, 11,7%.
- στ. Έλλειψη εξοικείωσης με την τεχνολογία, 5,5%.
- ζ. Ανεπάρκεια οικονομικών πόρων, 4,3%.
- η. Άλλο, 2,5%.

Στην τελευταία επιλογή («Άλλο»), οι συμμετέχοντες έδωσαν τις ακόλουθες απαντήσεις, ως ανασταλτικούς παράγοντες για την εφαρμογή καινοτομίας:

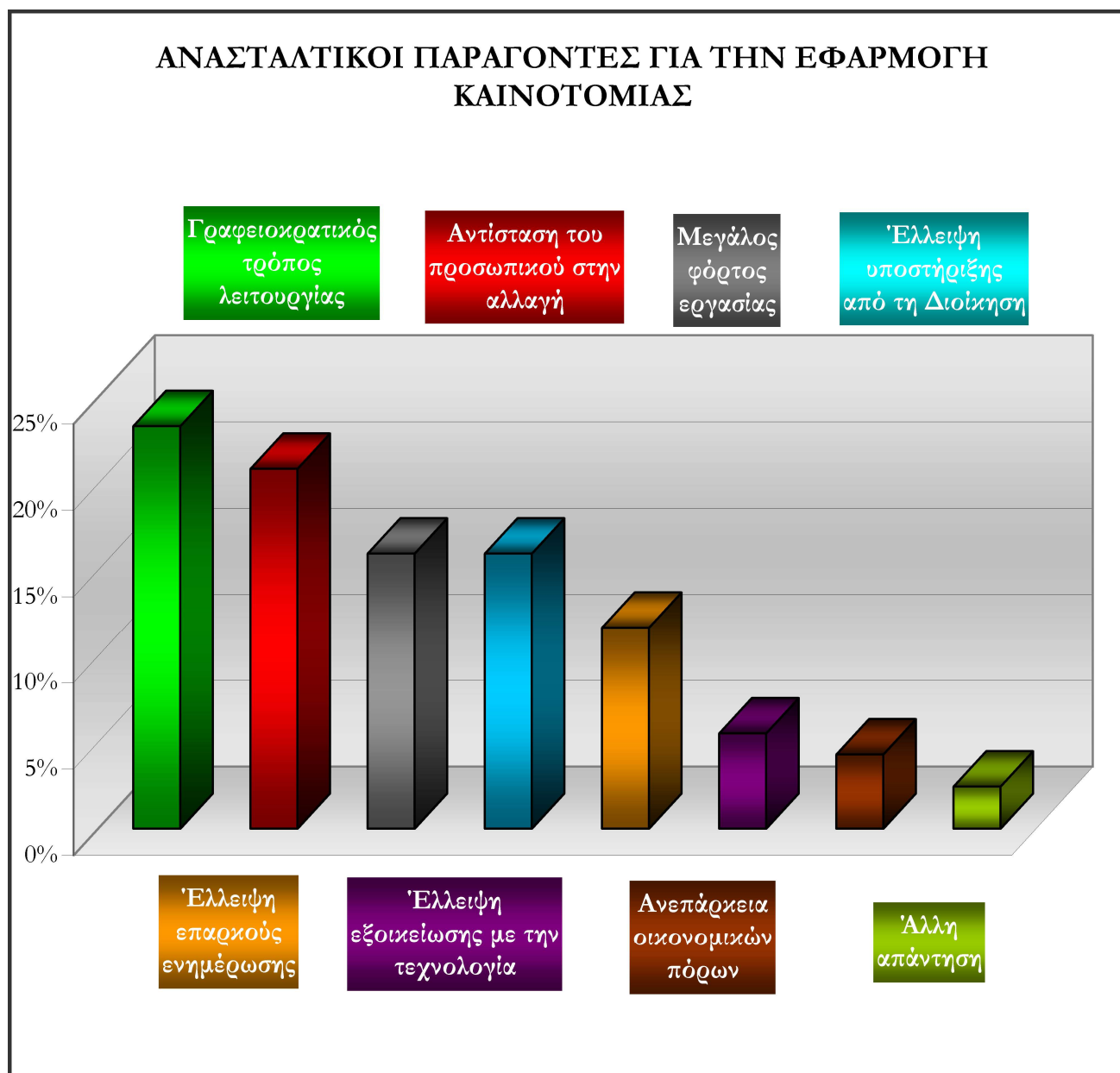
«Ανάθεση έργων άνευ εφικτών χρονοδιαγραμμάτων, ξειάθαρων φυσικών αντικειμένων και ποιοτικών προτύπων του αποτελέσματος».

«Έλλειψη προσωπικού με δεξιότητες».

«Υποστελέχωση».

«Έλλειψη υποστήριξης από την πολιτική ηγεσία».

Η γραφική απεικόνιση των απαντήσεων παρουσιάζεται στο Γράφημα 25.



Γράφημα 25

§9. Οφέλη από την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Η τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου είχε ως αντικείμενο την εξέταση της άποψης των συμμετεχόντων ως προς τα πιο σημαντικά οφέλη που μπορούν να αποκομίσουν οι Ένοπλες Δυνάμεις από την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι ερωτώμενοι μπορούσαν να επιλέξουν μέχρι τρεις από τις επτά διαφορετικές επιλογές που καθορίστηκαν από τον ερευνητή ή να καταχωρήσουν τη δική τους απάντηση διαλέγοντας την επιλογή «Άλλο».

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων κατά σειρά κατάρταξης από το μεγαλύτερο ποσοστό προς το μικρότερο έχουν ως εξής:

- α. Μείωση της σπατάλης και αποδοτικότερη αξιοποίηση του προσωπικού και των πόρων, 24%.
- β. Λήψη καλύτερων αποφάσεων βασισμένων στα στοιχεία κόστους, 20,4%.
- γ. Δυνατότητα κατάρτισης προϋπολογισμών βασισμένων στη ρεαλιστική εκτίμηση κόστους των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων, 15,6%.
- δ. Δυνατότητα αναδιοργάνωσης Μονάδων, Υπηρεσιών και λειτουργιών με γνώμονα την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος με το χαμηλότερο δυνατό κόστος, 15%.
- ε. Αναβάθμιση της ποιότητας του εκτελούμενου έργου και των παρεχόμενων υπηρεσιών, 10,8%.
- στ. Μεγαλύτερη ακρίβεια στον υπολογισμό του κόστους των διαφόρων δραστηριοτήτων, 9%.
- ζ. Μέτρηση της αποδοτικότητας Μονάδων και Υπηρεσιών με χρήση των στοιχείων κόστους, 5,4%.
- η. Άλλο, 0%.

Η γραφική απεικόνιση των απαντήσεων παρουσιάζεται στο Γράφημα 26.

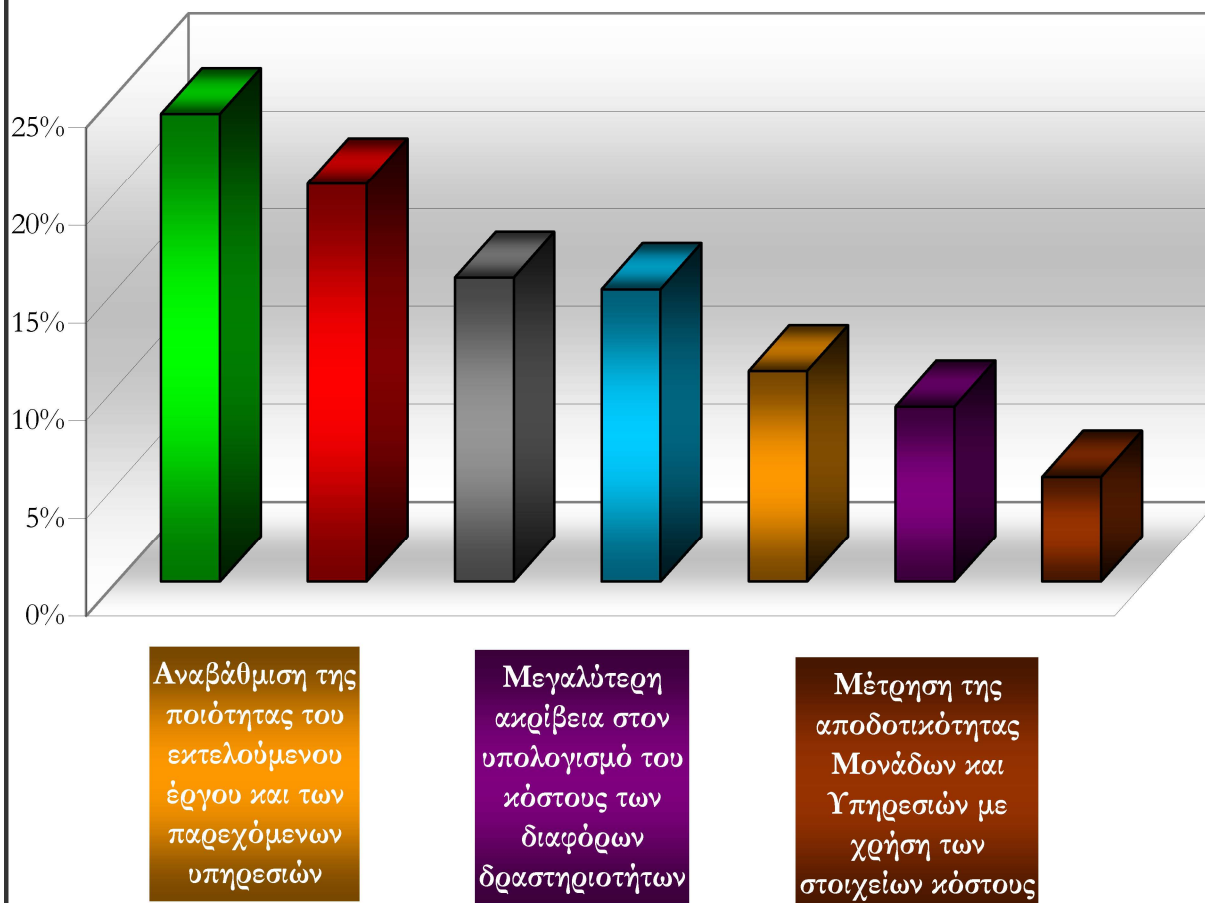
ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΑ ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC

Μείωση της
σπατάλης &
αποδοτικότερη
αξιοποίηση
προσωπικού και
πόρων

Λήψη καλύτερων
αποφάσεων
βασισμένων στα
στοιχεία κόστους

Δυνατότητα
κατάρτισης
προϋπολογισμών
βασισμένων στη
ρεαλιστική
εκτίμηση κόστους
των
προγραμματισμένων
δραστηριοτήτων

Δυνατότητα
αναδιοργάνωσης
Μονάδων,
Υπηρεσιών και
λειτουργιών με
γνώμονα την
επίτευξη του
καλύτερου δυνατού
αποτελέσματος με
το χαμηλότερο
δυνατό κόστος



Γράφημα 26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

Συζήτηση των αποτελεσμάτων της έρευνας

Τα αποτελέσματα που παρουσιάστηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο διαμορφώνουν μια ενδιαφέρουσα τελική εικόνα ως προς το αντικείμενο της έρευνας, τη δυνατότητα εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις. Στη συνέχεια αναλύονται τα βασικότερα σημεία των αποτελεσμάτων σε σχέση με τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν κατά το στάδιο της σχεδίασης του ερωτηματολογίου.

§1. Προϋπάρχουσα γνώση

Η προϋπάρχουσα γνώση των συμμετεχόντων στην έρευνα ως προς τη μεθοδολογία του Activity Based Costing κρίνεται απόλυτα επαρκής. Περισσότεροι από τους μισούς συμμετέχοντες όχι μόνο περιέγραψαν ικανοποιητικά τι είναι το ABC, αλλά χρησιμοποίησαν και διατυπώσεις που φανερώνουν τη θετική τους στάση ως προς αυτό, ενώ στον αντίποδα αυτοί που δήλωσαν ότι δεν γνωρίζουν τη μέθοδο αντιπροσωπεύουν μόνο το 7% του συνόλου. Επιπρόσθετα, συγκεκριμένες απαντήσεις που καταγράφηκαν, θεωρήθηκαν ιδιαίτερα ενδιαφέρουσες και παρατέθηκαν αναλυτικά στο προηγούμενο κεφάλαιο, καθώς αναδεικνύουν και ταυτόχρονα επιβεβαιώνουν πολλά από τα πλεονεκτήματα και τις δυνατότητες της μεθόδου, τα οποία επισημαίνονται και από τη σχετική βιβλιογραφία.

Η ενδεχόμενη εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στην πράξη, μπορεί να διευκολυνθεί σημαντικά από το γεγονός ότι τα στελέχη που θα κληθούν να την υλοποιήσουν κατέχουν σε μεγάλο βαθμό την απαραίτητη γνώση. Σε αυτή την περίπτωση, οι πόροι που θα πρέπει να διατεθούν για τον σκοπό της ενημέρωσης και εκπαίδευσης του προσωπικού, θα είναι λιγότεροι συγκριτικά με ένα περιβάλλον, όπου το αντίστοιχο επίπεδο γνώσης της μεθόδου δεν θα ήταν εξίσου υψηλό.

§2. Εφαρμογή συγκεκριμένων τεχνικών και μεθόδων

Οι Αξιωματικοί του Οικονομικού Σώματος θεωρούν σίγουρα ή μάλλον εφικτή την εφαρμογή μεθόδων που σχετίζονται με τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας (μέτρηση της αποδοτικότητας της εργασίας με ποσοτικά κριτήρια, καθορισμός συγκεκριμένων

μετρήσιμων στόχων, μέτρηση του βαθμού επίτευξης των τεθέντων στόχων, ετήσια αξιολόγηση από τους προϊσταμένους βάσει ποσοτικών κριτηρίων), σε ποσοστά που κυμαίνονται κατά περίπτωση μεταξύ 76% και 87%. Εφικτή επίσης θεωρούν και την εφαρμογή συγκεκριμένων τεχνικών της μεθοδολογίας του Activity Based Costing (αναλυτική καταγραφή όλων των ξεχωριστών δραστηριοτήτων, υπολογισμός του χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση κάθε δραστηριότητας και κατάργηση, συγχώνευση ή απλοποίηση δραστηριοτήτων, με σκοπό την εξοικονόμηση πόρων) σε συνολικά ποσοστά άνω του 70%. Εμφανίζονται, ωστόσο, περισσότερο επιφυλακτικοί ως προς τον υπολογισμό του κόστους κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας, καθώς το ποσοστό όσων τον θεωρούν σίγουρα ή μάλλον εφικτό ανέρχεται σε 57%.

Συνεπώς, οι συμμετέχοντες στην έρευνα θεωρούν εφικτή την εφαρμογή μιας σειράς δράσεων, τεχνικών και μεθόδων που σχετίζονται με την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και μάλιστα σε βαθμό που μπορεί να χαρακτηριστεί ιδιαίτερα υψηλός, λαμβανομένων υπόψη των ποσοστών που προαναφέρθηκαν. Η διαπίστωση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθώς η αποδοχή και η υποστήριξη του προσωπικού αποτελούν βασικό συστατικό για την επιτυχή υιοθέτηση κάθε νέου συστήματος.

§3. Συμμετοχή στην εφαρμογή του νέου συστήματος

Πέρα από την ενημέρωση του προσωπικού και την εξασφάλιση της υποστήριξής του προς κάθε νέο σύστημα που πρόκειται να εφαρμοστεί, καίριο ρόλο για την επιτυχία του εγχειρήματος διαδραματίζει η έμπρακτη και πρόθυμη συμμετοχή των ατόμων στις νέες διαδικασίες. Όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, η αντίσταση στην αλλαγή αποτελεί την αιτία της αποτυχίας πολλών προσπάθειών για καινοτομία.

Στα ερωτήματα που είχαν ως σκοπό να διερευνήσουν τη στάση των ερωτηθέντων ως προς τα παραπάνω, οι τελευταίοι δήλωσαν ότι θα συμμετείχαν πολύ ή αρκετά πρόθυμα σε μια σειρά δράσεων απαραίτητων για την εφαρμογή του ABC, όπως να απαντήσουν σε ερωτήσεις σχετικά με τον τρόπο και τον χρόνο που διεκπεραιώνουν την εργασία τους, να αξιολογήσουν την αναγκαιότητα κάθε μιας από τις δραστηριότητες που εκτελούν και να παρακολουθήσουν ένα εκπαιδευτικό σεμινάριο για το νέο σύστημα που πρόκειται να εφαρμοστεί, σε αξιοσημείωτα υψηλά ποσοστά που κυμαίνονται μεταξύ 89% και 100%. Συγκριτικά μικρότερο, αλλά παρ' όλα αυτά υψηλό, ήταν το ποσοστό των θετικών τους απαντήσεων (πολύ ή αρκετά πρόθυμα) στην ερώτηση που αφορούσε στη συμμετοχή τους στην πιλοτική εφαρμογή του νέου συστήματος, παράλληλα με τα συνήθη καθήκοντά τους, το οποίο ανήλθε σε 69,6%.

Συμπερασματικά, οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα, διαμορφώνουν μια σαφή πρόθεση συμμετοχής σε βασικές δράσεις που απαιτείται να λάβουν χώρα κατά την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων από έναν οργανισμό, αντίθετα από πολλές περιπτώσεις όπου τέτοιου είδους εγχειρήματα δοκιμάζονται λόγω της απροθυμίας του προσωπικού.

§4. Το κόστος ως κριτήριο για τη λήψη απόφασης

Ο βασικότερος τρόπος αξιοποίησης των δεδομένων που παράγει το Activity Based Costing, σύμφωνα και με τη βιβλιογραφία, είναι η παροχή κατάλληλης πληροφόρησης προς τα στελέχη της διοίκησης για τη λήψη καλύτερων και ορθολογικότερων αποφάσεων, βασισμένων σε στοιχεία κόστους. Τα στελέχη του Οικονομικού Σώματος, σύμφωνα με τις απαντήσεις που έδωσαν, εμφανίζονται να υιοθετούν σε πολύ μεγάλο βαθμό τον παραπάνω τρόπο λήψης αποφάσεων, καθώς δηλώνουν απόλυτα ή μάλλον σύμφωνοι με αντίστοιχες προτάσεις που τέθηκαν υπόψη τους.

Συγκεκριμένα, συμφώνησαν σε ποσοστά που κυμάνθηκαν μεταξύ 80% και 100% ότι η διοίκηση πρέπει να γνωρίζει το ακριβές κόστος εκτέλεσης κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας και το ακριβές κόστος λειτουργίας κάθε Μονάδας ή Υπηρεσίας, καθώς και ότι το κόστος πρέπει να είναι ένα από τα βασικά κριτήρια για τη λήψη μιας απόφασης, αλλά και επαρκής λόγος για τον ανασχεδιασμό λειτουργίας μιας Μονάδας ή Υπηρεσίας, όταν είναι υψηλό. Τα αποτελέσματα αυτά επιβεβαιώνουν ότι ο παράγοντας του κόστους κατέχει κυρίαρχη θέση στην αντίληψη των ερωτηθέντων όσον αφορά στη σπουδαιότητα που του αποδίδουν ως κριτήριο λήψης αποφάσεων, γεγονός που αποτελεί βασική προϋπόθεση για την καλύτερη δυνατή αξιοποίηση των στοιχείων που μπορεί να παρέχει η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

§5. Κουλτούρα αλλαγής και καινοτομίας

Σε προηγούμενο κεφάλαιο περιγράφηκε ο τρόπος με τον οποίο η κουλτούρα ενός οργανισμού και των μελών του μπορεί να επηρεάσει την προσπάθεια εισαγωγής αλλαγών και καινοτόμων δράσεων. Έγινε ξεχωριστή αναφορά στη στρατιωτική κουλτούρα και στο πώς οι ιδιαιτερότητές της μπορούν να λειτουργήσουν υπό προϋποθέσεις θετικά ή αρνητικά κατά την εφαρμογή καινοτομιών σε έναν στρατιωτικό οργανισμό.

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα εμφανίστηκαν σχεδόν απόλυτα θετικοί στο ενδεχόμενο εφαρμογής συγκεκριμένων καινοτομιών στην εργασία τους, καθώς δήλωσαν ότι θεωρούν ως πολύ ή αρκετά σημαντικές, σε ποσοστά από 91% έως και 100%, την υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, τη μηχανογράφηση όλων των λειτουργιών και την ηλεκτρονική διαχείριση εγγράφων. Εξίσου θετική εμφανίζεται η στάση τους και ως προς τις δυνατότητες που προσφέρει η εφαρμογή ενός συστήματος συγκριτικής αξιολόγησης (benchmarking), με τα ποσοστά των απαντήσεών τους που χαρακτηρίζουν ως πολύ ή αρκετά σημαντικές τις δυνατότητες ανάδειξης της «καλύτερης» μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών, ανάλυσης του τι κάνει σωστότερα από τους άλλους η «καλύτερη» υπηρεσία, ανταλλαγής εμπειριών – γνώσεων – πρακτικών μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών και επισήμανσης των αδύνατων σημείων στη λειτουργία κάθε αξιολογούμενης υπηρεσίας να κυμαίνονται μεταξύ 80% και 100%.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω στοιχεία, οι Αξιωματικοί του Οικονομικού Σώματος εμφανίζονται ιδιαίτερα θετικοί στο ενδεχόμενο υιοθέτησης σημαντικών καινοτομιών στο πλαίσιο της εργασίας τους.

§6. Ανασταλτικοί παράγοντες και οφέλη

Τα δύο τελευταία ερευνητικά ερωτήματα είχαν ως αντικείμενο την ανάδειξη των σημαντικότερων, κατά την άποψη των Αξιωματικών του Οικονομικού Σώματος, ανασταλτικών παραγόντων και οφελών της προσπάθειας για εφαρμογή καινοτομιών, όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

Όσον αφορά στους παράγοντες που δρουν ανασταλτικά στην εφαρμογή καινοτομιών στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις, οι απαντήσεις των ερωτηθέντων σε μεγάλο βαθμό συμφωνούν με τη διεθνή βιβλιογραφία, όπως αυτή παρουσιάστηκε στα πρώτα κεφάλαια. Οι περισσότεροι απάντησαν ότι ως πιο σημαντικούς παράγοντες του είδους θεωρούν κατά σειρά τον **γραφειοκρατικό τρόπο λειτουργίας** και την **αντίσταση του προσωπικού στην αλλαγή**. Τρίτη κατά σειρά επιλέχθηκε η **έλλειψη υποστήριξης από τη Διοίκηση**. Ισάριθμες απαντήσεις με αυτήν συγκέντρωσε κι ένας άλλος παράγοντας, ο οποίος σε αντίθεση με τους προαναφερθέντες δεν αναφέρεται συχνά στη βιβλιογραφία ως συνήθης αιτία για την αποτυχία εφαρμογής καινοτομίας. Ο παράγοντας αυτός είναι ο **μεγάλος φόρτος εργασίας**.

Η διαπίστωση αυτή κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική, καθώς, πέραν του ότι επισημαίνει μία διαφορετική σε σχέση με τις ήδη παρατηρηθείσες και καταγεγραμμένες αιτίες, αναδεικνύει την ανάγκη ευρύτερης εξέτασης και αναθεώρησης του τρόπου ανάθεσης και εκτέλεσης του έργου των υποστηρικτικών Υπηρεσιών του τομέα της Άμυνας. Είναι

περισσότερο από προφανές ότι η εφαρμογή ενός νέου συστήματος, που από μόνη της συνιστά πρόσθετο βάρος για το προσωπικό, θα συναντήσει σοβαρά εμπόδια όταν λαμβάνει χώρα σε ένα εργασιακό περιβάλλον, όπου ήδη παρατηρείται μεγάλος εργασιακός φόρτος.

Από την άλλη πλευρά, ως σημαντικότερο όφελος από την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων από τις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις, οι συμμετέχοντες στην έρευνα επέλεξαν τη **μείωση της σπατάλης και την αποδοτικότερη αξιοποίηση προσωπικού και πόρων**. Ακολουθως, τη **λήψη καλύτερων αποφάσεων βασισμένων στα στοιχεία κόστους και τη δυνατότητα κατάρτισης προϋπολογισμών βασισμένων στη ρεαλιστική εκτίμηση κόστους των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων**.

§7. Συμπεράσματα - Προτάσεις

Συνοψίζοντας όσα αναλύθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αποτελεί μία μέθοδο που έχει δοκιμαστεί παγκοσμίως, τόσο σε επιχειρήσεις και οργανισμούς της ιδιωτικής οικονομίας και του κυβερνητικού τομέα, όσο και σε φορείς παροχής υπηρεσιών. Αναλύοντας σε βάθος τη λειτουργία του οργανισμού, επιχειρεί να δομήσει έναν «χάρτη» του κόστους, να αναδείξει τις αιτίες που το προκαλούν και να παρέχει στη διοίκηση όλα τα στοιχεία τα οποία θα τη βοηθήσουν να πάρει εκείνες τις αποφάσεις που θα την οδηγήσουν στο καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα.

Όπως συμβαίνει με κάθε σημαντική οργανωτική αλλαγή και καινοτομία, απαιτείται η κατάλληλη προετοιμασία, προκειμένου να εξασφαλιστούν οι ευνοϊκότερες δυνατές αρχικές προϋποθέσεις για την εισαγωγή της. Σημαντικό ρόλο θα διαδραματίσει η κουλτούρα του οργανισμού και ο βαθμός συμβατότητάς της με τις σχεδιαζόμενες αλλαγές. Οι αλλαγές που έρχονται σε αντίθεση με την επικρατούσα κουλτούρα θα αντιμετωπίσουν περισσότερα εμπόδια. Η επιτυχία του όλου εγχειρήματος, σε μεγάλο βαθμό θα εξαρτηθεί από το αν η διοίκηση, αλλά και το προσωπικό, πιστέψουν και υποστηρίξουν έμπρακτα το νέο σύστημα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, αλλά και τις ειδικές συνθήκες στις οποίες είναι υποχρεωμένος να λειτουργεί ένας στρατιωτικός οργανισμός, σε σχέση με άλλες οντότητες του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα, τα αποτελέσματα της έρευνας που διενεργήθηκε μεταξύ των Αξιωματικών του Οικονομικού Σώματος κρίνονται ιδιαίτερα ενθαρρυντικά, ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις.

Οι συμμετέχοντες με τις απαντήσεις τους έδειξαν ότι θεωρούν εφικτή στην πράξη την υλοποίηση όλων των δράσεων και ενεργειών που θα απαιτηθούν για την υιοθέτηση του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος. Τοποθετήθηκαν θετικά στο ενδεχόμενο της προσωπικής συμμετοχής τους σε διαδικασίες που θα λάβουν χώρα κατά την εφαρμογή του Activity Based Costing. Απέδωσαν ιδιαίτερα μεγάλη σημασία στις δυνατότητες που παρέχει σε έναν οργανισμό η εισαγωγή τόσο της συγκεκριμένης, όσο και άλλων διοικητικών καινοτομιών. Έθεσαν τον παράγοντα του κόστους σε κυρίαρχη θέση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, αναγνωρίζοντας την ανάγκη για αναθεώρηση των υφιστάμενων δομών, λειτουργιών, διαδικασιών όταν αυτές δεν ικανοποιούν τις κοινώς αποδεκτές απαιτήσεις αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και σχέσης κόστους-οφέλους. Σκιαγράφησαν τις αιτίες που θεωρούν ότι δρουν ανασταλτικά στην εφαρμογή καινοτομίας και ανέδειξαν τα σημαντικότερα οφέλη που προσδοκούν από την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Κατά συνέπεια, οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις κρίνονται ως επαρκώς ευνοϊκές και το όλο εγχείρημα ως εφικτό. Όπως επισημάνθηκε και από τους ερωτηθέντες, υπάρχουν ιδιαίτερα σημαντικά οφέλη που μπορούν να προκύψουν σε περίπτωση που αποφασιστεί η εφαρμογή του Activity Based Costing, ωστόσο κρίνεται ότι ορισμένα επιμέρους ζητήματα θα πρέπει να αντιμετωπιστούν με προσοχή.

Ιδιαίτερη σημασία για την επιτυχή έκβαση της προσπάθειας θα έχει ο αρχικός σχεδιασμός της. Πριν την εκτεταμένη εφαρμογή της θα πρέπει να προηγηθεί η πιλοτική δοκιμή της σε επιλεγμένες Μονάδες ή Υπηρεσίες, η οποία μπορεί να χρησιμεύσει ως οδηγός για την επιλογή του κατάλληλου μοντέλου υλοποίησης. Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, η πληροφόρηση που έχει τη δυνατότητα να προσφέρει το ABC, μπορεί να έχει το βαθμό λεπτομέρειας που επιθυμεί η διοίκηση του οργανισμού που το υιοθετεί, ανάλογα με το κόστος που είναι διατεθειμένη να αναλάβει. Αυτός ακριβώς ο παράγοντας –το κόστος εφαρμογής του συστήματος- θα καθορίσει πολλές παραμέτρους, καθώς, ειδικά στην αρχή και λόγω έλλειψης τεχνογνωσίας από το προσωπικό, θα απαιτηθεί η συνδρομή εξωτερικών συνεργατών με κατάλληλη εμπειρία. Σε αυτό το στάδιο, επίσης, θα πρέπει να ληφθούν αποφάσεις για το είδος των οδηγιών κόστους που θα χρησιμοποιηθούν, καθώς αυτό θα καθορίσει τη φύση και τον βαθμό ανάλυσης των παρεχομένων κοστολογικών στοιχείων και θα επηρεάσει σημαντικά το κόστος υλοποίησης.

Επιπρόσθετα και συνυπολογιζομένων των παρακάτω διαπιστώσεων που προέκυψαν από την ανάλυση των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα, ότι δηλαδή:

α. Μία από τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου όπου καταγράφηκε ένα από τα – συγκριτικά με τα υπόλοιπα- χαμηλότερα ποσοστά συμφωνίας των συμμετεχόντων (69,6%)

ήταν εκείνη που αφορούσε το ενδεχόμενο συμμετοχής τους στην πιλοτική εφαρμογή ενός νέου κοστολογικού συστήματος παράλληλα με τα συνήθη καθήκοντά τους, καθώς και ότι,

β. Ένας από τους σημαντικότερους ανασταλτικούς παράγοντες εφαρμογής καινοτομίας προέκρινε πως είναι ο μεγάλος φόρτος εργασίας,

κρίνεται ως καίριας σημασίας η εξέταση και η αναπροσαρμογή στις περιπτώσεις που αυτό απαιτείται, του αναλαμβανόμενου φόρτου εργασίας προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλο το προσωπικό που θα κληθεί να συμμετέχει στην υλοποίηση του νέου συστήματος, τόσο στο πιλοτικό στάδιο, όσο και στη συνέχεια, θα μπορεί να ανταποκριθεί στα καθήκοντα που θα του ανατεθούν. Άλλωστε, η επιλογή της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων εξ ορισμού συνεπάγεται και την αποδοχή της ανάγκης τυποποίησης της εργασίας με τον καθορισμό συγκεκριμένων οργανογραμμάτων και περιγραφών καθηκόντων (job descriptions), βάσει των οποίων θα πρέπει να εκτελούνται οι διάφορες εργασίες και να υλοποιηθεί η ανάλυση δραστηριοτήτων του οργανισμού.

Τέλος, ίσως το σπουδαιότερο για να καταστεί εφικτή όχι μόνο η κατ' αρχήν εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, αλλά και η σε βάθος χρόνου διατήρηση, βελτίωση και διάχυσή της σε μεγαλύτερο εύρος φορέων, είναι η αξιοποίηση των αποτελεσμάτων της στην καθημερινή λειτουργία των Μονάδων και Υπηρεσιών. Κάθε αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας ενός οργανισμού συναντά αντιδράσεις και απαιτεί προσπάθεια και συνέπεια για να καθιερωθεί. Ωστόσο, η επιτυχία της μπορεί να κριθεί μόνο από την πραγματική αξία που μπορεί να προσθέσει στον οργανισμό και στην περίπτωση του ABC αυτή συνίσταται στη δυνατότητα βελτίωσης, μέσα από την εξοικονόμηση πόρων, την αποφυγή σπατάλης, την ανάδειξη των δραστηριοτήτων που αυξάνουν την αποτελεσματικότητα, τον ανασχεδιασμό εκείνων που δε χαρακτηρίζονται από υψηλή αποδοτικότητα και την ορθολογική κατάρτιση προϋπολογισμών με βάση τα πραγματικά στοιχεία. Είναι κατά συνέπεια πρωτίστως θέμα απόφασης της διοίκησης, η οποία θα πρέπει να υποστηρίζει έμπρακτα την επιλογή της, ώστε να μπορέσει να αποδείξει στη συνέχεια ότι το σύστημα αυτό μπορεί να αποφέρει σημαντικά οφέλη.

Το Activity Based Costing είναι ένα δοκιμασμένο εργαλείο που μπορεί να αλλάξει τον τρόπο λειτουργίας, τη στρατηγική και την πορεία ενός οργανισμού μέσα στον χρόνο. Στη χώρα μας αποτελεί κάτι καινούριο και πιθανώς αυτό οφείλεται στο ότι ειδικά στον δημόσιο τομέα και παρά τις αλλαγές που συντελέστηκαν λόγω της γενικότερης οικονομικής κατάστασης την τελευταία δεκαετία, ακόμη δεν έχει εδραιωθεί η «κουλτούρα κόστους», η αξιολόγηση δηλαδή των αποφάσεων, δραστηριοτήτων, λειτουργιών με βάση το αποτέλεσμα που παράγουν και το κόστος που προκαλούν. Η υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον χώρο των ελληνικών Ενόπλων Δυνάμεων μπορεί να λειτουργήσει ως παράδειγμα για το ευρύτερο σύνολο των Υπηρεσιών του ελληνικού δημοσίου. Μπορεί να

προσφέρει στη διοίκηση τα κατάλληλα «όπλα» για να κερδίσει στο πεδίο της οικονομικής «μάχης», η οποία όσο περνούν τα χρόνια γίνεται όλο και πιο απαιτητική. Οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της υπάρχουν, όπως και το κατάλληλο προσωπικό για να την πιστέψει, να την υποστηρίξει και να την αξιοποιήσει.

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση

Aboumrad, J. N. (2000), Use of activity-based costing in the public sector, MsC in Civil and Environmental Engineering, MIT.

Adams, M. (1996), Activity-based costing (ABC) and the life insurance industry, The Service Industries Journal, 16(4), pp. 511-526.

Amir, A.M., Auzair, S.M., Maelah, R. & Ahmad, A. (2012), Determination of educational cost in public university: A modified activity based approach. World Journal of Social Sciences, 2(2), pp. 34-48.

Armstrong, P. (2002), The cost of activity based management, Accounting, Organisation and Society, 27(1-2), pp. 99-120.

Atkinson, P.E. (1990), Creating cultural change: The key to successful total quality management, IFS Ltd., Bedford.

Atrill, P. & McLaney, E. (2012), Management Accounting for decision-makers, Pearson, London.

AUSA, (2010), The Army Management Enterprise Focus on the Future, Ανακτήθηκε στις 29/4/2018 από το <https://www.ausa.org/sites/default/files/DR-10-1-The-Army-Management-Enterprise-Focus-on-the-Future.pdf>

Bagur, L., Boned, J.L. & Tayles, M., (2006), Cost system design and cost management in the spanish public sector. Ανακτήθηκε στις 19/7/2018 από το https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1002304.

Bahar, M.N. (2014), An investigation on adoption and non-adoption of activity based costing (ABC) in a plastic industry in Iran. Middle-East Journal of Scientific Research, 22(9), pp. 1377-1389.

Baird, K.M., Harrison, J.L. & Reeve R.C. (2004), Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors, Management Accounting Research, 15, pp. 383-399.

Baker, J.J. (1995), Activity-based costing for integrated delivery systems, Journal of Health Care Finance, 22(2), pp. 57-61.

Becker, J., Bergener, P. & Räckers, M. (2009), Process-Based Governance in Public Administrations Using Activity-Based Costing. In Electronic Government, edited by Wimmer, M.A., Scholl, H. J., Janssen, M. & Traunmuller, R., Springer, Berlin.

- Brignall, S. (1997), A contingent rationale for cost system design in service, *Management Accounting Research*, 8, pp. 325-346.
- Brimson, J.A. & Antos, J. (1994), *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities and Non-Profit Organizations*, 1st Edn., John Wiley and Sons Inc., New York.
- Bukovinsky, D., Sprohge, H. & Talbott, J. (2000), Activity-based costing for sales and administrative costs: A case study, *The CPA Journal*, 70(4), pp. 70-72.
- Bvumbi, M.N. (2017), *An Analysis of the Implementation of Activity Based Costing at the Water Trading Entity*, University of South Africa.
- Cardos, I.R. & Pete, S. (2011), Activity based costing and activity based management implementation: Is this the solution for organisations to gain profitability? *Romanian Journal of Economics*, 32(1), pp. 151-168.
- Carmo, L.P. & Padovani, F. (2012), Advances and Challenges for Adoption of Activity Based Costing (ABC) by Public Sector: A Comparative Study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States, *International Business Research*, 5(2), pp. 150-158.
- Chea, A.C. (2011), Activity based costing systems in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness, *International Journal of Business and Management*, 6(11), pp. 3-10.
- Cokins, G. (2006), *Activity-Based Cost Management in Government*, 2nd Edition, Management Concepts, Vienna VA.
- Cokins, G., Stratton, A. & Helbling, J. (1993), *An ABC Manager's Primer: Straight Talk on Activity-Based Costing*, McGraw-Hill, New York.
- Cook, T.J., Grove, H.D. & Coburn, S. (2000), ABC process-based capital budgeting, *Journal of Managerial Issues*, 12(3), pp. 305-324.
- Cooper, R. (1990), ABC: A Need, Not an Option, *Accountancy*, September, 1990.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1988), Measure Costs Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review*, September – October 1988.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1991), Profit priorities from activity-based costing, *Harvard Business Review*, May-June 1991, pp. 130-137.
- Corkindale, G. (2011), The Importance of Organizational Design and Structure, *Harvard Business Review* online, Ανακτήθηκε στις 01/5/2018 από το <https://hbr.org/2011/02/the-importance-of-organization>.

- Correia, C., Langfield-Smith, K., Thorne, H. & Hilton, R.W. (2008), Management Accounting: Information for managing and creating value, McGraw-Hill Education, New York.
- Deming, W.E., (1986), Out of crisis, MA: Massachusetts Institute of Technology, Cambridge.
- Drucker, P. (1963), Managing for Business Effectiveness, Harvard Business Review, May 1963.
- Drury, C. (2011), Management and Cost Accounting, South-Western Cengage Learning, Hampshire.
- Eaton, G. (2005), CIMA Official Terminology, Elsevier, Oxford.
- Elhamma, A. (2012), The relationship between firm size, activity based costing and performance: An application on Moroccan Enterprises, Journal of Accounting, Business & Management, 19(1), pp. 90-102.
- Fayol, H. (1949), General and Industrial Management, Pitman, London.
- Friedman, A.L. & Lyne, S.R. (1995), Activity Based Techniques: The Real Life Consequences, CIMA, London.
- Galvin, T., Hill, A. (2017), Educating our Defense Managers, in: Journal of Military Learning, vol. 41, no. 1, pp. 31-51.
- Gering, M. (1999), Activity based costing and performance improvement, Management Accounting, 77(3), pp. 24-26.
- Gibson, R. (1997), Rethinking the future, Nicholas Brealy Publishing, London.
- Glass, D.V., Margolis, M.A. & Wallace, J.M. (1994), Activity-Based Management Accounting for DoD Depot Maintenance, Logistics Management Institute, McLean Virginia.
- Goldsmith, S. (1997), The twenty-first century city: resurrecting urban America, Regnery Publishing, Inc., Washington, DC.
- Gosselin, M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity based costing. Acc. Organ. Society 22 (2), 105–122.
- Griffin, R.W. (2002), Management (7th ed.), Houghton Mifflin, Massachusetts.
- Harrison, B.T. (2010), Managerial Accounting (2nd Edition), Pearson Education, New Jersey.

- Hill, A. (2015), Military Innovation and Military Culture, in: The US Army War College Quarterly: Parameters, vol. 45, no. 1, pp. 85-98.
- Hilton, R.W. (1994), Managerial Accounting, McGraw-Hill, New York.
- Hofstede, G. (1980), Culture's consequences: International differences in work-related values, Sage, London.
- Hughes, R.L., Ginnett, R.L. & Curphy, G.J. (1993), Leadership: Enhancing the Lessons of Experience, McGraw-Hill, New York.
- Huntington, S. (1957), The Soldier and the State, Belknap Press, Cambridge.
- Innes, J., Mitchell, F. & Cobb, I. (1992) Activity-Based Costing: Problems in Practice, CIMA, London.
- Innes, J. & Mitchell, F. (1995), A survey of activity based costing in the UK's largest companies, Management Accounting Research, June, pp. 137-153.
- Ippolito, D.S. (1996), Federal Budget Policy and Defense Strategy, Carlisle Barracks: Strategic Studies Institute-U.S. Army War College.
- Ismail, N.A. (2010), Activity-based management system implementation in higher education institution: Benefits and challenges, Campus-Wide Information Systems, 27(1), pp. 40-52.
- Jackson, P.J. (2013), Fashioning the Tools for e-Government Change: A Targeted Use of Activity-Based Costing, Electronic Journal of e-Government, 11 (1), pp. 337-347.
- Janowitz, M. (1960), The Professional Soldier: A Social and Political Portrait, Glencoe Free Press, London.
- Javeau, C. (1996), Η έρευνα με Ερωτηματολόγιο, Κ. Τζαννόνε-Τζωρτζή (επιμ – μετάφ.), Τυπωθήτω – Γ. Δαρδανός, Αθήνα.
- Jawahar, L. & Seema, S. (2009), Cost Accounting (4th Edition), Tata McGraw-Hill, New Delhi.
- Kaplan, R.S. & Cooper, R. (1998), Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan, R.S. & Anderson, S.R. (2005), Rethinking activity based costing. Working Knowledge, Harvard Business School, Ανακτήθηκε στις 19/7/2018 από το <https://hbswk.hbs.edu/item/rethinking-activity-based-costing>.
- Kinsella, S. (2002), Activity-based costing: Does it warrant inclusion in a guide to the project management body of knowledge? Project Management Journal, 33(2), pp. 49-56.

- Kim, Y. & Kim, S. (2011), Cost analysis of information technology: Assisted quality inspection using activity-based costing, *Construction Management and Economics*, 29, pp. 163-172.
- King, M. (1995), *Activity Based Costing in Hospitals-A Case Study Investigation*, CIMA Publishing, London.
- Koontz, H. & O'Donnell, C. (1972), *Principles of management: an analysis of managerial functions*, McGraw-Hill, New York.
- Kotter, J.P. (1982), What Effective Managers Really Do, *Harvard Business Review*, 60(6), pp. 156-167.
- Kotter, J.P. (1996), *Leading Change*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kreitner, R. (2008), *Principles of Management*, Cengage Learning, Boston.
- Krishnan, A. (2006), An application of Activity based costing in higher learning institution: A local case study, *Contemporary Management Research*, 2(2), pp. 75-90.
- Lewin, K (1947) Frontiers in group dynamics: Concept, method and reality in social science; equilibrium and social change, *Human Relations* 1(1), pp. 5–41.
- Liu, L.Y.J. & Pan, F. (2007), The implementation of activity based costing in China: An innovation action research approach, *The British Accounting Review*, 39, pp. 249-264.
- Maheswari, S., Madison, R. & Singh, A.K. (2001), Activity based costing in a city government's utility company budgeting process, *Delhi Business Review*, Vol.2, No.2.
- Maiyiki, A.A. (2011), The practicability of activity based costing (ABC) in the Nigerian retail banks, *Business Intelligent Journal*, 4(2), pp. 351-357.
- Martin, J. (2002), *Organizational culture: Mapping the terrain*, CA: Sage, Thousand Oaks.
- Massie, J.L. (1979), *Essentials of Management*, Prentice Hall, New Jersey.
- McCabe, B., McKendrick, J. & Keenan, J. (2002), Best value in Scottish local authorities – as simple as ABC? *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 2, No. 2, pp. 43-54.
- Miller, J. & Vollmann, T. (1985), The Hidden Factory, *Harvard Business Review*, September - October 1985.
- Mintzberg, H. (2004), *Managers Not MBAs*, Berrett-Koehler, San Francisco.
- Murphy, R.M. (2000), Strategic Management vs Strategic Leadership: Untying the Gordian Knot, *Published Proceedings, Academy of Administrative Sciences and Business Conference*, 2- 5 July 2000.

- Murphy, R.M. (2003), Managing Strategic Change: An Executive overview, US Army War College. Ανακτήθηκε στις 26/5/2018 από το <http://www.au.af.mil/au/awc/awcgate/army-usawc/murphymgttext.pdf>.
- Murray, W. (1996), Innovation: Past and Future, in: Joint Force Quarterly: Summer 1996, no. 12, pp. 51-60.
- Narong, D.K. (2009), Activity-based costing and management solutions to traditional shortcomings of cost accounting, Cost Engineering, 51(8), pp. 11-18.
- Needle, D. (2010), Business in Context: An Introduction to Business and Its Environment, 5th ed., South Western Cengage Learning, Andover.
- Ness, J.A. & Cucuzza, T.G. (1995), Tapping the full potential of ABC, Harvard Business Review, 73 (4), pp. 130-138.
- Noreen, E. (1991), Conditions Under Which Activity-Based Costing Systems Provide Relevant Costs, Journal of Management Accounting Research, Vol. 3, pp. 159-168.
- Norga, E. (2005), How can the European Foundation for Quality Management Excellence Model contribute to the development of a leadership doctrine for the Belgian Defense Force, US Army Command and General Staff College.
- Oseifuah, E.K. (2013), Activity based costing approach to financial management in the public sector: The South African experience, European Scientific Journal, 9(1), pp. 35-53.
- Oseifuah, E.K., (2014), Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges, Problems and Perspectives in Management, 12(4), pp. 581-588.
- Ozbayrak, M., Akgun, M. & Turker, A.K. (2004), Activity-based cost estimation in a push/pull advanced manufacturing system, International Journal of Production Economics, 87, pp. 49-65.
- Pattison, D.D. & Arendt, C.G. (1994) Activity-based costing: it doesn't work all the time Management Accounting, (USA), Vol. 75, No. 10, pp. 55-62.
- Pennings, P.S. & Goodman, J.M. (1977), New Perspectives on Organizational Effectiveness, Jossey-Bass, San Francisco.
- Perkins, N.R., Stanley, J. & Zander, L. (2004), Implementation of Activity Based Cost Management Aboard Base Installations, MBA Professional Report, Naval Postgraduate School, Monterey.
- Rasiah, D. (2011), Why activity based costing (ABC) is still tagging behind the traditional costing in Malaysia, Journal of Applied Finance & Banking, 1(1), pp. 83-106.

- Ravasi, D. & Schultz, M. (2006), Responding to organizational identity threats: Exploring the role of organizational culture, *Academy of Management Journal*, 49(3), pp. 433-458.
- Raz, T. & Elnathan, D. (1999), Activity based costing for projects, *International Journal of Project Management*, 17(1), pp. 61-67.
- Rotch, W. (1990), Activity - Based Costing In Service Industries, *Journal of Cost Management*, Summer 1990.
- Roztock, N. (2005), Activity based costing for electronic commerce: A structured implementation procedure. *Journal of theoretical and applied electronic commerce research*, 5(1): 1-10.
- Schein, E. (2010), *Organizational Culture and Leadership*, 4th ed., Jossey Bass, New York.
- Schermerhorn, J.R. (2001), *Management*, John Wiley and Sons, New York.
- Schrodt, P. (2002), The relationship between organizational identification and organizational culture: Employee perceptions of culture and identification in a retail sales organization, *Communication Studies*, 53, pp. 189–202.
- Sephton, M. & Ward, T. (1990), ABC in Retail Financial Services, *Management Accounting*, Vol. 68 (4), pp. 29-33.
- Shields, M. (1995), An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity Based Costing, *Journal of Management Accounting Research* 7, pp. 1-28.
- Staubus, G.J. (1990), Activity Costing: Twenty Years On, *Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 249-264.
- Strunz, H. (2010), *Management in The Armed Forces*. Ανακτήθηκε στις 13/5/2018 από το http://archiv.uni-nke.hu/downloads/konyvtar/digitgy/phd/2010/strunz_herbert.pdf.
- Sulaiman, M., Ahmad, N.N.N. & Alwi, N.M. (2004), Management Accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature, *Managerial Auditing Journal*, 19(4), pp. 493-508.
- Taylor, F.W. (1911), *The Principles of Scientific Management*, Harper & brothers, New York.
- Thorne, H. & Gurd, B.W. (1995), Some Human Aspects of Implementing Activity - Based Management, *Journal of Cost Management*, Fall 1995.

Turney, P.B.B. (2008), Activity-based Costing an Emerging Foundation for Performance Management, Ανακτήθηκε στις 18/7/2018 από το http://cmaprepcourse.com/wp-content/uploads/2015/04/ABC-support-document_Study-Unit-5.pdf

.US Department of Defense (1987), JCS Pub 1, Dictionary of military and associated terms, Government Printing Office, Washington DC.

Van Wyk, H.A. (2003), A performance measurement approach to improve financial management in provincial governments in South Africa. PhD thesis, University of the Free State, Bloemfontein.

Vazakidis, A., Karagiannis, I. & Tsialta, A. (2010), Activity-based costing in public sector, Journal of Social Sciences, 6(3), pp. 376-382.

Waters, H., Abdallah, H., Santillan, D. & Richardson, P. (2003), Application of Activity based costing in Peruvian NGO healthcare systems, USAID.

Wilson, R.M.S. & Chua, W.F. (1993), Management Accounting: Method and Meaning, Chapman and Hall, London.

Yousif, D. & Yousif, M. (2011), Activity based costing: Is it still relevant? Umea University, Umea.

Zaleznik, A. (1977), Managers and Leaders: Are They Different? Harvard Business Review, 55, pp. 67-78.

Ελληνόγλωσση

Βάμβουκας, Μ. (1991), Εισαγωγή στην Ψυχοπαιδαγωγική Έρευνα και Μεθοδολογία, 2^η έκδοση, Γρηγόρης, Αθήνα.

Δερβιτσιώτης, Κ. (2001), Ανταγωνιστικότητα με διοίκηση ολικής ποιότητας, 2^η Έκδοση, Interbooks, Αθήνα.

Ζώης Κ. & Γαρουφάλης Κ. (2008), Οικονομικός Προγραμματισμός Επιχειρήσεων, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

Ιγνατιάδης, Α. (1990), Λογιστική Κόστους Ι, Εισαγωγή, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Μπαμπινιώτης, Γ. (1998), Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας, Κέντρο Λεξικολογίας, Αθήνα.

Κυριαζή, Ν. (2005), Η Κοινωνιολογική Έρευνα: Κριτική Επισκόπηση των Μεθόδων και των Τεχνικών, 8^η έκδοση, Ελληνικά Γράμματα, Αθήνα.

Μπεχράκης, Θ. (1999), Πολυδιάστατη Ανάλυση Δεδομένων: Μέθοδοι και Εφαρμογές, «Νέα Σύνορα» - Α. Α. Λιβάνη, Αθήνα.

Ναλμπάντη, Γ. & Λαΐου, Μ. (2007), Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων – εφαρμογή, Διπλωματική Εργασία, Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Θεσσαλονίκης, Σχολή Οικονομίας και Διοίκησης.

Ντίνη, Μ. (2012), Θεωρητικό πλαίσιο και εφαρμογές της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα – τεχνική ABC, Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων.

Παπαναστασίου, Κ. (1996), Μεθοδολογία εκπαιδευτικής έρευνας, Λευκωσία.

Πλακογιάννη, Ε. (2005), Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων για την επίτευξη επιχειρηματικής αριστείας, Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων.

Σαλαβού, Ε. & Κυριακίδου, Ο. (2010), Μάνατζμεντ – Εταιρικές Λειτουργίες, Rosili, Αθήνα.

Τσακλάγκανος, Α. (1998), Θεωρία και Λογιστική Κόστους για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.

Ιστότοποι

<https://nso.nato.int/natoterm/Web.mvc>. Ανακτήθηκε στις 14/9/2018

<http://www.accountingcoach.com/terms/C/cost-object>. Ανακτήθηκε στις 18/7/2018.

<http://www.businessdictionary.com/definition/activity-based-costing-ABC.html>.

Ανακτήθηκε στις 18/7/2018.

<http://www.businessdictionary.com/definition/organizational-culture.html>. Ανακτήθηκε στις 18/7/2018.

Νομοθεσία – Κανονισμοί

Government Performance Results Act of 1993.

Office of Management and Budget. Circular A-76 (Revised 1999). Performance of Commercial Activities. August 4, 1983.

Γενικός Κανονισμός Κοστολόγησης 8-1 (2015), Γενικό Επιτελείο Εθνικής Άμυνας, Αθήνα.

Εγχειρίδιο Εισπρατείας 181-1 (1988), Διοίκηση και Ηγεσία, Γενικό Επιτελείο Στρατού, Αθήνα.

Πάγια Διαταγή 8-24 «Περί Κοστολογήσεων» (2012), Γενικό Επιτελείο Στρατού, Αθήνα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'

Ερωτηματολόγιο

Στις επόμενες σελίδες παρατίθεται το ερωτηματολόγιο της έρευνας, στη μορφή που δημιουργήθηκε και απεστάλη στους συμμετέχοντες στην έρευνα, με τη χρήση του διαδικτυακού εργαλείου Google Forms.

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ Activity Based Costing

Αγαπητοί συνάδελφοι,

Το ερωτηματολόγιο που έχετε στα χέρια σας δημιουργήθηκε στο πλαίσιο ακαδημαϊκής έρευνας που πραγματοποιώ με θέμα: «Σύγχρονες Προσεγγίσεις στην Οργάνωση και Λειτουργία των Διοικητικών και Υποστηρικτικών Υπηρεσιών στον χώρο της Άμυνας - Δυνατότητα εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον χώρο των Ελληνικών Ενόπλων Δυνάμεων». Το ερωτηματολόγιο απευθύνεται σε Αξιωματικούς του Οικονομικού Σώματος και αποσκοπεί στη συλλογή πληροφοριών σχετικών με τις απόψεις σας για τις παραμέτρους του θέματος. Η διενέργεια της έρευνας έχει εγκριθεί από το ΓΕΣ με τη Φ.073/2/1416078/Σ.5278/16 Νοε 18/ΓΕΣ/ΔΟΙ/1α.

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC) αποτελεί μία σύγχρονη μέθοδο υπολογισμού του κόστους, η οποία έχει εφαρμοστεί με επιτυχία σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα, τόσο σε παραγωγικές επιχειρήσεις, όσο και σε φορείς παροχής υπηρεσιών. Στηρίζεται στη λεπτομερή ανάλυση των ξεχωριστών δραστηριοτήτων που πρέπει να εκτελεστούν για να παραχθεί ένα προϊόν ή να παρασχεθεί μια υπηρεσία και στη συσχέτισή τους με τους χρησιμοποιούμενους πόρους, ώστε να υπολογιστεί με τον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό ακρίβειας το αντίστοιχο κόστος. Είναι ένας τρόπος ώστε να μάθει η διοίκηση ενός οργανισμού τι ακριβώς δαπανά ανά τμήμα, δραστηριότητα, υπηρεσία και όχι μόνο ανά κωδικό του προϋπολογισμού της.

Η έρευνα αυτή δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί χωρίς τη δική σας συμβολή. Προκειμένου να έχουν εγκυρότητα και αξιοπιστία τα συμπεράσματα που θα προκύψουν από αυτή, σας παρακαλώ να απαντήσετε με υπευθυνότητα και ειλικρίνεια σε όλες τις ερωτήσεις που ακολουθούν. Σας ενημερώνω, επίσης, ότι το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο και προορίζεται αποκλειστικά για ερευνητική χρήση.

Ευχαριστώ για τον πολύτιμο χρόνο που θα αφιερώσετε στη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.

Ο μεταπτυχιακός φοιτητής

Λεωνίδας Παπασπύρου

Τχης (Ο)

leonidaspapaspyrou@gmail.com

* Required

1. Πώς θα περιγράφατε την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων; *

2. Ποιοι από τους παρακάτω όρους θεωρείτε ότι αποτελούν βασικές έννοιες αποκλειστικά της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων; (Επιλέξτε όσους από τους παρακάτω όρους θεωρείτε ότι απαντούν στο ερώτημα) *

Check all that apply.

- ☐ Οριακό κόστος
- ☐ Δεξαμενή κόστους
- ☐ Οδηγός κόστους
- ☐ Κόστος πωληθέντων
- ☐ Κόστος αποθεμάτων
- ☐ Δραστηριότητα
- ☐ Αντικείμενο κόστους
- ☐ Κόστος άμεσης εργασίας

3. Θεωρείτε ότι είναι εφικτά στο πλαίσιο της εργασίας σας τα ακόλουθα; *

Mark only one oval per row.

	Σίγουρα εφικτό	Μάλλον εφικτό	Μάλλον ανέφικτο	Σίγουρα ανέφικτο
Η μέτρηση της αποδοτικότητας της εργασίας μου με ποσοτικά κριτήρια	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ο καθορισμός συγκεκριμένων μετρήσιμων στόχων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Η μέτρηση του βαθμού επίτευξης των τεθέντων στόχων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Η ετήσια αξιολόγηση από τους προϊστάμενους μου βάσει ποσοτικών κριτηρίων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4. Η Υπηρεσία σας πρόκειται να εφαρμόσει ένα νέο σύστημα κοστολόγησης δραστηριοτήτων. Πόσο πρόθυμα θα συμμετείχατε στις παρακάτω διαδικασίες; *

Mark only one oval per row.

	Πολύ πρόθυμα	Αρκετά πρόθυμα	Λίγο πρόθυμα	Καθόλου πρόθυμα
Αν μου ζητούσαν να απαντήσω σε ερωτήσεις σχετικά με τον τρόπο και τον χρόνο που διεκπεραιώνω την εργασία μου	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αν μου ζητούσαν να αξιολογήσω την αναγκαιότητα κάθε μιας από τις δραστηριότητες που εκτελώ	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αν μου ζητούσαν να παρακολουθήσω ένα εκπαιδευτικό σεμινάριο για το νέο σύστημα που πρόκειται να εφαρμοστεί	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αν μου ζητούσαν να συμμετέχω στην πιλοτική εφαρμογή του νέου συστήματος, παράλληλα με τα συνήθη καθήκοντά μου	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Θεωρείτε ότι είναι εφικτές στο πλαίσιο της εργασίας σας οι ακόλουθες ενέργειες; *

Mark only one oval per row.

	Σίγουρα εφικτό	Μάλλον εφικτό	Μάλλον ανέφικτο	Σίγουρα ανέφικτο
Η αναλυτική καταγραφή όλων των ξεχωριστών δραστηριοτήτων που εκτελώ	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ο υπολογισμός του χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας που εκτελώ	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ο υπολογισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που εκτελώ	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Η κατάργηση, συγχώνευση ή απλοποίηση δραστηριοτήτων, με σκοπό την εξοικονόμηση πόρων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6. Πόσο συμφωνείτε με καθεμιά από τις παρακάτω προτάσεις; **Mark only one oval per row.*

	Συμφωνώ απόλυτα	Μάλλον συμφωνώ	Μάλλον διαφωνώ	Διαφωνώ απόλυτα
Η διοίκηση πρέπει να γνωρίζει το ακριβές κόστος εκτέλεσης κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Η διοίκηση πρέπει να γνωρίζει το ακριβές κόστος λειτουργίας κάθε Μονάδας ή Υπηρεσίας	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ένα από τα βασικά κριτήρια για τη λήψη μιας απόφασης πρέπει να είναι το κόστος αυτής	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Το υψηλό κόστος λειτουργίας είναι επαρκής λόγος για τον ανασχεδιασμό λειτουργίας μιας Μονάδας ή Υπηρεσίας	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. Πόσο σημαντική θεωρείτε για τις Ένοπλες Δυνάμεις καθεμιά από τις παρακάτω καινοτομίες; **Mark only one oval per row.*

	Πολύ σημαντική	Αρκετά σημαντική	Λίγο σημαντική	Καθόλου σημαντική
Υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Μηχανογράφηση όλων των λειτουργιών	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ηλεκτρονική διαχείριση εγγράφων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Η Υπηρεσία σας πρόκειται να εφαρμόσει ένα σύστημα συγκριτικής αξιολόγησης (Benchmarking) μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών. Πόσο σημαντική θεωρείτε καθεμιά από τις παρακάτω δυνατότητες αυτού του συστήματος; *

Mark only one oval per row.

	Πολύ σημαντική	Αρκετά σημαντική	Λίγο σημαντική	Καθόλου σημαντική
Ανάδειξη της «καλύτερης» μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ανάλυση του τι κάνει σωστότερα από τους άλλους η «καλύτερη» υπηρεσία	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ανταλλαγή εμπειριών – γνώσεων – πρακτικών μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Επισήμανση αδύνατων σημείων στη λειτουργία κάθε αξιολογούμενης υπηρεσίας	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Ποιους από τους παρακάτω θεωρείτε τους σημαντικότερους ανασταλτικούς παράγοντες στην προσπάθεια να εφαρμοστούν σύγχρονες και καινοτόμες προσεγγίσεις στις Ένοπλες Δυνάμεις, μια από τις οποίες είναι και η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων; Επιλέξτε μέχρι τρεις. *

Check all that apply.

- ☐ Έλλειψη επαρκούς ενημέρωσης
- ☐ Μεγάλος φόρτος εργασίας του προσωπικού
- ☐ Ανεπάρκεια οικονομικών πόρων
- ☐ Γραφειοκρατικός τρόπος λειτουργίας
- ☐ Έλλειψη εξοικείωσης με την τεχνολογία
- ☐ Αντίσταση του προσωπικού στην αλλαγή
- ☐ Έλλειψη υποστήριξης από τη Διοίκηση
- ☐ Other: _____

10. Ποια από τα παρακάτω οφέλη που μπορούν να αποκομίσουν οι Ένοπλες Δυνάμεις, εφαρμόζοντας την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, θεωρείτε τα πιο σημαντικά; Επιλέξτε μέχρι τρία *

Check all that apply.

- ☐ Μεγαλύτερη ακρίβεια στον υπολογισμό του κόστους των διαφόρων δραστηριοτήτων
- ☐ Λήψη καλύτερων αποφάσεων βασισμένων στα στοιχεία κόστους
- ☐ Μέτρηση της αποδοτικότητας Μονάδων και Υπηρεσιών με χρήση των στοιχείων κόστους
- ☐ Μείωση της σπατάλης & αποδοτικότερη αξιοποίηση προσωπικού και πόρων
- ☐ Αναβάθμιση της ποιότητας του εκτελούμενου έργου και των παρεχόμενων υπηρεσιών
- ☐ Δυνατότητα κατάρτισης προϋπολογισμών βασισμένων στη ρεαλιστική εκτίμηση κόστους των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων
- ☐ Δυνατότητα αναδιοργάνωσης Μονάδων, Υπηρεσιών και λειτουργιών με γνώμονα την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος με το χαμηλότερο δυνατό κόστος
- ☐ Other: _____

Powered by

