



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

UNIVERSITY OF PIRAEUS

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΒΑ)**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΝΕΕΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ ΤΟΥ
ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ STICKY COST**

ΜΕΪΜΕΤΗ ANNA

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2019



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, στη Διοίκηση Επιχειρήσεων : MBA» με τίτλο **ΝΕΕΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ STICKY COST**

έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Υπογραφή Μεταπτυχιακού Φοιτητή/ τριας..... 

Όνοματεπώνυμο.....Μεϊμέτη Άννα.....

Ημερομηνία.....30/09/2019.....

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η οικονομική θέση μιας οντότητας και η αναπτυξιακή της πορεία είναι οι καθρέπτες της επιτυχίας είτε οι οντότητες είναι τα κράτη είτε οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε αυτά. Και ασφαλώς η οικονομική θέση των κρατικών οικονομιών είναι ο καθρέπτης της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων.

Η επιτυχής οικονομική πορεία των επιχειρήσεων εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη διαχείριση του κόστους των λειτουργιών τους. Στην Ελλάδα δε η εξάρτηση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, γεγονός που αποδεικνύεται από την έλλειψη ανταγωνιστικότητας σε μεγάλη μερίδα προϊόντων και υπηρεσιών. Το πρόβλημα αυτό είναι εγγενές και οι επιχειρήσεις πρέπει να το αντιμετωπίσουν με ιδιαίτερη προσοχή.

Η κοστολογική συμπεριφορά και η μελέτη της είναι ένα διαρκώς αναπτυσσόμενο θέμα έρευνας στη Χρηματοοικονομική και Διοικητική Λογιστική. Η περίπτωση του «sticky cost» είναι μια εναλλακτική θεωρία στη συμπεριφορά του κόστους. Αναφέρεται στην περιγραφή της συμπεριφοράς του συνολικού μεταβλητού κόστους σχετικά με τις διοικητικές αποφάσεις και τη δυνατότητα αυτές οι αποφάσεις να επηρεάσουν τις μεταβολές του, ανεξάρτητα από τη μεταβολή των πωλήσεων. Η περίπτωση του «sticky cost» παρατηρείται κυρίως στο κόστος πωληθέντων και στα έξοδα διοίκησης και διάθεσης. Οι έρευνες έχουν προσδιορίσει διάφορους παράγοντες για την εμφάνισή του, όπως το κόστος προσαρμογής, το επίπεδο της μεταβολής της οικονομικής δραστηριότητας, η προσδοκία για μελλοντικές πωλήσεις, το κόστος αντιπροσώπευσης και διαμόρφωσης διευθυντικού καθεστώτος. Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η μελέτη των νέων μεθοδολογιών της συμπεριφοράς του κόστους και της περίπτωσης του «sticky cost».

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ	8
Καινοτομία.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	15
2.1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΩΣ ΕΝΝΟΙΑ	15
2.2. ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	15
2.3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ	17
2.3.1. Οικονομικές καταστάσεις	17
2.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	20
3.1. ΟΡΙΣΜΟΣ	20
3.2. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	20
3.3. ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	22
3.4. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ.....	22
3.5. ΤΡΟΠΟΣ ΛΗΨΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	23
3.6. ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	24
3.7. ΣΥΝΑΙΣΘΗΜΑΤΙΚΗ ΝΟΗΜΟΣΥΝΗ	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	26
4.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	27
4.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ-ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	28
4.3. ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	29
4.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ	31
4.5. ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ STICKY COST	33
5.1. ΜΕΛΕΤΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΑΣΥΜΜΕΤΡΗΣ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	33
5.2. ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΑ ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	42
5.3. ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥΣ ΚΛΑΔΟΥΣ ΚΑΙ ΜΕΓΑΘΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	43
5.4. ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ	45
5.5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΗΣ ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	46
5.5.1 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.....	46
5.5.2. ΠΡΟΣΔΟΚΙΑ ΤΩΝ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	47

5.5.3. ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	47
5.5.4. ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ.....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	49
ΑΝΑΦΟΡΕΣ.....	50

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στον κόσμο των επιχειρήσεων υπάρχει έντονος ανταγωνισμός και είναι σημαντικό να επενδύουν σε έρευνα και ανάπτυξη, γνώσεις και τεχνολογική υποστήριξη. Ωστόσο, λόγω της οικονομικής κρίσης, της έλλειψης ζήτησης και της αδυναμίας επενδύσεων, υπάρχει μειωμένη διαθεσιμότητα σε πόρους και γίνεται προσπάθεια μείωσης του λειτουργικού κόστους. Η πτωτική τάση στην οικονομική δραστηριότητα των εταιρειών επιδρά στις πωλήσεις αλλά και στη διαχείριση κόστους. Πολλές εταιρείες προσπαθούν να μειώσουν κόστος με το να μεταβάλλουν την κοστολογική τους δομή.

Πράγματι, οι επιχειρήσεις καλούνται να αντιμετωπίσουν πολλά ζητήματα καθημερινά, ανάμεσα στα οποία, πολύ σημαντικό είναι η έγκυρη και έγκαιρη καταγραφή του κόστους τους. Η αποτελεσματική διαχείριση του σταθερού και μεταβλητού κόστους είναι πολύ σημαντική. Πολλές φορές μια εταιρεία επενδύει μεγάλα ποσά και αναμένει να αυξηθεί η παραγωγή της. Όταν η ζήτηση μειώνεται, τότε η εταιρεία αναζητά τρόπο μείωσης τους σταθερού κόστους, με αδυναμία για από-επένδυση. Παραδοσιακά, η θεωρία κόστους αναφέρει ότι η μεταβολή στο κόστος σχετίζεται με τη μεταβολή στις πωλήσεις της εταιρείας. Ωστόσο, η περίπτωση του «stickiness» δείχνει ότι υπάρχει ασυμμετρία στη συμπεριφορά του κόστους. Οι μελέτες δείχνουν ότι η αύξηση των πωλήσεων μιας εταιρείας ίσως να συνοδεύεται με υψηλότερη αύξηση του κόστους, συγκριτικά με τη μείωση του κόστους, που προκαλείται από μια μείωση στο ύψος των πωλήσεων.

Είναι σημαντικό, να μελετηθεί η περίπτωση του «sticky cost», που διαχωρίζει τη συμπεριφορά του σταθερού από το μεταβλητό κόστος, με βάση μια νέα θεώρηση. Η θεωρία του εμφανίστηκε από τους Anderson, Banker και Janakiraman, το 2003 και ανέπτυξαν το μοντέλο ABJ, που θεωρείται από την επιστημονική κοινότητα αξιόπιστο.

Πράγματι, διάφορες έρευνες (Anderson et al., 2003; Medeiros and Costa, 2004; Subramaniam and Weidenmier, 2003; Chen et al., 2012; Yasukata and Kajiwara, 2011; Anderson and Lanen, 2009; Balakrishnan et al., 2010; He et al. 2010) έδειξαν ότι κάποια κόστη έχουν ασύμμετρη συμπεριφορά. Συγκεκριμένα, το ύψος της αύξησης του κόστους που σχετίζεται με την αύξηση

των πωλήσεων είναι μεγαλύτερο από το ύψος της μείωσης του κόστους που σχετίζεται με μια ισόποση μείωση των πωλήσεων. Αυτό το φαινόμενο ονομάζεται «sticky cost» και αποτελεί μια διαφορετική θεώρηση αναφορικά με τις δαπάνες της εταιρείας σε σχέση με τη διαχείριση των παραγωγικών και οικονομικών πόρων της εταιρείας, που κυρίως αποδίδεται στις διοικητικές αποφάσεις,

Το κόστος μιας εταιρείας το διαχειρίζεται κυρίως η διοίκηση και όπως θα αναλυθεί σε επόμενες ενότητες, εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως είναι το κόστος προσαρμογής, οι μεταβολές στις πωλήσεις, το κόστος αντιπροσώπευσης, η προσδοκία των στελεχών για μελλοντική αύξηση ή μείωση των πωλήσεων. Συνεπώς, το κίνητρο της διαχείρισης κόστους διαφέρει κατά περίπτωση.

Η ανάπτυξη της παρούσας μελέτης πραγματοποιείται σε 6 κεφάλαια. Στο πρώτο γίνεται αναφορά στην επιχειρηματικότητα που αποτελεί το θεμέλιο λίθο της επιτυχούς οικονομικής ανάπτυξης και δίνεται έμφαση στην ανάγκη ανάπτυξης καινοτομιών η διαχείριση των οποίων επιβάλλεται να ελέγχεται συνεχώς ως προς τη διοίκηση του κόστους. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η διαδικασία λήψης των αποφάσεων και τα προβλήματα που αυτή αντιμετωπίζει. Στο πέμπτο και έκτο κεφάλαιο αναπτύσσονται οι κοστολογικές δομές και τα στοιχεία του εξεταζόμενου “sticky cost”. Τέλος στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Στην σημερινή εποχή οι εταιρείες προκειμένου να διατηρήσουν αλλά και να βελτιώσουν την ανταγωνιστική τους θέση, δεν περιορίζονται απλά στην ανάλυση του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος και στην εφαρμογή των στρατηγικών τους, αλλά δίνουν και ιδιαίτερη έμφαση σε θέματα που θα τις κάνουν πιο ευέλικτες και ικανές να αντιμετωπίσουν τις προκλήσεις του μέλλοντος. Τα θέματα αυτά περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων διάφορες στρατηγικές καινοτομίες (Σαλαβού, 2016).

Οποιοσδήποτε οργανισμός θέλει να αποτελέσει μία καινοτομική οργάνωση απαιτείται να εφαρμόσει μία γενική στρατηγική με εμφανή και καλά καθορισμένους στόχους. Στη συνέχεια, πρέπει να καθοριστούν τα απαραίτητα εργαλεία για την υλοποίηση της στρατηγικής. Τρεις γενικές στρατηγικές τονίζουν τις πιθανές διαδρομές προς την ανάπτυξη των μανθανουσών επιχειρήσεων. Τα συγκεκριμένα εργαλεία που απαιτούνται για την εφαρμογή κάποιων από αυτές τις στρατηγικές εξαρτώνται από τη στρατηγική που θα υιοθετηθεί. Οι πρωτοβουλίες όμως που αντιπροσωπεύουν είναι γενικές (Παπαδάκης, 2002).

Σήμερα είναι αποδεκτό ότι οι σημαντικότεροι παράγοντες της ανάπτυξης δεν σχετίζονται με τη συσσώρευση του κεφαλαίου και την ανειδίκευτη εργασία, αλλά με τη γνώση, την έρευνα, τη δημιουργικότητα και την καινοτομία. Η γνώση προσφέρει συνθήκες για αυξανόμενες οικονομικές αποδόσεις και δημιουργεί ευκαιρίες για σχεδόν απεριόριστη ανάπτυξη. Σε αντίθεση με τη νεοκλασική οικονομική θεωρία που επικεντρώνεται στις αγορές και στη μεγιστοποίηση της απόδοσης του κεφαλαίου και της εργασίας, τα οικονομικά της καινοτομίας επικεντρώνονται στους τρόπους που μικρές επιχειρήσεις, πολυεθνικές, πόλεις, περιφέρειες, και βιομηχανικοί κλάδοι καινοτομούν και γίνονται πιο ανταγωνιστικοί (Παπαδάκης, 2002).

Η επιχειρηματικότητα αποτελεί νοοτροπία αλλά και πολυδιάστατη έννοια η οποία εμφανίζεται σε διάφορα επίπεδα αλλά και σε κάθε είδος οργάνωσης. Η επιχειρηματικότητα που συνδέεται με τη λειτουργία μιας επιχείρησης αναφέρεται στην ικανότητα ενός ανθρώπου ή μιας ομάδας να αναγνωρίζει και να εκμεταλλεύεται διάφορες ευκαιρίες προκειμένου να επιτύχει οικονομικό όφελος ή οποιαδήποτε άλλη μορφή προστιθέμενης αξίας. Η έννοια της επιχειρηματικότητας

αφορά τα άτομα, τις επιλογές και τις ενέργειες στις οποίες προβαίνουν κατά την εκκίνηση, την εξαγορά ή τη λειτουργία μιας επιχείρησης ή τη συμμετοχή τους στις διαδικασίες λήψης στρατηγικών αποφάσεων(Παπαδάκης, 2002).

Σήμερα, για την επιτυχή υλοποίηση μιας επιχειρηματικής ιδέας απαιτείται η ικανότητα συνδυασμού της δημιουργικότητας και της καινοτομίας με την ενάρετη διαχείριση και την ικανότητα προσαρμογής της επιχείρησης στις τρέχουσες εξελίξεις σε διάφορους τομείς. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η βέλτιστη δυνατή λειτουργία και ανάπτυξη της επιχείρησης σε όλα τα στάδια της ζωής της, γεγονός που συνδέεται άρρηκτα με τους στόχους και τη στρατηγική που εφαρμόζει (Πετράκης, 2016).

Η επιχειρηματικότητα αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για να αποκτήσει η σύγχρονη οικονομία της γνώσης ανταγωνιστικό και δυναμικό χαρακτήρα. Ουσιαστικά αποτελεί κινητήρια δύναμη για την οικονομική ανάπτυξη και τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας, συμβάλλοντας παράλληλα στην προσωπική ανάπτυξη και εξέλιξη του ανθρώπου και στην αποτελεσματική αντιμετώπιση πολυάριθμων φαινομένων κοινωνικής παθογένειας (Πετράκης, 2016).

Επιχειρηματικότητα είναι η προσπάθεια μετατροπής της πρωτοβουλίας σε αποτέλεσμα και από αυτή τη διαδικασία να προκύψει και οικονομικό κέρδος. Περιλαμβάνει σαν βήματα την καινοτομία, την ηγεσία, τη διαχείριση και την ανάπτυξη της πρωτοβουλίας. Στην Ελλάδα θεωρείται από επιχειρηματικούς και οικονομικούς κύκλους αναγκαίο να γίνει μια προσπάθεια ένταξης της στην εκπαίδευση, με το σκεπτικό πως βοηθάει στην ανάπτυξη της παιδείας, της οικονομίας και της κοινωνίας. Υπάρχουν Οργανισμοί που προάγουν την επιχειρηματικότητα σε ευρωπαϊκό και παγκόσμιο επίπεδο, όπως το JCI (JuniorChamberInternational), η [JADE](#), η EUROOPEN και άλλοι (Φιλίππου-Κεραμύδα, 2007).

Επιχειρηματικότητα είναι η ιδιότητα ενός ατόμου ή ενός οργανισμού να αναλαμβάνει λογικό κίνδυνο με σκοπό την ανάπτυξη καινοτομικής δραστηριότητας η οποία έχει εμπειρικά αποδειχτεί ότι αποτελεί το κλειδί για την δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

Στην Οικονομική Θεωρία η επιχειρηματικότητα θεωρείται ως ο τέταρτος συντελεστής παραγωγής μετά το κεφάλαιο, την εργασία και το έδαφος. Ο όρος επιχειρηματικότητα

προέρχεται από το «επιχειρώ», δηλαδή κάνω κάτι καινούριο, καινοτομώ-δημιουργώ, χωρίς να είμαι απόλυτα σίγουρος για το τελικό αποτέλεσμα της προσπάθειας. Η ύπαρξη αβεβαιότητας για την τελική έκβαση της προσπάθειας βάζει στην ανάλυση μας και τον κίνδυνο αποτυχίας (Φιλίππου-Κεραμύδα, 2007).

Κεντρική θέση στην κατανόηση της επιχειρηματικότητας κατέχει ο «επιχειρηματίας». Ως επιχειρηματίας νοείται κάποιος ο οποίος βρίσκει μια ευκαιρία και την εκμεταλλεύεται παραγωγικά, έτσι ώστε να δημιουργήσει και να αναπτύξει μία νέα επιχείρηση. Αυτό δεν είναι απαραίτητα ταυτόσημο με το να είναι κανείς ιδιοκτήτης-διευθυντής μιας μικρής επιχείρησης που δεν έχει σα στόχο την ανάπτυξη. Η επιχειρηματικότητα λοιπόν είναι ένας όρος που χρησιμοποιείται αρκετά συχνά. Δεν έχει λάβει ακριβές περιεχόμενο κοινά αποδεκτό, ενώ η πολυγνωμία σχετίζεται με τη φύση του επιχειρηματία (διαφορετική δράση, είδος επιχείρησης, λειτουργία κοκ) (Φιλίππου-Κεραμύδα, 2007).

Η έννοια της αποτελεσματικής επιχειρηματικότητας είναι άμεσα συνδεδεμένη με την δυνατότητα αξιοποίησης της εταιρικής γνώσης πιο επιτυχημένα από άλλες εταιρείες, ανάμεσα και σε άλλους παράγοντες. Αυτή η γνώση πρέπει να αναθεωρείται συχνά, αφού σημαντικές αλλαγές συμβαίνουν στους επιχειρηματικούς κύκλους. Νέοι ανταγωνιστές κάνουν είσοδο, ενώ νέες τεχνικές εφευρίσκονται. Επομένως, οι εταιρείες χρειάζεται να προσαρμόζονται στο νέο περιβάλλον αλλάζοντας τις εσωτερικές τους δυνάμεις, έτσι ώστε να προσφέρουν καινοτόμα προϊόντα και υπηρεσίες και να διατηρούν το ανταγωνιστικό τους πλεονέκτημα. Μόνο έτσι θεωρούνται μανθάνοντες οργανισμοί και μπορούν να αξιοποιήσουν τα οφέλη που προκύπτουν από τη συνεχή και αποτελεσματική μάθηση μέσα στην εταιρεία (Φιλίππου-Κεραμύδα, 2007).

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η εταιρική γνώση αναφέρεται στις ικανότητες και στην εμπειρία των μελών μιας εταιρείας, στην ικανότητα να καινοτομούν και στη γνώση για την αγορά και τον ανταγωνισμό. Ωστόσο, το πιο σημαντικό θέμα δεν είναι η αύξηση της γνώσης των υπαλλήλων και των στελεχών, αλλά η μετατροπή της ατομικής γνώσης σε ομαδική. Είναι σημαντικό δηλαδή να αναπτυχθούν συγκεκριμένες τεχνικές που να βοηθούν τους υπαλλήλους να μεταδώσουν τη γνώση τους στα υπόλοιπα μέλη της ομάδας τους αλλά και σε όλη την εταιρεία, όποτε αυτό έχει αξία. Μόνο τότε μπορούμε να πούμε ότι μια εταιρεία έχει ισχυρή εταιρική γνώση και αποτελεί

πολύτιμο αγαθό στο ενεργητικό της. Η εταιρική γνώση αποτελεί αδιαμφισβήτητα ισχυρό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσα σε έναν οργανισμό. Βέβαια, η αξία της μειώνεται καθώς περνάει ο χρόνος και γίνεται απαρχαιωμένη και πολλές φορές επικίνδυνη. Γι' αυτό ένας μανθάνων οργανισμός οφείλει να την ανανεώνει και να ενημερώνεται για τις σύγχρονες τάσεις. Είναι πολύ σημαντικό στη σύγχρονη ανταγωνιστική εποχή οι εταιρείες να είναι μανθάνουσες και να αναγνωρίζουν την γνώση ως σημαντικό αγαθό και την ανάγκη για συνεχή μάθηση. Εξάλλου, αν μια επιχείρηση σταματήσει να μαθαίνει, πολύ σύντομα θα σταματήσει να υπάρχει (Παπαδάκης, 2002).

Σημαντικό σημείο για την επιτυχή εφαρμογή ενός σχεδίου ανάπτυξης και διάδοσης της γνώσης, ώστε μια εταιρεία να επωφεληθεί των πλεονεκτημάτων της μανθάνουσας οργάνωσης είναι η επιτυχημένη αλλαγή τρόπου σκέψης των στελεχών και υπαλλήλων. Κρίνεται απαραίτητο να ενημερώνονται συνεχώς για τις εξελίξεις στην αγορά και το αντικείμενο τους, αλλά και να ενημερώνουν τους συναδέλφους. (Κοσμάτος, 2006).

Όλες οι επιτυχημένες αλλαγές σε μια επιχείρηση περνούν μέσα από την αλλαγή του τρόπου σκέψης των ανθρώπων της, και όχι μόνο των δραστηριοτήτων τις οποίες αναπτύσσουν στην εκτέλεση των καθηκόντων τους. Η λέξη «αλλαγή» κυριαρχεί σήμερα όλο και περισσότερο στο λεξιλόγιο της διοίκησης των επιχειρήσεων. Πολλά πράγματα μεταβάλλονται στον κόσμο που ζούμε και στον οποίο οι επιχειρήσεις παίζουν τον πρώτο ρόλο, τόσο σε οικονομικό όσο και σε κοινωνικό επίπεδο (Σαλαβού, 2016).

Στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, η επιχειρηματικότητα αποτελεί το βασικό παράγοντα ανάπτυξης. Η επιχειρηματική δραστηριότητα, που στηρίζεται στις παραπάνω αρχές, αποτελεί σήμερα τη μοναδική οδό για βιώσιμη, διατηρήσιμη, και ισόρροπη ανάπτυξη. Σύμφωνα με τον καθηγητή Οργανωσιακής Συμπεριφοράς του αμερικάνικου πανεπιστημίου Στάνφορντ, Τζέφρι Πφέφερ, πολλές φορές οι επιχειρήσεις στις αναπτυσσόμενες οικονομίες αντιμετωπίζουν ένα από τα ακόλουθα προβλήματα: Είτε δεν εφαρμόζουν αυτό που ξέρουν ότι πρέπει κανονικά να κάνουν βάσει της εμπειρίας τους, είτε δρουν χωρίς να έχουν πρώτα λάβει υπ' όψιν τους όλα τα απαραίτητα διαθέσιμα στοιχεία (Παπαδάκης, 2002).

Βασική αιτία για τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις σε αυτό το θέμα στις αναπτυσσόμενες οικονομίες είναι η γενικότερη νοοτροπία για διοικητικά θέματα των ηγετών της επιχείρησης, αλλά και τα παγιωμένα «μοντέλα σκέψης» του οργανισμού, που επηρεάζουν όλες τις επιχειρηματικές δράσεις και αποφάσεις. Βασική προϋπόθεση για να έχει μια επιχείρηση διαφορετικά αποτελέσματα, είναι να προσπαθεί να κάνει και διαφορετικά πράγματα από αυτά που συνηθίζει. Θα πρέπει δηλαδή, για μια περίοδο, σε συστηματική βάση, οι άνθρωποί της να αρχίσουν να σκέπτονται με διαφορετικό τρόπο (Σαλαβού, 2016).

Καινοτομία

Ο Drucker (2010) στο άρθρο του «Η επιστήμη των καινοτομιών» υποστηρίζει ότι «η καινοτομία είναι μια ξεχωριστή λειτουργία της επιχειρηματικότητας» και ότι «είναι το μέσο με το οποίο ο επιχειρηματίας είτε δημιουργεί πλούτο παράγοντας πόρους, είτε αξιοποιεί υπάρχοντες πόρους με δυναμικό δυναμικό δημιουργίας πλούτου».

Πράγματι ο επαναστατικός πλούτος είναι μια πραγματικότητα την οποία λίγοι καταλαβαίνουν και άρα συνειδητοποιούν. Και όμως, οι καινοτομικές αλλαγές που εκτυλίσσονται μπροστά στα μάτια μας στην εποχή μας είναι πολύ πιο γιγαντιαίες από τη βιομηχανική επανάσταση του 19ου αιώνα. Σήμερα, ο παραγόμενος πλούτος δεν μεταβάλλεται μόνο ποσοτικά αλλά και ποιοτικά, στο επίπεδο της δημιουργίας του, της διανομής του, της κυκλοφορίας του, της επένδυσής του, της εξοικονόμησης και του τρόπου με τον οποίο δαπανάται (Παπαδάκης, 2002).

Οι αλλαγές, ανεξάρτητα από το αν είναι απότομες ή σταδιακές, κάποια στιγμή κάνουν τις παλιές πεποιθήσεις και συμπεριφορές να θεωρούνται ξεπερασμένες. Οι επιχειρηματίες και τα στελέχη επιχειρήσεων πρέπει να αντιμετωπίσουν τη νέα πραγματικότητα μέσα από ένα νέο επιχειρηματικό μοντέλο, που υποδεικνύει την εφαρμογή επιτυχημένων καινοτομικών ιδεών και αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό στις αναπτυσσόμενες οικονομίες στις οποίες λίγες επιχειρήσεις επιβιώνουν και κερδοφορούν (Πιπερόπουλος, 2007).

Η καινοτομία συνήθως δημιουργεί πλήθος αλλαγών στο επιχειρησιακό οργανισμό που την υιοθετεί. Εμπειρικά θα μπορούσαμε να διαχωρίσουμε τις καινοτομίες σε δύο μεγάλες κατηγορίες, αυτές που έχουν ως στόχο και απευθύνονται στην οργάνωση και διαχείριση των οργανισμών (καινοτομίες λειτουργιών και διαδικασιών) και αυτές των προϊόντων και

υπηρεσιών που προσφέρει ένας οργανισμός (η χρήση του όρου οργανισμός προτιμάται έναντι του όρου επιχείρηση, ο οργανισμός είναι δημόσιος ή ιδιωτικός σε αντίθεση με την επιχείρηση που οι περισσότεροι την αντιλαμβάνονται ως ιδιωτική μονάδα) (Πιπερόπουλος, 2007).

Οι καινοτομίες που αφορούν την οργάνωση και διαχείριση, έχουν στόχο τους, την καλύτερη, ομαλότερη, οικονομικότερη, ποιοτικότερη λειτουργία των οργανισμών, κάτι που επιβάλλεται για τις επιχειρήσεις στις αναπτυσσόμενες οικονομίες όπου λόγω άνισης κατανομής πόρων, δυσχερούς οικονομικής κατάστασης και μειωμένης παραγωγικότητας λίγες επιχειρήσεις κερδοφορούν. Οι καινοτομίες στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες είναι αυτές που φτάνουν στον τελικό καταναλωτή και έχουν στόχο τους τη βελτίωση της προσφερόμενης ποιότητας ή της τιμής, την δυνατότητα προσβασιμότητας του προϊόντος ή υπηρεσίας σε ευρύτερες κοινωνικές ομάδες ή γεωγραφικές περιοχές. (Πιπερόπουλος, 2007).

Η οργανωσιακή αλλαγή είναι η σχεδιασμένη ή μη αντίδραση (απάντηση) ενός οργανισμού στις πιέσεις που δέχεται από εσωτερικούς και εξωτερικούς παράγοντες. Η αλλαγή αφορά την οργάνωσή τους και τον εναρμονισμό με το περιβάλλον τους προκειμένου να εξασφαλιστεί η επιβίωσή τους και να αυξηθεί η ανταγωνιστικότητά τους (Παπαδάκης, 2002).

Σε μια αναπτυσσόμενη οικονομία, οι καινοτομίες και οι τεχνολογικές αλλαγές είναι ανάμεσα στους σημαντικότερους παράγοντες που καθορίζουν την οικονομική ανάπτυξη. Επιπλέον, η καινοτομία αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο του επιχειρηματικού πνεύματος. Όλες οι επιχειρήσεις ξεκινούν με κάτι εν μέρει καινοτόμο και για να παραμείνουν ανταγωνιστικές θα πρέπει να καινοτομούν συστηματικά (Πιπερόπουλος, 2007).

Το ίδιο ισχύει και για τα αναπτυσσόμενα κράτη, τα οποία, προκειμένου να διατηρήσουν τα στοιχεία της ανάπτυξης, της ανταγωνιστικότητας και της απασχόλησης, οφείλουν να εκμεταλλεύονται και να μετατρέπουν γρήγορα τις νέες ιδέες σε τεχνικές και εμπορικές επιτυχίες. Έτσι, η καινοτομία προβάλλεται σήμερα ως μια από τις πλέον σημαντικές παραμέτρους για την ανάπτυξη, τόσο σε επίπεδο επιχείρησης όσο και σε επίπεδο εθνικής οικονομίας, ενώ τίθεται σε θέση υψηλής προτεραιότητας στην πολιτική όλων των αναπτυσσόμενων χωρών του κόσμου. Σχετικά με τον όρο καινοτομία, να υπογραμμίσουμε στο

σημείο αυτό ότι αναφέρεται σε μια διαδικασία που περιλαμβάνει τρία στάδια (Πιπερόπουλος, 2007):

- τη σύλληψη της νέας ιδέας,
- την αξιολόγησή της και
- την υλοποίησή της στην πράξη.

Από τα παραπάνω προκύπτει πως η καινοτομία αποτελεί σημαντικό στοιχείο της σύγχρονης επιχειρηματικότητας. Η διαχείριση της καινοτομίας, δηλαδή το πώς δημιουργείται μια καινούργια ιδέα, το πώς και με ποια κριτήρια αξιολογείται, το πώς χρηματοδοτείται κλπ, είναι μια ιδιαίτερως επίπονη και απαιτητική διαδικασία η οποία αποτελεί συστατικό στοιχείο της αποτελεσματικής επιχειρηματικότητας. Μέσα στο πλαίσιο αυτό, αναπτύσσονται διεθνώς ολοένα και πιο εξελιγμένα μοντέλα και τεχνικές διαχείρισης καινοτομίας, με βάση τα οποία έχουν αναπτυχθεί πολλές μεθοδολογίες μέτρησης της καινοτομίας σε ατομικό, Εθνικό, Ευρωπαϊκό και Διεθνές επίπεδο (Σαλαβού, 2016).

Ο σημαντικός ρόλος της καινοτομίας στην κερδοφορία των επιχειρήσεων στις αναπτυσσόμενες οικονομίες και γενικά στη βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη, σε συνδυασμό με την απογοητευτικά χαμηλή απόδοση μιας αναπτυσσόμενης οικονομίας στον τομέα αυτό, καθιστούν επιτακτική ανάγκη τον σχεδιασμό μιας αποτελεσματικής πολιτικής καινοτομίας. Είναι προφανές ότι μια τέτοια πολιτική μπορεί να βασιστεί σε νέους επιστήμονες και επιχειρηματίες οι οποίοι θα διαθέτουν ένα επαρκώς υψηλό επίπεδο γνώσεων σε θέματα καινοτομίας και επιχειρηματικότητας (Σαλαβού, 2016).

Τελικά, η επιχειρηματικότητα αποτελεί το σημαντικότερο συστατικό της επιτυχούς οικονομικής ανάπτυξης. Δίνεται έμφαση στην ανάγκη ανάπτυξης καινοτομιών η διαχείριση των οποίων επιβάλλεται να ελέγχεται συνεχώς ως προς τη διοίκηση του κόστους. Η διαδικασία λήψης των αποφάσεων δείχνει να έχει πολλές παραμέτρους που πρέπει να ληφθούν υπόψιν σε όλες της διαδικασίες της επιχείρησης και στη διαχείριση του κόστους συγκεκριμένα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΩΣ ΕΝΝΟΙΑ

Η επιστήμη της Λογιστικής δεν είναι απλά η καταγραφή και η καταχώρηση της κάθε συναλλαγής μιας εταιρείας. Αυτό το κομμάτι είναι ένα μικρό μέρος της σύγχρονης λογιστικής, αφού το έργο του λογιστή είναι ευρύτερο. Η λογιστική αναλαμβάνει να συγκεντρώσει και να κατατάξει συστηματικά τις οικονομικές συναλλαγές και τα γεγονότα, αλλά και να αποδώσει, αναλύσει και να ερμηνεύσει όλες τις πληροφορίες, προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις αποτελεσματικά (Ευθύμογλου, 2002). Επίσης, η λογιστική αναλαμβάνει να αναγνωρίσει, να μετρήσει και να επικοινωνήσει τα οικονομικά στοιχεία για την άρτια εξαγωγή συμπερασμάτων και λήψη αποφάσεων (Drury, 2011). Πράγματι, η λογιστική βοηθάει τους επιχειρηματίες και τους μετόχους να αποφασίσουν κατάλληλα, αφού τους πληροφορεί για την οικονομική κατάσταση της εταιρείας (Καραγιώργος, Παπαδόπουλος, 2003). Επομένως, η λογιστική αναγνωρίζει, μετράει και επικοινωνεί όλες τις οικονομικές πληροφορίες, για να εκτιμηθεί σωστά η κατάσταση και να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις (Μπάλης, 2001).

Εν συντομία, αντικειμενικός σκοπός της λογιστικής είναι να προσδιορίσει την περιουσιακή κατάσταση της εταιρείας, να παρακολουθεί τις μεταβολές που γίνονται, να προσδιορίζει το οικονομικό αποτέλεσμα κατά τη λογιστική χρήση, να παρέχει οικονομικά στοιχεία στους ενδιαφερόμενους για να λαμβάνουν αποφάσεις ορθολογικά, να καταλογίζει ευθύνες και να ελέγχει τη λειτουργία της εταιρείας στο σύνολο της.

2.2. ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η Λογιστική είναι μια επιστήμη που προσαρμόζεται στις νέες συνθήκες και τάσεις σε όλους τους κλάδους. Ως εκ τούτου, υπάρχουν διάφοροι κλάδοι για να εξυπηρετήσουν όλους τους σκοπούς. Διεθνώς, δεν επικρατεί ομοφωνία με τους διάφορους κλάδους της. Οι κυριότεροι κλάδοι είναι της Χρηματοοικονομική Λογιστικής, της Λογιστικής Κόστους, της Διοικητικής Λογιστικής, της Ελεγκτικής Λογιστικής, της Φορολογικής Λογιστικής και της Δημόσιας Λογιστικής. Η Χρηματοοικονομική Λογιστική είναι η πιο διαδεδομένη και τηρείται από τον οργανισμό για να δίνει οικονομικά στοιχεία στο εσωτερικό αλλά και το εξωτερικό περιβάλλον του. Επομένως,

συγκεντρώνει, επεξεργάζεται και παρέχει κυρίως οικονομικές πληροφορίες σε κάθε ενδιαφερόμενο, για τη λήψη βέλτιστων αποφάσεων. Δίνει στοιχεία για το οικονομικό αποτέλεσμα και την προοπτική της επιχείρησης. Το βασικό της χαρακτηριστικό είναι ότι δίνει πληροφορίες που αφορούν σε στοιχεία της χρηματοοικονομικής κατάστασης της εταιρείας, στους ενδιαφερόμενους, έξω από την επιχείρηση, δηλαδή τους πιστωτές, τους μετόχους, τις ρυθμιστικές αρχές. Συμμορφώνεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα και τη νομοθεσία και τηρεί την αρχή της αντικειμενικότητας και της επαληθευσιμότητας. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι είναι υποχρεωτικό να χρησιμοποιείται (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Η Λογιστική Κόστους σχετίζεται με τις αρχές, τους κανόνες, τις μεθόδους και τις τεχνικές που χρειάζονται για να προσδιοριστεί το κόστος για τον κάθε φορέα κόστους, δηλαδή για τις λειτουργίες, τις δραστηριότητες, τις διαδικασίες, τα προϊόντα, τις υπηρεσίες, κλπ. Είναι πολύ χρήσιμο εργαλείο για τα στελέχη που λαμβάνουν αποφάσεις (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Η Διοικητική Λογιστική ασχολείται με την πληροφόρηση της διοίκησης, προσδιορίζοντας, μετρώντας, συγκεντρώνοντας, αναλύοντας, προετοιμάζοντας, ερμηνεύοντας και επικοινωνώντας χρηματοοικονομικά στοιχεία. Αυτά τα στοιχεία τα χρησιμοποιούν τα στελέχη για να λάβουν αποφάσεις και να χρησιμοποιήσουν κατάλληλα και αποδοτικά τους πόρους της επιχείρησης. Είναι πολύ σημαντική, προσθέτοντας αξία στην πορεία της επιχείρησης, αφού στα αποτελέσματά της, πολλές φορές βασίζεται η διοίκηση για την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων. Το χαρακτηριστικό της είναι ότι παρέχει πληροφορίες σε στελέχη, στο εσωτερικό του οργανισμού, για να προγραμματίσουν, να ελέγξουν και να λάβουν αποφάσεις. Οι αντικειμενικοί της σκοποί είναι να παρέχει πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και την υλοποίηση στρατηγικής, να υποστηρίζει τα διοικητικά στελέχη, να μετράει τις επιδόσεις στις λειτουργίες, στα κέντρα ευθύνης, τις δραστηριότητες και να εκτιμά τη θέση της επιχείρησης στην αγορά, ενώ παρακινεί το ανθρώπινο δυναμικό (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Η Ελεγκτική Λογιστική είναι δυναμική και εξελισσόμενη και είναι απαραίτητα για τη θέσπιση των αρχών, των κανόνων και των προϋποθέσεων για έναν αξιόπιστο έλεγχο της εταιρείας. Συγκεντρώνει και αξιολογεί ελεγκτικά τεκμήρια, από ένα ικανό και ανεξάρτητο πρόσωπο, ώστε να επικοινωνήσει στους ενδιαφερόμενους αν τα δηλωμένα στοιχεία ανταποκρίνονται στους

κανόνες (Καζαντζής, 2006). Η Ελεγκτική Λογιστική διεξάγει οικονομικούς ελέγχους και συγκεκριμένα επαληθεύει αν οι λογαριασμοί είναι ορθοί, διαπιστώνει την ακρίβεια στις λογιστικές καταχωρήσεις, εντοπίζει λογιστικά λάθη, διαπιστώνει τη νομιμότητα στην εφαρμογή των διαδικασιών, επιβεβαιώνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί σωστά και υποβάλει προτάσεις. Πρόκειται για τον εξωτερικό έλεγχο που ασκείται στην επιχείρηση και είναι υπέρ της (Παπαστάθης, 2003).

Η Φορολογική Λογιστική προσδιορίζει τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης. Στοχεύει στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και στον υπολογισμό των φόρων. Η Δημόσια Λογιστική ασχολείται με τα συστήματα που σχετίζονται με το δημόσιο. Χρησιμοποιεί την απλογραφική μέθοδο και διέπεται από διαχειριστικούς, χρηματοοικονομικούς και ελεγκτικούς κανόνες (Παπαστάθης, 2003).

2.3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Η σύγχρονη χρηματοοικονομική αγορά επιτρέπει την συνεχή και εύκολη πληροφόρηση, αλλά και είναι αναγκαία για όλους τους ενδιαφερόμενους, σχετικά με τις δραστηριότητες και τη μελλοντική προοπτική μιας εταιρείας. Η πληροφόρηση αυτή δίνεται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ενδιαφερόμενους. Οι εσωτερικοί ενδιαφερόμενοι για τις λογιστικές καταστάσεις είναι ο διευθύνων σύμβουλος, τα διοικητικά στελέχη και οι υπάλληλοι, προκειμένου να διασφαλίσουν την αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης. Οι εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι για τις λογιστικές καταστάσεις αφορά στους μετόχους, τους προμηθευτές, τους επενδυτές, του χρηματιστές, τους αναλυτές, τους τραπεζικούς, τα συνδικαλιστικά όργανα, κλπ. Χρησιμοποιούν τις πληροφορίες για να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις, σχετικά με τις επενδύσεις κεφαλαίων, τη συνεργασία με την εταιρεία, τον ενδεχόμενο δανεισμό της, κλπ. (Παπαστάθης, 2003).

2.3.1. Οικονομικές καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια τυπική παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών και της αποδοτικότητας μιας εταιρείας και αποτελούν πόρισμα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, στις οποίες έχουν εύκολη και άμεση πρόσβαση οι ενδιαφερόμενοι. Αυτές, για να είναι

αξιόπιστες, συντάσσονται με βάση κάποια αντικειμενικά κριτήρια και ποιοτικά χαρακτηριστικά. Αναλυτικά, χρειάζεται να είναι σαφείς, συναφείς, αξιόπιστες και συγκρίσιμες. Επίσης, χρειάζεται να ακολουθούν δύο ουσιαστικές παραδοχές, την Αρχή της Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας και την Αρχή των Δεδουλευμένων. Στην Ελλάδα, οι εταιρείες είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το προσάρτημα και τον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης (Παπαστάθης, 2003).

2.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η Λογιστική Κόστους προσδιορίζει το κόστος των αγαθών, των υπηρεσιών και των δραστηριοτήτων μιας εταιρείας, προκειμένου να μπορούν να ληφθούν ορθολογικές αποφάσεις. Αναφέρεται σε όλες τις συστηματικές εργασίες που απαιτούνται για τη συγκέντρωση, την κατάταξη, την καταγραφή και τον επιμερισμό των δαπανών κατάλληλα, ώστε να γίνει αποτελεσματικά ο προσδιορισμός του κόστους του κάθε προϊόντος και υπηρεσίας και των λειτουργιών της εταιρείας. Δηλαδή κοστολογεί κάθε φορέα κόστους. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005).

Η Λογιστική Κόστους σε συνεργασία με τη Χρηματοοικονομική και τη Διοικητική Λογιστική, δίνει πληροφορίες στα διοικητικά στελέχη σχετικά με το κόστος, για να μπορέσουν να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις. Συγκεκριμένα, καθορίζει το κόστος του κάθε προϊόντος και της κάθε υπηρεσίας, μετράει τα αποθέματα, προγραμματίζει και ελέγχει τα κόστη, αξιολογεί την απόδοση της εταιρείας και συμμετέχει στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Πράγματι, τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται ακριβή στοιχεία για το κόστος του κάθε φορέα, για να εντοπίσουν τις ευκαιρίες και να λάβουν κατάλληλες αποφάσεις. Ενδεχομένως, να αποφασίσουν να αλλάξουν κάποια τιμή, να κάνουν κάποια προσφορά, να καθορίσουν νέα στρατηγική μάρκετινγκ, να εισέλθουν σε νέα κανάλια διανομής (Blocher, Chen, Lin, 2002).

Βασικοί στόχοι της Λογιστικής Κόστους είναι να συμμετέχει θετικά στον έλεγχο της επιχείρησης, στη διοίκηση κόστους και στην ενίσχυση της ευαισθησίας του κάθε στελέχους για την κοστολόγηση. Επομένως, η κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί τα στοιχεία που δίνει η Λογιστική Κόστους με βάση τις ανάγκες της (Horngren, Froster, Datar, 2000).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Είναι πολύ σημαντικό να εξετάσουμε τη διαδικασία λήψης αποφάσεων μέσα σε μια εταιρεία, αφού επηρεάζει το υπό εξέταση θέμα της ασυμμετρίας τους κόστους, όπως θα φανεί στις επόμενες ενότητες.

3.1. ΟΡΙΣΜΟΣ

Η λήψη αποφάσεων είναι μια σημαντική διαδικασία που προϋποθέτει τη διανοητική επεξεργασία ενός ατόμου ή μιας εταιρείας. Το άτομο, με βάση τις αξίες του, τις ανάγκες του, τις δυνατότητές του, τη γνώση του και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της προσωπικότητάς του, λαμβάνει αποφάσεις. Στις εταιρείες, σημαντικό ρόλο παίζει και η τεχνολογία, αφού επηρεάζει τεχνικά, ποσοτικά και ποιοτικά τη διαδικασία. Η αποδοτικότητα μιας εταιρείας είναι άμεσα συνδεδεμένη με τη λήψη ομαδικών και ατομικών αποφάσεων. Ένα διοικητικό στέλεχος για να είναι ικανό, χρειάζεται να μπορεί να λαμβάνει έγκαιρες και έγκυρες αποφάσεις, που κρίνονται κυρίως από το αποτέλεσμα (Horvitz, Breese & Henrion, 1988).

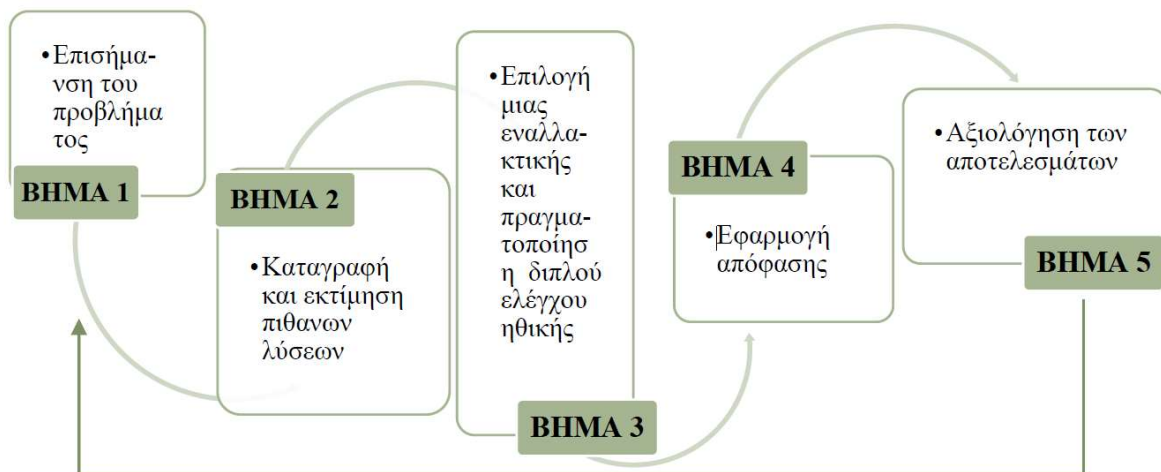
Σύμφωνα με τον Simon (1960) η διαδικασία της λήψης αποφάσεων αποτελείται από την αναγνώριση της ευκαιρίας για λήψη απόφασης, την αναζήτηση εναλλακτικών στρατηγικών και την επιλογή της δράσης. Σε μια εταιρεία, η λήψη αποφάσεων αναγνωρίζεται ως μια διαδικασία εξέτασης και επίλυσης ενός προβλήματος. Πρώτα, αναγνωρίζεται το πρόβλημα και συγκεντρώνονται οι απαραίτητες πληροφορίες, έπειτα αξιολογούνται διάφοροι τρόποι αντιμετώπισης και τέλος εφαρμόζεται η επιλεχθείσα εναλλακτική. Οι αποφάσεις δύναται να είναι προγραμματισμένες ή όχι. Για τις προγραμματισμένες, οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες και ξεκάθαρες και υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα επιτυχίας. Για τις μη προγραμματισμένες αποφάσεις, τα κριτήρια δεν είναι ξεκάθαρα.

3.2. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με τον Mintzberg, τα στάδια στη διαδικασία λήψης αποφάσεων είναι τρία: Αναγνώριση, Ανάπτυξη, Επιλογή. Στη φάση της αναγνώρισης, τα διοικητικά στελέχη αναγνωρίζουν ότι η εταιρεία αντιμετωπίζει κάποιο πρόβλημα ή ευκαιρία και χρειάζεται να ληφθεί κάποια απόφαση. Η εμφάνιση του προβλήματος μπορεί να προκλήθηκε από την αλλαγή

ενός στοιχείου στο εξωτερικό ή στο εσωτερικό περιβάλλον της εταιρείας. Τα διοικητικά στελέχη με τη βοήθεια των ομάδων τους συγκεντρώνουν σχετικές πληροφορίες και προσδιορίζουν όλες τις διαστάσεις του προβλήματος ή της ευκαιρίας που παρουσιάζεται. Όταν ο χρόνος πιέζει, η διαδικασία εκτελείται σε μικρό χρονικό διάστημα, ώστε η εταιρεία να ανταποκριθεί άμεσα στην κατάσταση που έχει προκύψει (Schermerhorn, 2012).

Στη φάση της ανάπτυξης, τα διοικητικά στελέχη διαμορφώνουν κάποιες εναλλακτικές λύσεις και προτάσεις. Συνήθως, υπάρχει αβεβαιότητα για την ιδανική λύση, για αυτό εξετάζονται διάφορες ιδέες. Στη φάση της επιλογής, τα διοικητικά στελέχη καλούνται να επιλέξουν την ιδέα που πιστεύουν ότι θα φέρει το καλύτερο αποτέλεσμα και θα έχει το μικρότερο σχετικό κόστος. Βεβαίως, εξετάζεται και η δυνατότητα εφαρμογής της λύσης. Όταν συμμετέχουν περισσότερα του ενός άτομα στη λήψη της απόφασης, μπορεί να έχουν διαφορετική άποψη και αυτό να προκαλέσει σύγκρουση. Μέσα από διαπραγματεύσεις και συζήτηση, λαμβάνεται η πιο αποδεκτή για την εταιρεία, απόφαση. Στη συνέχεια, η απόφαση εφαρμόζεται και τα αποτελέσματα αξιολογούνται, όπως δείχνει το ακόλουθο διάγραμμα (Schermerhorn, 2012).



3.3. ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Τα στελέχη της διοίκησης κάθε μέρα παίρνουν αποφάσεις κάτω από διάφορες συνθήκες. Ουσιαστικά υπάρχουν τρία είδη περιβάλλοντος που επηρεάζουν τα διευθυντικά στελέχη. Υπάρχει, το περιβάλλον βεβαιότητας, στο οποίο, υπάρχουν επαρκείς πληροφορίες, αρκετές εναλλακτικές περιπτώσεις και οι συνέπειες δεν έχουν κίνδυνο. Πρόκειται για εξιδανικευμένη κατάσταση, όπου το στέλεχος απλά καλείται να επιλέξει μια από τις εναλλακτικές, ως βέλτιστη. Ωστόσο, στην πραγματικότητα, το περιβάλλον μιας εταιρείας δεν είναι έτσι, αλλά υπάρχει αβεβαιότητα. Σε αυτό το περιβάλλον τα διοικητικά στελέχη δεν έχουν αρκετές πληροφορίες και έτσι δυσκολεύονται να προβλέψουν το αποτέλεσμα των εναλλακτικών και να λάβουν απόφαση. Ως εκ τούτου, χρειάζεται να χρησιμοποιήσουν τη διαίσθησή τους, την κρίση τους και τη δημιουργικότητά τους. Τέλος, υπάρχει το περιβάλλον κινδύνου, όπου δεν υπάρχουν επαρκείς πληροφορίες, αλλά προσφέρονται οι πιθανότητες των αποτελεσμάτων στις διάφορες αποφάσεις. Η αίσθηση του κινδύνου και η αντίδραση σε αυτόν διαφέρει από άνθρωπο σε άνθρωπο, οπότε οι αποφάσεις διαφέρουν (Robbins & Decenzo, 2012).

3.4. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι εταιρείες, καθημερινά, στον επιχειρηματικό αγώνα, για να λειτουργήσουν αποδοτικά και να ανταποκριθούν στις ανταγωνιστικές τάσεις, χρειάζονται αξιόλογα διευθυντικά στελέχη για να αντιμετωπίζουν τις καταστάσεις, τους κινδύνους και τις ευκαιρίες, να αναλύουν τις εναλλακτικές και να επιλέγουν την καλύτερη δυνατή λύση για να επιτευχθούν οι στόχοι.

Υπεύθυνοι για τις διαδικασίες αυτές είναι τα διοικητικά στελέχη, που αποτελούν τα υποκείμενα της διοίκησης και του μάνατζμεντ, δηλαδή τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την αποτελεσματική αξιοποίηση των υλικών και άυλων πόρων της εταιρείας. Συνολικά, λαμβάνουν πολλές αποφάσεις, άλλες σημαντικές και άλλες πιο ασήμαντες – όλες προσδιορίζουν την πορεία της εταιρείας.

Πιο συγκεκριμένα, οι διαδικασίες για λήψη απόφασης στον επιχειρηματικό κόσμο, αρχίζει από τον προσδιορισμό της ευκαιρίας ή του προβλήματος. Είναι σημαντικό, καταρχήν να εντοπιστεί με σωστούς όρους το πρόβλημα ή η ευκαιρία, κάτι που δεν είναι απλό, γιατί υπάρχει μεγάλη

αβεβαιότητα και οι παράγοντες που συνδράμουν είναι πολυποίκιλοι. Οπότε, οι επισημάνσεις είναι υποκειμενικές. Στη συνέχεια, χρειάζεται το διοικητικό στέλεχος να ορίσει τα κριτήρια απόφασης. Την ίδια σημαντικότητα έχουν τα κριτήρια που επισημαίνει και αυτά που αγνοεί. Στα κριτήρια δίνεται βαθμός βαρύτητας, ώστε να τους δοθεί περισσότερη ή λιγότερη σημασία.

Οι αποφάσεις που λαμβάνονται σχετίζονται με την προσωπικότητα του ατόμου. Αν το άτομο είναι αισιόδοξο, θα προσπαθήσει να λάβει κάποια απόφαση που φέρνει το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα. Αυτό το άτομο παραμερίζει τα χειρότερα και υπολογίζει τα καλά στοιχεία. Αν το άτομο είναι απαισιόδοξο, τότε καταλήγει στην «ελάχιστη καλύτερη εναλλακτική», αφού πρώτα προσδιορίζει τα χειρότερα αποτελέσματα. Αν το άτομο δεν είναι ούτε αισιόδοξο ούτε απαισιόδοξο, τότε συνήθως επιλέγει μια εναλλακτική «ίσης πιθανότητας».

3.5. ΤΡΟΠΟΣ ΛΗΨΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Κάθε διοικητικό στέλεχος διαφοροποιείται στον τρόπο σκέψης και λήψης διοικητικών αποφάσεων. Συγκεκριμένα, υπάρχει ο συστηματικός τρόπος σκέψης, σύμφωνα με τον οποίο τα στελέχη αφουγκράζονται την κατάσταση ανά στάδιο. Για παράδειγμα, ένα πολυποίκιλο πρόβλημα αναλύεται βήμα – βήμα σε μικρότερα προβλήματα και παρατηρείται με τη λογική. Το στέλεχος συντάσσει ένα πλάνο και συλλέγει στοιχεία, τα οποία θα το βοηθήσουν να επιλύσει το πρόβλημα σταδιακά. Πρόκειται για μια δυναμική διαδικασία, όπου οι εναλλακτικές δεν είναι σταθερές. Από την άλλη πλευρά, υπάρχει ο διαισθητικός τρόπος σκέψης, σύμφωνα με τον οποίο τα προβλήματα προσεγγίζονται πιο αυθόρμητα, δημιουργικά και ευέλικτα. Ο πολυδιάστατος τρόπος σκέψης είναι απαραίτητος σε όλα τα στελέχη, αφού καθημερινά αντιμετωπίζουν μικρά ή μεγάλα θέματα, ο οποίος είναι ο συγκερασμός του διαισθητικού και του συστηματικού τρόπου σκέψης. Τα άτομα με αυτόν τον τρόπο σκέψης υπερέχουν, έχουν στρατηγικές ικανότητες, και ενώ μένουν προσηλωμένοι στον μακροπρόθεσμο εταιρικό σκοπό, μπορούν να προσαρμόζονται σε καταστάσεις που απαιτούν αλλαγές βραχυπρόθεσμα (Robbins & Decenzo, 2012).

Σημαντικό είναι επίσης, να επισημανθούν τα γνωστικά συλ, που είναι ο τρόπος που το στέλεχος χρησιμοποιεί την πληροφορία και τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του, για την επίλυση των θεμάτων. Όταν τα άτομα έχουν μεταξύ τους διαφορετικά γνωστικά συλ, τότε είναι πιο δύσκολο

να συνεργαστούν και να συναποφασίσουν. Ένα άτομο μπορεί να σκέφτεται με κριτήριο τις αισθήσεις του, να δίνει έμφαση στο απρόσωπο, να χρησιμοποιεί τη ρεαλιστικότητα, να ορίζει σαφείς στόχους, να διακατέχεται από αυστηρότητα ή να θέλει να έχει τον πλήρη έλεγχο της κατάστασης. (Robbins & Decenzo, 2012).

3.6. ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Κάθε στέλεχος που λαμβάνει αποφάσεις, αντιμετωπίζει μερικά εμπόδια σκέψης, που επηρεάζουν την αξιοποίηση των ικανοτήτων του και τη λήψη της απόφασής του. Ανάμεσα σε αυτά τα εμπόδια, είναι ο προσωπικός φόβος που μπορεί να έχει κάθε άτομο. Άλλα άτομα έχουν περισσότερο και άλλα λιγότερο. Αυτός ο φόβος δημιουργεί άγχος και δεν βοηθά στην έγκαιρη, έγκυρη και αποτελεσματική λήψη αποφάσεων. Δεν είναι λίγες οι φορές που έχει παρατηρηθεί ότι στελέχη με υψηλό δείκτη συναισθηματικής νοημοσύνης μπορεί να μην καταφέρουν να το διαχειριστούν και να τον αξιοποιήσουν προς όφελος τους με επιτυχία (Παπαδάκης, 2016).

Ένα άλλο εμπόδιο σκέψης είναι η μονοδιάστατη σκέψη. Ένα στέλεχος που σκέφτεται με αυτόν τον τρόπο, αντιλαμβάνεται τα θέματα μόνο από μια πλευρά. Η έλλειψη σφαιρικής και συλλογικής εικόνας οδηγεί σε μη αποτελεσματικές αποφάσεις.

Εμπόδιο σκέψης αποτελεί επίσης, ο τεχνητός αυτοπεριορισμός, δηλαδή κάποιοι περιορισμοί που θέτει μόνο του το στέλεχος, χωρίς να είναι πραγματικοί. Τα στερεότυπα, επίσης, εμποδίζουν την αποτελεσματική σκέψη του στελέχους και αφορούν την αντίληψή του, τις παραδοχές και τα πιστεύω του. Όταν λαμβάνει αποφάσεις, μπορεί να τον βοηθήσουν για κάποια έτοιμη λύση και να είναι πιο γρήγορος, αλλά ουσιαστικά τα στερεότυπα, του στερούν φαντασία, δημιουργικότητα και πρωτοτυπία στη σκέψη του. Επίσης, σημαντικό εμπόδιο αποτελεί η έλλειψη των απαραίτητων γνώσεων, ενώ και η έλλειψη δημιουργικότητας στερεί από πρωτότυπες ιδέες και καινοτομίες. Είναι σημαντικό κάθε στέλεχος να συνειδητοποιεί αυτά τα εμπόδια, να τα εντοπίζει και να προσπαθεί να τα εξαλείψει με κατάλληλες ασκήσεις και επιμορφωτικά σεμινάρια (Παπαδάκης, 2016).

3.7. ΣΥΝΑΙΣΘΗΜΑΤΙΚΗ ΝΟΗΜΟΣΥΝΗ

Ένα διοικητικό στέλεχος καλείται να λάβει αποφάσεις με βάση τις γνώσεις του, τις ικανότητές του, τις εμπειρίες του και την αντίληψή του. Πολύ σημαντικό είναι επίσης να διακρίνεται από συναισθηματική νοημοσύνη. Είναι σημαντικό το διοικητικό στέλεχος να μπορεί να ελέγχει τον εαυτό του και να έχει υψηλή αυτοεπίγνωση και αυτορρύθμιση. Στη καθημερινή εργασία, το στέλεχος λαμβάνει πολλές αποφάσεις, σε συνθήκες όπου επικρατεί η αβεβαιότητα. Η συναισθηματική δεξιότητα της αυτοεπίγνωσης είναι απαραίτητη σε ένα τέτοιο περιβάλλον και όταν ένα στέλεχος την κατέχει, γνωρίζει τι νιώθει, γιατί το νιώθει, έχει συνειδητοποιήσει τη σχέση που επικρατεί ανάμεσα στο συναίσθημα, τη σκέψη και την πράξη, αναγνωρίζει πώς το συναίσθημα μπορεί να επηρεάσει την απόδοσή του, έχει επίγνωση των στόχων που καλείται να ικανοποιήσει. Η συναισθηματική αυτή ικανότητα είναι πολύ σημαντική, ειδικά σε καταστάσεις, όπου η ανθρώπινη επαφή είναι συχνή και απαραίτητη (Τριανταφυλλίδη, 2015).

Σχετικά με την ικανότητα της αυτορρύθμισης, αυτή αναφέρεται στην ευσυνειδησία, την προσαρμοστικότητα και τον αυτοέλεγχο. Το άτομο έχει την ικανότητα να χειρίζεται τις παρορμήσεις του και τα δυσάρεστα συναισθήματά του. Ένα διοικητικό στέλεχος με αυτήν την ικανότητα, δρα ηθικά, συνειδητοποιημένα, καλλιεργεί εμπιστοσύνη στο περιβάλλον του, είναι αξιόπιστο και υπεύθυνο, παραδέχεται τα λάθη του, εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του, αναζητά νέες λύσεις και ιδέες, δέχεται νέες προτάσεις και αντιδρά ανάλογα με τις συνθήκες που υπάρχουν. Επομένως, ένα στέλεχος που έχει τη νοημοσύνη της επιτυχίας, γνωρίζει πώς να χρησιμοποιεί τις ικανότητές του, είναι δημιουργικό και αναλυτικό, γνωρίζει τα δυνατά και αδύνατα σημεία του, έχει ενσυναίσθηση και είναι προσαρμοστικό στις απαιτήσεις του περιβάλλοντος (Τριανταφυλλίδη, 2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική έχει σκοπό να παρέχει οικονομικές πληροφορίες σε όλους τους ενδιαφερόμενους κυρίως έξω από την επιχείρηση, και να τροφοδοτεί τα κατάλληλα στοιχεία της Διοικητικής Λογιστικής. Η Διοικητική Λογιστική έχει στόχο να παρέχει έγκυρες και έγκαιρες πληροφορίες στα στελέχη μέσα στην επιχείρηση. Πολύ σπουδαίο κομμάτι της Διοικητικής Λογιστικής είναι η Λογιστική Κόστους, που ασχολείται με την κοστολόγηση. Η κοστολόγηση αναφέρεται στις συστηματικές εργασίες που αποσκοπούν στην κατάλληλη συγκέντρωση, την κατάταξη, την καταγραφή και τον επιμερισμό των δαπανών, με σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διεργασιών της εταιρείας. Επομένως, συγκεντρώνει τις οικονομικές και μη πληροφορίες, που έχουν να κάνουν με τον προσδιορισμό του κόστους για τη λειτουργία της εταιρείας, των προϊόντων, των τμημάτων, του κόστους διοίκησης, του κόστους πωληθέντων, κλπ.

Το κοστολογικό σύστημα αντλεί σημαντικές πληροφορίες από το λογιστικό σύστημα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Είναι ένα σύστημα που το χρησιμοποιούν τα στελέχη της εταιρείας για διοικητικούς σκοπούς, αφού περιλαμβάνει και κοστολογικά στοιχεία από τη μισθοδοσία, το μητρώο παγίων, κλπ. Όταν το κοστολογικό σύστημα είναι κατάλληλα οργανωμένο και αναπτυγμένο, δύναται να παρέχει πολύτιμες πληροφορίες στη διοίκηση.

Το κοστολογικό σύστημα αποτελείται από το εσωλογιστικό και το εξωλογιστικό. Το εσωλογιστικό κοστολογικό σύστημα σχετίζεται με την καταγραφή του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών μέσω λογιστικών εγγραφών. Το εξωλογιστικό κοστολογικό σύστημα δεν παρέχει ακριβείς πληροφορίες με επιστημονικό τρόπο, αφού δεν προσδιορίζεται το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών μέσω λογιστικών εγγραφών. Βέβαια, η έλλειψη ακρίβειας της κοστολόγησης δεν σχετίζεται μόνο με την έλλειψη των λογιστικών εγγραφών. Δύναται η εξωλογιστική κοστολόγηση να είναι ολοκληρωμένη και ορθολογική όταν εφαρμόζονται κάποια κριτήρια, όπως αυτά είχαν οριστεί από το Ε.Γ.Λ.Σ. ή από τα Ε.Λ.Π. Αντιθέτως, και μια εσωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να θεωρηθεί ως ατελής, αν δεν ακολουθεί συγκεκριμένα κριτήρια.

4.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος υπολογίζεται μέσω των νομισματικών μονάδων και είναι η αξία των μέσων των οποίων γίνεται χρήση για να παραχθούν τα αγαθά ή/ και οι υπηρεσίες, από τα οποία θα ωφεληθεί η επιχείρηση άμεσα ή μελλοντικά. Ο φορέας του κόστους αφορά σε ένα αντικείμενο, και προσδιορισμός του είναι σημαντικός για το κάθε προϊόν και την κάθε υπηρεσία, ώστε να μπορούν τα στελέχη να τιμολογήσουν κατάλληλα τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχουν, να ορίσουν κατάλληλα τους μισθούς των υπαλλήλων, να προσδιορίσουν επικερδώς τις μελλοντικές επενδύσεις. Η κοστολόγηση αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη διοίκηση και τα στελέχη για να λαμβάνει αποτελεσματικά στρατηγικές αποφάσεις, να καταγράφει και να αναλύει τις δυσχέρειες και να αντιμετωπίζει τον ανταγωνισμό (Βενιέρης, Κοέν, 2007).

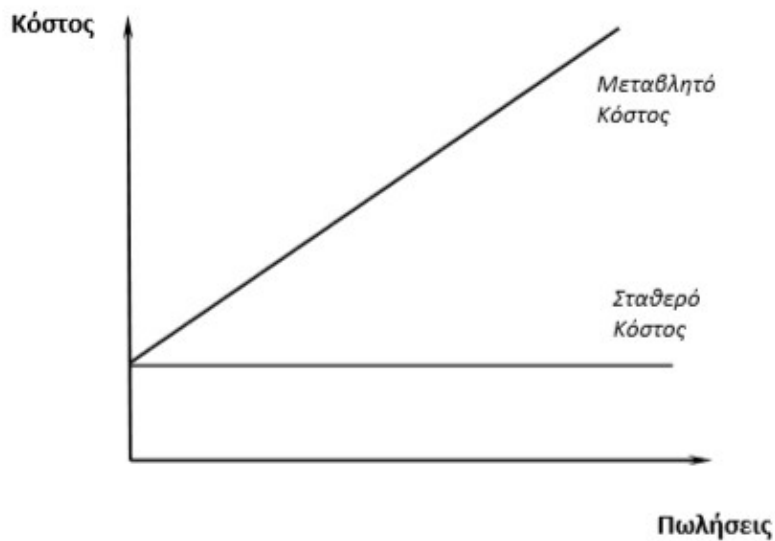
Το κοστολογικό σύστημα και η αξιοποίησή του εξαρτάται από τη δομή και τα χαρακτηριστικά της εταιρείας. Πρόκειται για ένα δυναμικό εργαλείο, το οποίο χρειάζεται να προσαρμόζεται σε κάθε εταιρεία με ξεχωριστό τρόπο. Δηλαδή αν λειτουργεί αποτελεσματικά σε μια εταιρεία, δεν σημαίνει ότι θα λειτουργήσει το ίδιο αποτελεσματικά και σε κάποια άλλη εταιρεία, ακόμα και αν έχει το ίδιο αντικείμενο, χωρίς να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές. Είναι απαραίτητο να διαφοροποιείται ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε εταιρείας. Επίσης, το κάθε κοστολογικό σύστημα διαφέρει στο πόσο λεπτομερές είναι και επηρεάζεται από τη σχέση κόστους και οφέλους. Οι πληροφορίες που δίνονται από το κοστολογικό σύστημα είναι πολύ σημαντικές, αλλά χρειάζεται να υπολογίζεται και το ίδιο το κόστος του συστήματος. Επίσης, είναι σημαντικό να εξετάσει η διοίκηση πόσο αναλυτικά επιθυμεί να γίνεται η κοστολόγηση και να ορίσει τα κέντρα κόστους, ώστε η συγκέντρωση κόστους να αφορά ένα σύνολο τμημάτων της εταιρείας ή ξεχωριστά κάθε τμήμα. Για παράδειγμα, κέντρο κόστους μπορεί να θεωρηθεί το κάθε τμήμα της εταιρείας, δηλαδή, η παραγωγή, το λογιστήριο, το μάρκετινγκ, το νομικό τμήμα, το ανθρώπινο δυναμικό, κλπ. Κάποιο τμήμα μπορεί να δημιουργεί κόστος ή μπορεί να του αποδίδεται κόστος. Η απόδοση του κόστους σε κάποιο τμήμα, χρειάζεται να γίνεται ορθολογικά, με βάση το κόστος που σχετίζεται με αυτό και τους στόχους που έχει θέσει. Δεν είναι πάντα απλή η διαδικασία της απόδοσης του κόστους. Πολύ σημαντικός παράγοντας σε κάθε εταιρεία αποτελεί βέβαια η

μεταβολή των πωλήσεων, η προσδοκία των μελλοντικών πωλήσεων και το κόστος αντιπροσώπευσης. Τα κέντρα κόστους συνδέονται άμεσα με την αποδοτικότητα της εταιρείας.

4.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ-ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Οι κατηγορίες κόστους αφορούν στο λογιστικό κόστος, το κόστους ευκαιρίας και το οικονομικό κόστος. Το λογιστικό κόστος σχετίζεται με την αναφορά των χρηματικών δαπανών, της ιστορικότητας τους κόστους, των αποσβέσεων και των υπόλοιπων λογιστικών εγγραφών. Το κόστος ευκαιρίας σχετίζεται με τη θυσία ενός αγαθού που θα υπήρχε η δυνατότητα να παραχθεί με τη χρήση των ίδιων παραγωγικών πόρων και της ίδιας τεχνολογίας, ενώ παράγεται ένα άλλο αγαθό. Είναι πολύ σημαντικό γιατί τονίζει το οικονομικό πρόβλημα το οποίο αναφέρεται στην περιορισμένη ποσότητα των αγαθών που υπάρχουν για την ικανοποίηση της πληθώρας των αναγκών. Το οικονομικό κόστος σχετίζεται με το κόστος του κάθε παραγωγικού συντελεστή, το οποίο είναι απαραίτητο για να συνεχίσει να λειτουργεί.

Επίσης, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό, σε μεταβλητό και σε μικτό, ανάλογα με το πώς μεταβάλλει το επίπεδο δραστηριότητας της εταιρείας. Η κατηγοριοποίηση αυτή είναι ωφέλιμη για την εταιρεία, προκειμένου να αξιολογείται κάθε κέντρο κόστους ξεχωριστά, να μετράται η αποτελεσματικότητά του και να λαμβάνονται ορθολογικές αποφάσεις. Το σταθερό κόστος είναι ανεξάρτητο των πωλήσεων, ενώ το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται με βάση τη μεταβολή της συνολικής παραγωγής. Για παράδειγμα, αν μια εταιρεία παράγει έπιπλα και χρειάζεται άμεση εργασία και πρώτες ύλες ύψους 500 ευρώ, τότε για 100 έπιπλα, το μεταβλητό κόστος είναι 50.000 ευρώ, ενώ το ενόικιο είναι το σταθερό κόστος. Ακολουθεί η γραφική απεικόνιση.



Το συνολικό κόστος είναι το άθροισμα του σταθερού και του μεταβλητού κόστους και μπορεί να επιμεριστεί σε διοικητικό κόστος, κόστος παραγωγής, κόστος ανάπτυξης, κόστος επενδύσεων, κλπ.

4.3. ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Βασική λειτουργία μιας εταιρείας είναι η χρησιμοποίηση των πρώτων υλών για να παράγει προϊόντα και υπηρεσίες. Σε μια βιομηχανική εταιρεία, η παραγωγική διαδικασία αναφέρεται στη χρήση των πρώτων υλών είτε χειρωνακτικά, είτε μηχανικά για την παρασκευή των προϊόντων. Για παράδειγμα, το βαμβάκι μετατρέπεται σε νήμα και αυτή η παραγωγική διαδικασία αποτελεί την κατεργασία. Υπάρχει η βιομηχανία μαζικής παραγωγής και η βιομηχανία εξατομικευμένης παραγωγής. Η βιομηχανία μαζικής παραγωγής παράγει συνήθως τυποποιημένα προϊόντα σε μεγάλη ποσότητα και με συγκεκριμένες προδιαγραφές. Δύναται να παράγει ένας είδος ή περισσότερη είδη, σε διάφορες γραμμές παραγωγής.

Η βιομηχανία εξατομικευμένης παραγωγής παράγει κάποιο προϊόν ύστερα από την παραγγελία του πελάτη. Ως εκ τούτου, το κάθε προϊόν είναι διαφορετικό και προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις του πελάτη. Παραδείγματα αποτελούν, η βιομηχανία επίπλων, η κατασκευαστική εταιρεία, τα ναυπηγεία, κλπ.

Κάθε επιχείρηση διαθέτει το τμήμα της Διοίκησης που ελέγχει όλα τα τμήματά της. Το τμήμα της διοίκησης σχεδιάζει το επιχειρηματικό πλάνο βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα, λαμβάνει αποφάσεις, προγραμματίζει, αξιολογεί τα αποτελέσματα και επαναπροσδιορίζει την πολιτική της.

Το τμήμα της έρευνας και ανάπτυξης έχει ως αντικείμενο τη μελέτη και την έρευνα προκειμένου η επιχείρηση να εφεύρει νέα προϊόντα και να βελτιώσει τα ήδη υπάρχοντα παραγόμενα προϊόντα. Επίσης, στόχος της συγκεκριμένης λειτουργίας είναι να βελτιώσει τις μεθόδους παραγωγής της επιχείρησης ώστε να μειωθεί το κόστος παραγωγής, να βελτιωθεί η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων κτλ. Συνεπώς, η λειτουργία της Έρευνας και Ανάπτυξης περιλαμβάνεται στη λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής επιχειρήσεως και για να υπάρχει αυτή η λειτουργία θα πρέπει το έργο της να αναπτύσσεται σε χώρο διακεκριμένο, με διακεκριμένο προσωπικό και με διακεκριμένη δράση, ώστε να υπάρχει σαφής διαχωρισμός του από την παραγωγική διαδικασία.

Η λειτουργία Διάθεσης έχει ως αντικείμενο τη διάθεση των αγαθών που παράγει ή εμπορεύεται η επιχείρηση. Η λειτουργία αυτή διακρίνεται τόσο στις βιομηχανικές όσο και στις εμπορικές επιχειρήσεις. Αντικειμενικός σκοπός της λειτουργίας διάθεσης είναι να επιτευχθεί μεγαλύτερο κέρδος μέσω της ανάπτυξης των πωλήσεων με τους καλύτερους όρους για την επιχείρηση. Οι συνθήκες αγοράς επηρεάζουν αυτήν την διαδικασία με την ταχεία και σωστή διεκπεραίωση των παραγγελιών, με διαφημιστικά προγράμματα και με την εφαρμογή κατάλληλης πολιτικής τιμών για την κατάκτηση της αγοράς. Από την έναρξη μέχρι τη λήξη της λειτουργίας της επιχείρησης, όλες οι δραστηριότητες της που αναπτύσσονται από το χρόνο της παραγωγής των προϊόντων, ή αγοράς των εμπορευμάτων, μέχρι και την είσπραξη της αξίας των πωληθέντων αγαθών αποτελούν αντικείμενο της λειτουργίας της διαθέσεως. Για παράδειγμα, η αποθήκευση των εμπορευμάτων, η πραγματοποίηση των παραγγελιών, η συσκευασία των εμπορευμάτων, η φόρτωση και η μεταφορά τους, η διαφήμιση τους, η απογραφή των αποθεμάτων συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με την εν λόγω λειτουργία.

Η λειτουργία Χρηματοδοτήσεως αναφέρεται στην εξασφάλιση των απαραίτητων κεφαλαίων, στη διαχείριση τους και κατ' επέκταση στην εξυπηρέτηση και την επιστροφή τους στους

πιστωτές της επιχείρησης. Η λειτουργία χρηματοδότησης ή αλλιώς η χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης έχει σκοπό τη μεγαλύτερη απόδοση των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης, τον καθορισμό του απαιτούμενου ύψους του κεφαλαίου κίνησης και του βαθμού αυτοχρηματοδότησης

4.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ

Κάθε εταιρεία οργανώνεται κοστολογικά, προκειμένου να επιτύχει την επιβίωση και την κερδοφορία της. Δηλαδή, καθορίζει τη διάρθρωση των κοστολογικών υποδιαιρέσεων, ώστε να είναι διαθέσιμες οι απαραίτητες πληροφορίες στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων. Η κοστολογική οργάνωση καθορίζει τις διαδικασίες της λογιστικής παρακολούθησης των κέντρων κόστους, ώστε το κόστος να προσδιορίζεται με ταχύτητα και ακρίβεια, και να συνοδεύεται από τα κατάλληλα έγγραφα. Μεγάλη σημασία πρέπει να δοθεί στην απόδοση του έμμεσου κόστους, ώστε να επιμερίζεται κατάλληλα στα προϊόντα και τις υπηρεσίες της εταιρείας. Επίσης, η κοστολογική οργάνωση σχετίζεται και με τη διάρθρωση της εταιρείας σε τεχνολογικό επίπεδο, όπως στο τμήμα παραγωγής (Beck και Demirguc-Kunt, 2006).

Είναι πολύ σημαντικό η διοίκηση να πληροφορείται κατάλληλα, ώστε να έχει ακριβή στοιχεία για τη λειτουργία της εταιρείας, της δράση της, τον προγραμματισμό της και την εκτίμηση της απόδοσής της. Η διοίκηση για να λάβει αποφάσεις για τη διαχείριση του κόστους και για να καταμερίσει τους πόρους της εταιρείας κατάλληλα, χρειάζεται όλες αυτές τις πληροφορίες από τη διοικητική λογιστική.

Το να διαχειρίζεται η εταιρεία το κόστος αποτελεσματικά, σημαίνει ότι μπορεί να δημιουργήσει αξία για τους πελάτες της. Βέβαια, η διαχείριση κόστους εξαρτάται από πολλά στοιχεία, όπως το κόστος προσαρμογής, οι μεταβολές στις πωλήσεις, η προσδοκία των μελλοντικών πωλήσεων, το κόστος αντιπροσώπευσης, κλπ. Πράγματι, η μεταβολή της οικονομικής δραστηριότητας και η προσδοκία της διοίκησης αποτελούν πιθανή αιτιολόγηση της περίπτωσης του “sticky cost”.

4.5. ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος αποτελεί σημαντικό κομμάτι διερεύνησης και είναι καίριο να αναλύεται κατάλληλα και να μπορεί να προβλεφθεί. Είναι σημαντικό για τη διοίκηση, για τα στελέχη των διευθύνσεων,

για τους επενδυτές, για τους οικονομικούς αναλυτές και τους μετόχους. Η παραδοσιακή θεωρία συμπεριφοράς κόστους, διακρίνει το κόστος σε σταθερό και μεταβλητό, ανάλογα με την παραγωγική δραστηριότητα της εταιρείας. Βραχυπρόθεσμα, το σταθερό κόστος δεν μεταβάλλεται, ακόμα και όταν μεταβάλλεται η παραγωγή. Αντίθετα, το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται ανάλογα με την παραγωγική δραστηριότητα. Επομένως, το μέγεθος της αλλαγής στο μεταβλητό κόστος σχετίζεται με το μέγεθος της ταυτόχρονης αλλαγής στο επίπεδο δραστηριότητας και όχι από την κατεύθυνση της αλλαγής.

Για πολλά χρόνια, οι εταιρείες βασίζονταν σε αυτήν την διάκριση του κόστους βραχυχρόνια, στο σταθερό και το μεταβλητό κόστος, ανάλογα με τη δραστηριότητα της εταιρείας. Πολλές αποφάσεις βασίζονταν στο γεγονός ότι το συνολικό μεταβλητό κόστος αλλάζει γραμμικά και συμμετρικά με τη μεταβολή (μείωση ή αύξηση) της παραγωγής και των πωλήσεων της εταιρείας. Μάλιστα, εθεωρείτο ότι η αλλαγή του συνολικού μεταβλητού κόστους δεν σχετίζεται με τις διοικητικές αποφάσεις. Δηλαδή, δεν αναγνωριζόταν η δυνατότητα να επηρεαστεί το κόστος βραχυχρόνια μέσω κάποιας απόφασης από τη διοίκηση (Noreen, 1991; Noreen, E., και N. Soderstrom 1994; Noreen, E., και N. Soderstrom 1997).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ STICKY COST

Η παραδοσιακή άποψη, όπως παρουσιάσθηκε, έχει τεθεί υπό αμφισβήτηση από κάποιους ερευνητές σχετικά με τη συμπεριφορά του κόστους. Δηλαδή δεν αναγνωρίζουν ότι το κόστος συμπεριφέρεται αναλογικά ή συμμετρικά με την αλλαγή της δραστηριότητας της εταιρείας. Αντίθετα, υποστηρίζουν ότι η μεταβολή του κόστους εξαρτάται όχι μόνο από τη μεταβολή της δραστηριότητας της εταιρείας αλλά και από την κατεύθυνση της αλλαγής. Πράγματι, η συμμετρική μεταβολή του μεταβλητού κόστους ανάλογα με την αλλαγή στη δραστηριότητα είναι η βάση για τις μελέτες των Garrison κ.ά. (2009).

Βέβαια, ήδη από το 1991, κάποιες μελέτες είχαν θέσει ότι το κόστος τείνει να μην επηρεάζεται αναλογικά ή συμμετρικά από την αλλαγή στη δραστηριότητα. Συγκεκριμένα ο Malcom (1991) σε μια έρευνά του στα γενικά βιομηχανικά έξοδα στο σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (activity-based costing systems-ABC), παρατήρησε ότι υπάρχει ασυμμετρία σε πολλές κατηγορίες κόστους.

5.1. ΜΕΛΕΤΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΑΣΥΜΜΕΤΡΗΣ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Είναι σημαντικό, σε αυτό το σημείο, να αναφερθούν και άλλες μελέτες. Σε μελέτη τους, οι Mak και Roush (1994) υποστηρίζουν ότι το ασύμμετρο κόστος δύναται να αυξηθεί βραχυπρόθεσμα, αλλά δεν μειώνεται βραχυπρόθεσμα με τη μείωση της δραστηριότητας της εταιρείας. Επίσης, σε μελέτη τους, οι Banker και Johnston (1993) αναγνωρίζουν ότι η μεταβολή του κόστους δεν καθορίζεται μόνο από τη μεταβολή του όγκου και κάνουν πρόταση για τον προσδιορισμό και άλλων παραγόντων. Επιπλέον, οι Noreen και Soderstrom (1994) πραγματοποίησαν εμπειρική μελέτη και ερεύνησαν αν τα ΓΒΕ (γενικά βιομηχανικά έξοδα) αλλάζουν αναλογικά και αυστηρά με το επίπεδο δραστηριότητας. Εξέτασαν μερικά νοσοκομεία της Ουάσινγκτον και απέρριψαν την υπόθεση ότι το κόστος μεταβάλλεται αναλογικά και αυστηρά με τη δραστηριότητα της εταιρείας. Αναφέρουν, ότι το εύρημα αυτό είναι κρίσιμο και θα πρέπει να ληφθεί υπόψη όταν εφαρμόζονται οι λογιστικές μέθοδοι της κοστολόγησης.

Αργότερα, το 1997, οι Noreen και Soderstrom (1997) σε νέα έρευνα κατέληξαν στα ίδια συμπεράσματα. Μάλιστα, διαπίστωσαν ότι περίπου το 30% από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

μεταβάλλεται αναλογικά με τη δραστηριότητα, που αποτελεί μικρό μέρος του συνόλου, δίνουν στοιχεία που δείχνουν ότι η μεταβολή του κόστους πραγματοποιείται πιο εύκολα όταν αυξάνεται η δραστηριότητα της εταιρείας, από ότι όταν μειώνεται. Ως εκ τούτου, υπάρχει ασυμμετρία στο κόστος. Στη μελέτη τους, δεν αναζήτησαν τα αίτια αυτής της συμπεριφοράς, τα οποία προσπάθησαν να μελετήσουν το 1998, οι Cooper και Kaplan (1998). Συγκεκριμένα, έδωσαν κάποιες αρχικές ιδέες για την επίδραση των διοικητικών αποφάσεων των στελεχών για την ασυμμετρία του κόστους, διαπιστώνοντας ότι το μεταβλητό κόστος δεν σχετίζεται μόνο με τον παραγωγικό πόρο αλλά και με τις διοικητικές αποφάσεις, για τη μείωση της ζήτησης των οικονομικών ή/ και παραγωγικών πόρων και της μείωσης του κόστους τους.

Οι Anderson et Al. (2003) μελέτησαν τις έρευνες που έχουν γίνει για την ασυμμετρία του κόστους σε σχέση με τη δραστηριότητα και εισήγαγαν τον όρο «sticky cost» και «cost stickiness». Επίσης, έδειξαν, με μελέτη τους, ότι το κόστος πωλήσεων και τα διοικητικά έξοδα μειώνονται λιγότερο όταν μειώνονται οι πωλήσεις, συγκριτικά με την αύξησή τους όταν οι πωλήσεις αυξάνονται. Πέρα από τον διακριτό χαρακτήρα του διοικητικού κόστους, οι Anderson et al. (2003) μελέτησαν ιδιαίτερα αυτή την κατηγορία κόστους σε σχέση με τις πωλήσεις (που σχετίζονται άμεσα με τη δραστηριότητα της εταιρείας), επειδή ήταν διαθέσιμη στη βάση δεδομένων “Compustat”. Επιπλέον, το διοικητικό κόστος είναι σημαντικό, αφού αφορά πάνω από το 26% των εσόδων από πωλήσεις στη μελέτη τους. Η σημαντική συμβολή της μελέτης τους, η οποία βασίστηκε σε στοιχεία μιας 20ετίας, είναι ότι υποστηρίζουν ότι οι αποφάσεις των διοικητικών στελεχών μπορούν να αλλάξουν το κόστος και είναι στη δική τους διακριτική ευχέρεια. Στα πλαίσια αυτά, οι Anderson et al. (2003) αναγνωρίζουν δύο αίτια, για τα οποία τα διοικητικά στελέχη αρνούνται να μειώσουν «περιττό» κόστος, όταν η δραστηριότητα της εταιρείας μειώνεται, με αποτέλεσμα να υπάρχει ασυμμετρία στην αύξηση και τη μείωση της δραστηριότητας. Τα βασικά αίτια είναι το κόστος προσαρμογής και η προσδοκία τους για μελλοντική αύξηση της δραστηριότητας.

Επίσης, οι Banker & Chen (2006), μελέτησαν 8771 επιχειρήσεις κατά τα έτη 1992 έως και 2002. Στη μελέτη τους αξιολόγησαν την περιγραφική εγκυρότητα για τη θεωρία του κόστους και του κέρδους. Χρησιμοποίησαν το μοντέλο CVCS για την πρόβλεψη του κέρδους, σύμφωνα με το

οποίο τα κέρδη χωρίζονται σε στοιχεία που δείχνουν: κατά πόσο μεταβάλλεται το κόστος σε σχέση με τις πωλήσεις, και την ασυμμετρία (stickiness) του κόστους σε σχέση με τη μείωση των εσόδων από τις πωλήσεις. Το βασικό στοιχείο του μοντέλου είναι η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στις πωλήσεις και τα έξοδα, η οποία εξετάζεται και στην παραδοσιακή θεωρία συμπεριφοράς του κόστους (σταθερό και μεταβλητό). Η μελέτη ανέδειξε ότι το μοντέλο αυτό είναι αποτελεσματικότερο στην πρόβλεψη της απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων, συγκριτικά με το κέρδος, σε σχέση με άλλες θεωρίες και μοντέλα, τα οποία έχουν ως βάση την Κατάσταση Ταμιακών Ροών και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Επίσης, οι Banker & Chen (2006) κατά τα έτη 1996-2005, ανέλυσαν 12666 εταιρείες σε 19 χώρες που ανήκουν στον Οργανισμό Organization for Economic Co-operation and Development. Η μελέτη εξέτασε τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζουν τα ιδιαίτερα στοιχεία της αγοράς εργασίας, την ασύμμετρη συμπεριφορά του κόστους, και κυρίως το λειτουργικό κόστος των εταιρειών. Χρησιμοποίησαν τις μεθοδολογίες των Anderson, Banker και Janakiraman (2003), των Noreen και Soderstrom (1997) και των Balakrishnan et al. (2004). Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της μελέτης, τα ιδιαίτερα στοιχεία στην αγορά εργασίας είναι σπουδαίοι προσδιοριστικοί παράγοντες για τη συμπεριφορά και το ύψος της ασυμμετρίας του κόστους (stickiness). Επίσης, φάνηκε ότι όταν η ισχύς των συνδικάτων είναι μεγαλύτερη, τότε η ασυμμετρία στο κόστος είναι μεγαλύτερη. Αναλυτικότερα, όταν το επίδομα ανεργίας είναι υψηλότερο, τότε η ασυμμετρία στα λειτουργικά έξοδα είναι μικρότερη, ενώ όταν υπάρχουν αυστηρότεροι νόμοι για την προστασία της εργασίας, υπάρχει το αντίθετο αποτέλεσμα. Επομένως, η μελέτη τους έδειξε ότι η αγορά επιδρά σημαντικά στο βαθμό ασυμμετρίας του κόστους.

Σε άλλη μελέτη, οι Calleja, Steliaros & Thomas (2006) έκαναν έρευνα σε 3500 εισηγμένες επιχειρήσεις κατά τα έτη 1988 έως 2004, στις χώρες της Γαλλίας, της Γερμανίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και των Ηνωμένων Πολιτειών. Στόχος της μελέτης ήταν η εξέταση της ασυμμετρίας κόστους (stickiness) διεθνώς. Χρησιμοποίησαν το μοντέλο ABJ των Anderson, Banker και Janakiraman (2003) και το μοντέλο του White (1980). Η μελέτη συμπεραίνει πως το λειτουργικό κόστος παρουσιάζει stickiness όταν τα έσοδα αλλάζουν. Επίσης, η ασυμμετρία του κόστους είναι

μικρότερη μακροπρόθεσμα και όταν η μείωση των εσόδων είναι μεγάλη. Η μελέτη επίσης έδειξε ότι καθοριστικό ρόλο παίζουν τόσο τα χαρακτηριστικά του οργανισμού όσο και της αγοράς.

Οι Anderson & Lanen (2007) έκαναν μελέτη σε 17388 βιομηχανικές επιχειρήσεις κατά τα έτη 1978 έως 2004. Στόχος της μελέτης ήταν να εξετάσουν πάλι τα αποτελέσματα της έρευνας των Anderson, Banker και Janakiraman (2003) και να μελετήσουν εναλλακτικές θεωρίες για τη διαχείριση των εξόδων. Για να επιτύχουν αυτούς τους σκοπούς, προχωρούν σε φάσεις που αντιστρέφουν τις διαδικασίες ανάπτυξης της μελέτης των Anderson, Banker και Janakiraman (2003). Στην αρχή, επανεξετάζουν τα αποτελέσματα του stickiness με τις ίδιες μεθόδους και καταλήγουν στην απόρριψη του συμπεράσματός τους, ότι οι διοικητικές αποφάσεις μπορούν να αντιμετωπίζουν τις αλλαγές στη ζήτηση, βάσει κάποιου μηχανικού μοντέλου. Πράγματι, υποστηρίζουν ότι το προτεινόμενο μοντέλο είναι κενό, αφού όλα τα κόστη είναι λογικά η συνέπεια κάποιας διοικητικής απόφασης. Δεν πιστεύουν ότι αυτό το μοντέλο έχει τεκμηριωθεί και παρατηρηθεί στην πράξη. Ωστόσο, υποστηρίζουν ότι υπάρχει πιθανότητα οι αποφάσεις των διευθυντικών στελεχών να έχουν ως συνέπεια κάποια τέτοια συμπεριφορά. Πιστεύουν ότι η διοικητική επιστήμη για το κόστος χρειάζεται να βελτιωθεί σε πολλά επίπεδα, προκειμένου να προσφέρει ουσιαστικά κάποια πρόταση, που να μπορεί να αξιοποιηθεί στην πράξη.

Επίσης, οι Balakrishnan & Gruca (2008) έκαναν τη μελέτη τους σε 189 γενικά νοσοκομεία στον Καναδά κατά τα έτη 1986-1989. Στόχος της μελέτης τους ήταν να εξετάσουν τη μεταβολή στη συμπεριφορά του κόστους στο εσωτερικό του οργανισμού. Συγκεκριμένα ερεύνησαν αν η ασυμμετρία του κόστους επηρεάζεται από τα στοιχεία του οργανισμού, στα οποία υπερέχει. Συμπεραίνουν ότι στα νοσοκομεία, υπάρχει ασυμμετρία στο λειτουργικό κόστος. Επίσης, μεγαλύτερη ασυμμετρία υπάρχει στο κόστος που έχει να κάνει με την υπηρεσία της φροντίδας των ασθενών. Είναι η πρώτη έρευνα που εξέτασε το λειτουργικό κόστος (και όχι τα γενικά έξοδα διοίκησης και διάθεσης) και είχε σαν δείγμα τα νοσοκομεία.

Άλλη έρευνα αφορά στους Argilés και & García-Blandón (2009), οι οποίοι μελέτησαν 170 αγροκτήματα στην Καταλανία κατά τα έτη 1989 έως 1993, με στόχο να εξετάσουν τη συμπεριφορά του κόστους, βασιζόμενοι στη μέθοδο των οι Anderson, Banker & Janakiraman

(2003), αλλά και να επεκτείνουν αυτό το μοντέλο. Συμπεραίνουν ότι υπάρχει stickiness στο συνολικό έμμεσο κόστος και αυτό αυξάνεται στα μεγαλύτερα αγροκτήματα.

Επίσης, οι Balakrishnan, Labro & Soderstrom (2010) εξέτασαν τον παράγοντα της διάρθρωσης του κόστους, και αν μπορεί να συνδράμει στο stickiness. Χρησιμοποίησαν το αλγεβρικό μοντέλο και το ABJ των Anderson, Banker και Janakiraman (2003). Συμπεραίνουν ότι η δομή του κόστους επηρεάζει την ασυμμετρία. Επίσης, οι Banker, Ciftci & Mashruwala (2010) μελέτησαν 14177 επιχειρήσεις κατά τα έτη 1979-1998, με στόχο να βελτιώσουν το μοντέλο ABJ (Anderson κ.ά., 2003), για να επιβεβαιωθεί η επίδραση των διοικητικών αποφάσεων στην ασυμμετρία του κόστους. Συμπεραίνουν ότι οι αποφάσεις των διευθυντικών στελεχών επηρεάζουν το κόστος και στις δύο κατευθύνσεις, όταν υπάρχει αύξηση ή μείωση των πωλήσεων. Μάλιστα, έδειξαν ότι η επίδραση είναι μεγαλύτερη μακροπρόθεσμα. Επίσης, συμπεραίνουν ότι υπάρχει μεγαλύτερη ασυμμετρία στο κόστος, όταν τα διευθυντικά στελέχη έχουν ισχυρή πεποίθηση για την πορεία της μελλοντικής ζήτησης.

Επίσης, οι Apergis, Johnson & Sorros (2011) εξέτασαν 1287 παραγωγικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης κατά τα έτη 2000 έως 2009. Μελέτησαν τον δείκτη του κόστους παραγωγής σε σχέση με τα υπόλοιπα στοιχεία του λειτουργικού κόστους και την επίδρασή του στο κέρδος. Δηλαδή, αν κρυμμένα στοιχεία σχετικά με τη δομή του κόστους επιδρούν στην κερδοφορία. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι τα δημοσιευμένα συνολικά έξοδα δεν προσφέρουν πλήρη σύνοψη της λογιστικής κατάστασης. Επομένως, η αναφερόμενη δομή του κόστους δεν είναι τόσο κατατοπιστική σε σχέση με τις προοπτικές κερδοφορίας της εταιρείας.

Επίσης, οι Banker, Byzalov & Plehn-Dujowich (2011) εξέτασαν 182.377 παρατηρήσεις σε 19 χώρες και 133.590 παρατηρήσεις στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής κατά τα έτη 1988-2008. Βασικός στόχος της μελέτης υπήρξε η παρατήρηση της ασυμμετρίας του κόστους. Χρησιμοποίησαν το μοντέλο ABJ των Anderson, Banker και Janakiraman (2003) και το μοντέλο BCM των Banker, Ciftci και Mashruwala (2010). Κατέληξαν ότι το λειτουργικό κόστος παρουσιάζει sticky συμπεριφορά και ότι αυτή διαφέρει με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των εργαζομένων, τα περιουσιακά στοιχεία, τις προσδοκίες των διευθυντικών στελεχών, τα

κίνητρά τους και την αισιοδοξία τους. Όταν τα στελέχη επιδιώκουν να αποφεύγουν τις ζημιές και τη μείωση του κέρδους, τότε το κόστος παρουσιάζει περισσότερο sticky συμπεριφορά.

Επίσης, ο Cannon (2011) εξέτασε 509 παρατηρήσεις σε επιχειρήσεις αερομεταφοράς στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής κατά τα έτη 1992-2007, με σκοπό να εξετάσει τους παράγοντες που επηρεάζουν την ασυμμετρία του κόστους. Χρησιμοποίησε το μοντέλο των Balakrishnan κ.ά. (2010). Ενώ οι περισσότερες έρευνες δείχνουν ότι το κόστος παρουσιάζει συμπεριφορά sticky όταν οι αποφάσεις της διοίκησης δεν προσαρμόζονται στη μείωση των πωλήσεων, η εν λόγω έρευνα έδειξε ότι αυτή η συμπεριφορά του κόστους μπορεί να παρουσιασθεί ακόμα και όταν τα στελέχη έχουν προσαρμόσει τη δυναμικότητα της εταιρείας στη μεταβολή της ζήτησης και των πωλήσεων, αλλάζοντας τη δυναμικότητα ή την τιμή του προϊόντος/ υπηρεσίας. Συμπεραίνει ότι στον κλάδο της αερομεταφοράς, το κόστος επηρεάζεται από την αλλαγή των εσόδων και όχι των πωλήσεων, όταν υπάρχει διακύμανση στη ζήτηση. Επιπλέον, το οριακό κόστος για την αύξηση δυναμικότητας υπερβαίνει το οριακό όφελος για μείωσή της.

Επίσης, οι Ghaemi & Nematollahi (2011) εξέτασαν 82 εισηγμένες εταιρείες του Ιράν κατά τα έτη 2000 έως 2003. Στόχος της μελέτης ήταν να ελέγξει τη θεωρία, σύμφωνα με την οποία το κόστος αυξάνεται περισσότερο όταν αυξάνεται η δραστηριότητα, συγκριτικά με την μείωσή του όταν μειώνεται η δραστηριότητα ισόποσα. Χρησιμοποίησαν το μοντέλο ABJ των Anderson, Banker και Janakiraman (2003) και τη μέθοδο των Subramaniam και Weidenmier (2003). Συμπεραίνουν ότι το συνολικό κόστος των υλικών δεν παρουσιάζει sticky συμπεριφορά. Ωστόσο, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και το άμεσο κόστος εργασίας παρουσιάζουν sticky συμπεριφορά. Επομένως, η μελέτη τους συμφωνεί με τις γενικότερες θεωρίες του sticky cost, που αναφέρονται στην ασυμμετρία όταν τα στελέχη λαμβάνουν αποφάσεις για τους δεσμευμένους πόρους ανάλογα με το επίπεδο δραστηριότητας της εταιρείας.

Επίσης, οι Banker, Fang & Mehta (2012) εξέτασαν 42.000 παρατηρήσεις σε επιχειρήσεις της Αμερικής κατά τα έτη 2005 έως 2011, για να εξετάσουν τη sticky συμπεριφορά την περίοδο της οικονομικής κρίσης. Χρησιμοποίησαν τη μέθοδο των Banker, Basu, Byzalov και Chen (2012) και το μοντέλο ABJ των Anderson, Banker και Janakiraman (2003). Συμπεραίνουν ότι πράγματι το

κόστος εμφανίζει ασυμμετρία όταν οι πωλήσεις μειώνονται. Ωστόσο αυτή η συμπεριφορά μετριάζεται κατά τη διάρκεια της κρίσης του 2008. Αφότου η κρίση ξεπεράστηκε η sticky συμπεριφορά επανήλθε στα προηγούμενα επίπεδα. Επίσης, η μελέτη έδειξε ότι οι προσδοκίες και τα κίνητρα των στελεχών (για αποφυγή ζημιάς και μείωση κέρδους) επηρεάζουν τη συμπεριφορά του κόστους.

Οι Pervan & Pervan (2012) μελέτησαν 2.678 παρατηρήσεις σε 374 επιχειρήσεις στον κλάδο των ποτών και των τροφίμων, κατά τα έτη 2000 έως 2010, ετησίως, στην περιοχή της Κροατίας. Χρησιμοποίησαν το μοντέλο ABJ των Anderson, Banker και Janakiraman (2003), για να εξετάσουν τη συμπεριφορά του κόστους. Συμπεραίνουν ότι υπάρχει sticky συμπεριφορά στο κόστος και συγκεκριμένα το κόστος της εργασίας και των υλικών αυξάνουν όταν αυξάνονται οι πωλήσεις και μειώνονται όταν μειώνονται οι πωλήσεις.

Οι Kokotakis et al. (2013) μελέτησαν τη συμπεριφορά του κόστους σε ελληνικές επιχειρήσεις που ανήκουν στους κλάδους των τροφίμων – ποτών και των προϊόντων καπνού. Στηρίχτηκαν στη θεωρία της ασυμμετρίας του κόστους των Anderson et al. (2003) και Baumgarten et al. (2011), Εξέτασαν δείγμα 438 επιχειρήσεων για το διάστημα 2001-2012. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι σε μία αύξηση των πωλήσεων κατά 1%, το κόστος αυξήθηκε κατά 1.011%, ενώ για μια αντίστοιχη μείωση στις πωλήσεις, το κόστος μειώθηκε κατά 0.905%, επιβεβαιώνοντας την ασύμμετρη συμπεριφορά (stickiness) του κόστους.

Οι Qin et al. (2015) εξέτασαν την επιρροή που έχει η υπερβολική αυτοπεποίθηση ενός Διευθύνοντα Συμβούλου στο stickiness του κόστους. Σύμφωνα με τη μελέτη, Διευθύνων Σύμβουλος με πολύ μεγάλη αυτοπεποίθηση υπερεκτιμά τις μελλοντικές αποδόσεις σε περίπτωση θετικών αποτελεσμάτων κατά την τρέχουσα περίοδο και υποεκτιμά τις πιθανές μελλοντικές επιπτώσεις σε περίπτωση αρνητικών αποτελεσμάτων στην τρέχουσα περίοδο. Χρησιμοποίησαν δείγμα 1,628 επιχειρήσεων για την περίοδο 2002-2009 και μέσω της εμπειρικής ανάλυσης κατέληξαν ότι η υπερβολική αυτοεκτίμηση ενός Διευθύνοντα Συμβούλου για μελλοντική αποκατάσταση πωλήσεων σε περίπτωση σημερινής πτώσης, έχει αρνητικά αποτελέσματα στο stickiness του κόστους και κατ' επέκταση στην κερδοφορία της επιχείρησης.

Οι Liang et al. (2015) εξέτασαν την επίδραση των προσωπικών χαρακτηριστικών των στελεχών στη λήψη αποφάσεων και κατ' επέκταση στη δημιουργία ασυμμετρίας στο κόστος. Χρησιμοποιώντας δείγμα βιομηχανικών επιχειρήσεων, εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Σαγκάης και της Σενζέν της Κίνας για την περίοδο 1999-2011, κατέληξαν ότι το φύλο και η ηλικία ενός προέδρου μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το stickiness του κόστους της επιχείρησης. Επιχειρήσεις που έχουν νεαρό πρόεδρο, έχουν την τάση να παρουσιάζουν υψηλότερα επίπεδα stickiness του κόστους. Παράλληλα, ο βαθμός της τραπεζικής εποπτείας μπορεί να επηρεάσει τη σχέση μεταξύ φύλου/ηλικίας και του stickiness του κόστους. Στην περίπτωση που ο βαθμός τραπεζικής εποπτείας είναι υψηλός, τα προσωπικά χαρακτηριστικά ενός προέδρου δεν επηρεάζουν σημαντικά το stickiness του κόστους. Επιπρόσθετα, ο αντίκτυπος των προσωπικών χαρακτηριστικών ενός προέδρου και η τραπεζική εποπτεία στο stickiness του κόστους, αντανakλάται κυρίως στα μη εργατικά κόστη. Συμπερασματικά, αναφέρεται η σημασία των προσωπικών χαρακτηριστικών ενός προέδρου και της τραπεζικής εποπτείας στη συμπεριφορά του κόστους.

Οι Bosch et al. (2017) μελέτησαν τον τρόπο που το δίλημμα μεταξύ της τρέχουσας κερδοφορίας και της μελλοντικής αύξησης των πωλήσεων, που αντιμετωπίζουν τα στελέχη των επιχειρήσεων, επηρεάζει το stickiness του κόστους. Χρησιμοποίησαν δείγμα από 1421 επιχειρήσεις για την περίοδο 1979-2009 και με τη μέθοδο της εμπειρικής ανάλυσης κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα στελέχη λαμβάνουν υπόψιν τις μεταβολές της τρέχουσας κερδοφορίας καθώς και τις μελλοντικές αυξήσεις των πωλήσεων, όταν αποφασίζουν για τις προσαρμογές των πόρων, σε μια περίοδο όπου οι πωλήσεις μειώνονται. Επισημαίνουν επίσης ότι, στην περίπτωση ύπαρξης πτωτικών πωλήσεων, τα στελέχη αντιμετωπίζουν συχνά το δίλημμα μεταξύ της μείωσης των εξόδων ώστε να διατηρήσουν την κερδοφορία, και της διατήρησης αρκετών πόρων για να εξασφαλίσουν ότι η επιχείρηση θα είναι μελλοντικά σε πλεονεκτική θέση ώστε να μπορέσει να ανακτήσει το υψηλό επίπεδο πωλήσεων. Από την μια μεριά, θεωρούν ότι οι προσαρμογές των πόρων εμποδίζουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να αναπτύξει ικανότητες που θα οδηγήσουν σε μελλοντική αύξηση των πωλήσεων, ενώ από την άλλη μεριά θεωρούν ότι η μείωση των εξόδων βοηθά στην επίτευξη των στόχων για κερδοφορία. Στη συνέχεια, οι μεταβολές της τρέχουσας κερδοφορίας και η μετά από ένα χρόνο αύξηση των πωλήσεων, επηρεάζει σε

σημαντικά τις αποφάσεις που αφορούν τις προσαρμογές των πόρων, σε περιόδους που οι πωλήσεις μειώνονται. Ωστόσο, σε επιχειρήσεις που παρατηρείται υψηλή κερδοφορία, φαίνεται να είναι λιγότερο απαραίτητη η προσαρμογή των πόρων σε μια μείωση των πωλήσεων, από ότι σε επιχειρήσεις που παρατηρείται χαμηλή κερδοφορία. Παράλληλα, όσο μεγαλύτερη είναι η μετά από ένα χρόνο αύξηση των πωλήσεων, τόσο μεγαλύτερη η ασυμμετρία κόστους που παρατηρείται, αντίστοιχα, όσο μικρότερη είναι η μετά από ένα χρόνο αύξηση των πωλήσεων, τόσο μικρότερη η ασυμμετρία του κόστους.

Επομένως, η περίπτωση της ασυμμετρίας στη συμπεριφορά του κόστους “sticky cost phenomenon” προάγει μια εναλλακτική προοπτική στη συμπεριφορά του μεταβλητού κόστους (Noreen and Soderstrom, 1997; Anderson et al, 2003), που σχετίζεται σημαντικά από τις διοικητικές αποφάσεις, που μπορούν να το επηρεάσουν.

Η περίπτωση “Sticky Cost” είναι ένα εναλλακτικό μοντέλο στη συμπεριφορά του κόστους, που υποστηρίζει ότι το συνολικό μεταβλητό κόστος μπορεί να επηρεαστεί από τις αποφάσεις των διοικητικών στελεχών, ανεξάρτητα από τη μεταβολή των πωλήσεων. Πιο συγκεκριμένα, ένας φορέας κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί από «cost stickiness» όταν η αύξησή του που σχετίζεται με την αύξηση των πωλήσεων, είναι μεγαλύτερη από τη μείωσή του, που σχετίζεται με ισόποση μείωση των πωλήσεων. Αντίθετα, ένας φορέας κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί από “constant-stickiness” όταν μεταβάλλεται περισσότερο σε μια μείωση των πωλήσεων από ότι σε μια αύξηση των πωλήσεων (Anderson et al., 2003; Subramaniam and Weidenmier, 2003; Balakrishnan et al., 2004).

Επομένως, η ασύμμετρη συμπεριφορά του κόστους έχει να κάνει με μια διαφορετική προσέγγιση του κόστους. Η βασική ιδέα είναι ότι το κόστος μπορεί να επηρεαστεί από τις διοικητικές αποφάσεις. Βέβαια, η προσαρμογή των πόρων που έχουν δεσμευτεί είναι κάποιες φορές δύσκολη, χρονοβόρα και δαπανηρή και αφορά το κόστος πρόσληψης, το κόστος απόλυσης, το κόστος εγκατάστασης, το κόστος διάθεσης των μηχανών, κλπ.

5.2. ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΑ ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η περίπτωση του “sticky cost” παρατηρείται περισσότερο στη συμπεριφορά του κόστους πωληθέντων και στα έξοδα διοίκησης και διάθεσης (Anderson et al., 2003; Medeiros and Costa, 2004; Subramaniam and Weidenmier, 2003; Chen et al., 2012; Yasukata and Kajiwara, 2011; Anderson and Lanen, 2009; Balakrishnan et al., 2010; Balakrishnan, R., και T. S. Gruca, 2008; He et al. 2010).

Να σημειωθεί ότι ερευνητές ανέλυσαν και κατέγραψαν και άλλες κατηγορίες κόστους, πέρα από τα έξοδα διάθεσης και διοίκησης, για την ασυμμετρία κόστους. Για παράδειγμα, οι Subramaniam and Weidenmier (2003) μελέτησαν τη σχέση και την ασυμμετρία που προκύπτει στο κόστος πωληθέντων και τα λειτουργικά έξοδα. Οι Anderson, Chen and Young (2005), με δείγμα τη λειτουργική μονάδα στην αεροπορική εταιρεία Southwest Airlines, έδειξαν ότι το επίπεδο της ασυμμετρίας του κόστους είναι διαφορετικό στο κόστος εργασίας και στο λειτουργικό κόστος. Οι Balakrishnan and Gruca (2008), απέδειξαν ότι το λειτουργικό κόστος έχει συμπεριφορά “sticky” σε νοσοκομεία, όπου έγινε η έρευνά τους. Μελέτησαν λεπτομερώς το συνολικό κόστος, το κόστος εργασίας και το κόστος κεφαλαίου.

Επίσης, οι Banker κ.ά. (2013) εξέτασαν την ασυμμετρία και άλλων δαπανών, που είναι σημαντικά για τα έξοδα της διοίκησης, όπως τα έξοδα έρευνας, οι δαπάνες διαφήμισης, τα λοιπά διοικητικά έξοδα και διάθεσης. Συμπεραίνουν ότι το επίπεδο ασυμμετρίας είναι μεγαλύτερο για το κόστος έρευνας και ανάπτυξης και το κόστος διαφήμισης από ότι για το κόστος πωληθέντων.

Επιπλέον, οι Anderson και Lanen (2009) έδειξαν με την έρευνά τους ότι υπάρχει μεγάλη ασυμμετρία στο λειτουργικό κόστος, στα έξοδα διοίκησης και διάθεσης, στο κόστος έρευνας και ανάπτυξης, στο κόστος εργασίας, αλλά όχι στον πάγιο εξοπλισμό, στο διαφημιστικό κόστος, και στον αριθμό των υπαλλήλων. Επίσης, οι Dierynck κ.ά. (2012) έδειξαν ότι σημαντική ασυμμετρία παρουσιάζει το εργατικό κόστος (αριθμός υπαλλήλων και ώρες εργασίας). Οι Porporato και Werbin (2010) ανέλυσαν τη συμπεριφορά του συνολικού μεταβλητού κόστους και δεν εστίασαν σε κάποιο επιμέρους κόστος.

5.3. ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥΣ ΚΛΑΔΟΥΣ ΚΑΙ ΜΕΓΑΘΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Πολλοί ερευνητές μελέτησαν την ασυμμετρία κόστους σε συγκεκριμένους κλάδους. Συγκεκριμένα, οι Balakrishnan et al. (2004) μελέτησαν την περίπτωση του «sticky cost» σε κλινικές φυσικοθεραπείας. Σας εξαρτημένες μεταβλητές κόστους χρησιμοποίησαν τις ώρες εργασίας (θεραπείας) και την αμοιβή που δίνεται στους φυσικοθεραπευτές. Συμπέραναν ότι όταν η παραγωγική τους ικανότητα ήταν υψηλή, τα προαναφερθέντα κόστη αυξάνονταν περισσότερο όταν η ζήτηση αυξανόταν. Αντίθετα, όταν η παραγωγική τους ικανότητα ήταν χαμηλή, είχαν συμπεριφορά anti-sticky.

Παρόμοια, οι Balakrishnan και Gruca (2008) εστίασαν τη μελέτη τους στον κλάδο υγείας. Διαπίστωσαν ότι οι ώρες εργασίας και το λειτουργικό κόστος εμφάνισαν ασύμμετρη συμπεριφορά κόστους στα νοσοκομεία φροντίδας στην περιοχή του Καναδά. Στην έρευνά τους, πρώτοι, μελέτησαν κόστος υπηρεσιών. Μελέτησαν τη συμπεριφορά του κόστους χωριστά για τη θεραπεία των ασθενών, τις υπηρεσίες φροντίδας και τις υπηρεσίες υποστήριξης. Κατέληξαν ότι το λειτουργικό κόστος και οι ώρες εργασίες που έχουν να κάνουν με την άμεση φροντίδα των ασθενών έχουν μεγαλύτερα επίπεδα ασυμμετρίας συγκριτικά με το κόστος των υπηρεσιών υποστήριξης.

Επίσης, οι Balakrishnan et al. (2010) μελέτησαν τις διακυμάνσεις του «cost stickiness» μέσα σε μια εταιρεία. Συμπεραίνουν ότι υπάρχει σημαντική ασυμμετρία στο συνολικό κόστος και στο κόστος εργασίας όσον αφορά στις υπηρεσίες θεραπείας των ασθενών και στα τμήματα των υπηρεσιών στα νοσοκομεία της Καλιφόρνιας. Αν και οι περισσότεροι ερευνητές δεν ασχολούνται με χρηματοοικονομικές εταιρείες, επειδή είναι δύσκολο να συγκριθούν, οι Porporato και Werbin (2010) μελέτησαν την περίπτωση του «sticky cost» στον τραπεζικό κλάδο. Συμπέραναν ότι παρόλο που αυτός ο κλάδος είναι στενά καθορισμένος και πολύ ρυθμισμένος, υπάρχει ασυμμετρία στη συμπεριφορά του συνολικού κόστους.

Ένας σημαντικός παράγοντας στις έρευνες κοστολόγησης σε εταιρείες είναι το μέγεθός τους. Εταιρείες με μεγάλο μέγεθος μπορούν να αξιοποιήσουν τις οικονομίες κλίμακας και έτσι έχουν συγκριτικό πλεονέκτημα σε σχέση με το κόστος του προϊόντος και της υπηρεσίας που παρέχουν.

Οι οικονομίες κλίμακας παρουσιάζονται λόγω των αυξημένων αποδόσεων κλίμακας με αποτέλεσμα το μέσο μακροχρόνιο κόστος να μειώνεται. Οι Balakrishnan κ.ά. (2010) αποδίδουν την περίπτωση του «sticky cost» και στις οικονομίες κλίμακας, στηριζόμενοι και στο γεγονός ότι οι μεγάλες εταιρείες έχουν ευνοϊκότερη πρόσβαση στην αγορά χρήματος και κεφαλαίου και επομένως η χρηματοδότησή τους γίνεται με χαμηλότερο κόστος. Αντίθετα, οι εταιρείες με μικρό ή μεσαίο μέγεθος δεν έχουν κατάλληλο σύστημα ελέγχου για την αποτελεσματική πρόβλεψη των οικονομικών δεδομένων και τα διοικητικά στελέχη έχουν λιγότερες γνώσεις διαχείρισης (Argiles και Blandon, 2011).

Οι παράγοντες που οδηγούν στην ασύμμετρη συμπεριφορά του κόστους σχετίζονται με τις παραπάνω ελλείψεις, αφού εξαρτάται σημαντικά από τις αποφάσεις των διοικητικών στελεχών να παραμένει το κόστος σε υψηλό επίπεδο, ενώ η οικονομική δραστηριότητα μειώνεται (Anderson et al., 2003; Chen et al., 2012; Balakrishnan και GrUCA, 2008; Kama και Weiss, 2013).

Στους παράγοντες που συμβάλουν στην εμφάνιση της ασυμμετρίας στη συμπεριφορά του κόστους περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι: το κόστος προσαρμογής, το επίπεδο της μεταβολής στην οικονομική δραστηριότητα, η προσδοκία για μελλοντικές πωλήσεις, το κόστος διαμόρφωσης και αντιπροσώπευσης του διευθυντικού συστήματος. Αυτοί οι παράγοντες εξαρτώνται άμεσα από το μέγεθος της εταιρείας. Επίσης, μια μικρότερη εταιρεία χρησιμοποιεί περισσότερο ευέλικτη μέθοδο παραγωγής, βασιζόμενη περισσότερο στο μεταβλητό κόστος. Λόγω του μεγέθους της και της πιο απλής και ευέλικτης οργάνωσης, μια μικρή εταιρεία πιθανόν να είναι πιο ικανή στην ικανοποίηση των ιδιαίτερων επιθυμιών των πελατών της, στην ανταπόκριση των μεταβαλλόμενων αναγκών τους και την ικανοποίηση συγκεκριμένων απαιτήσεων (Jensen και Meckling, 1976).

Επίσης, στην μελέτη τους, οι Das κ.ά. (1993) έδειξαν ότι επικρατεί αρνητική σχέση ανάμεσα στο μέγεθος της εταιρείας και της διακύμανσης των πωλήσεων. Αυτό συμβαίνει βασικά, επειδή μια μικρή εταιρεία έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί τεχνολογία παραγωγής που της επιτρέπει να προσαρμόζεται πιο εύκολα, πιο άμεσα και πιο αποτελεσματικά στις συνθήκες αγοράς, όταν αυτές μεταβάλλονται. Η συγκεκριμένη κατάσταση, διαφοροποιεί μια μικρή εταιρεία από μια μεγάλη, σχετικά με την εμφάνιση της περίπτωσης του “sticky cost”.

Επιπλέον, η έρευνα των Argiles και Blandon (2011) έδειξε ότι μια μεγάλη εταιρεία παρουσιάζει μεγαλύτερη αύξηση στο κόστος και εμφανίζει μεγαλύτερη διαφοροποίηση στο προϊόν, συγκριτικά με μια μικρή εταιρεία. Μια μικρή εταιρεία είναι περισσότερο ευέλικτη, ώστε να μπορέσει να αποφύγει την ανελαστικότητα στο κόστος. Σε μια μεγάλη εταιρεία, το επίπεδο της αύξησής της, που σχετίζεται με την αύξηση των πωλήσεων, είναι μεγαλύτερο από το επίπεδο της μείωσής του, που σχετίζεται με μια ισόποση μείωση των πωλήσεων. Βέβαια, υπάρχουν και μελέτες, που δεν συμφωνούν με αυτήν την παραδοχή. Για παράδειγμα, οι Nassirzadeh κ.ά (2013), βάσει οικονομικών στοιχείων από εταιρείες εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Τεχεράνης στο Ιράν, στον βιομηχανικό κλάδο, ερεύνησαν τον συσχετισμό του μεγέθους των επιχειρήσεων με το μέγεθος της ανελαστικότητας του κόστους πωληθέντων, για τα έτη 2001-2010. Συμπεραίνουν ότι το μέγεθος της εταιρείας δεν αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα για την ασύμμετρη συμπεριφορά του κόστους.

5.4. ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ

Οι περισσότερες έρευνες εστιάζουν το ενδιαφέρον τους σε επιχειρήσεις στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, Υπάρχουν ωστόσο και μελέτες που επικεντρώνονται και σε άλλες χώρες και ερευνούν το υπό εξέταση θέμα του «sticky cost». Συγκεκριμένα, οι Medeiros και Costa (2004), μελέτησαν τη συμπεριφορά του διοικητικού κόστους και διάθεσης για εταιρείες που εδρεύουν στη Βραζιλία, ενώ οι Hirai και Shiiba (2006) μελέτησαν την περίπτωση σε ιαπωνικές εταιρείες. Αμφότεροι, κατέληξαν ότι το λειτουργικό κόστος εμφανίζει ασυμμετρία.

Οι Banker et al. (2013) εξέτασαν την ίδια κατηγορία κόστους σε δεκαεννέα (19) διαφορετικές χώρες. Οι περισσότερες από αυτές (12) εμφάνισαν σημαντική ασυμμετρία στη συμπεριφορά κόστους, ενώ οι υπόλοιπες 7 παρουσίασαν ασήμαντη ή μηδενική ασυμμετρία. Επίσης, οι Dierynck κ.ά. (2012) μελέτησαν ιδιωτικές βέλγικες εταιρείες τη χρονική περίοδο 1995-2006 και έδειξαν ότι υπάρχει σημαντική ασυμμετρία στο κόστος εργασίας. Τέλος, οι Porporato και Werbin (2010) επιβεβαίωσαν την εμφάνιση της ασυμμετρίας κόστους και στις χώρες της Βραζιλίας, του Καναδά και της Αργεντινής.

5.5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΗΣ ΑΣΥΜΜΕΤΡΙΑΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η επικρατέστερη αντίληψη αποδίδει την εμφάνιση του «sticky cost» στην απόφαση της διοίκησης να διατηρεί σε υψηλό επίπεδο το κόστος, ενώ το μέγεθος της οικονομικής δραστηριότητας έχει μειωθεί. Παρατηρείται κυρίως στα έξοδα διοίκησης και διάθεσης (Anderson et al., 2003; Chen et al., 2012), στο λειτουργικό κόστος και στο κόστος πωληθέντων (Balakrishnan and Gruca, 2008; Kama and Weiss, 2013). Σχετικές έρευνες έχουν σημειώσει διάφορους προσδιοριστικούς παράγοντες της εμφάνισής του. Για παράδειγμα, στην Ελλάδα, οι Ναούμ και Βλησμάς (2014) έκαναν μια προσπάθεια να ομαδοποιήσουν τους παράγοντες που συνηγορούν στην εμφάνιση του φαινομένου, εστιάζοντας στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελληνικής οικονομίας και αγοράς. Η μελέτη τους κατέδειξε τους ακόλουθους παράγοντες: το κόστος προσαρμογής, το επίπεδο της μεταβολής της οικονομικής δραστηριότητας, την προσδοκία για μελλοντικές πωλήσεις, το κόστος αντιπροσώπευσης και διαμόρφωσης διευθυντικού καθεστώτος (Anderson et al., 2003; Medeiros and Costa, 2004; Subramaniam and Weidenmier, 2003; Chen et al., 2012; Yasukata and Kajiwara, 2011; Anderson and Lanen, 2009; Balakrishnan et al., 2010; Balakrishnan, R., και T. S. Gruca, 2008; He et al. 2010; Balakrishnan, R.; M. J. Petersen και N. S. Soderstrom, 2004; Venieris et al. 2015).

5.5.1 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Η περίπτωση του “sticky cost” σχετίζεται με το κόστος προσαρμογής. Το κόστος προσαρμογής είναι το ψυχολογικό, το κοινωνικό και το οικονομικό κόστος που σχετίζεται με την απόφαση για μεταβολή του ύψους των πωλήσεων. Για παράδειγμα, η αποζημίωση για την απόλυση εργαζομένων, η επίπτωση στο ηθικό των υπαλλήλων, το κόστος επανεκπαίδευσης, κλπ. Σε περίπτωση που το κόστος προσαρμογής κρίνεται ως υψηλό, συνήθως τα στελέχη της διοίκησης δεν αποφασίζουν την απότομη μεταβολή του συνολικού μεταβλητού κόστους, που συνάδει με την αλλαγή στο ύψος των πωλήσεων (Anderson et al., 2003; Medeiros and Costa, 2004; Subramaniam and Weidenmier, 2003; Chen et al., 2012; Yasukata and Kajiwara, 2011; Anderson and Lanen, 2009; Balakrishnan et al., 2010; Balakrishnan, R., και T. S. Gruca, 2008; He et al. 2010; Balakrishnan, R.; M. J. Petersen και N. S. Soderstrom, 2004; Venieris et al. 2015).

Στην απόφαση συμβάλλει και ο βαθμός κατά τον οποίο η εταιρεία είναι εντάσεως εργασίας ή κεφαλαίου (Banker et al., 2013; Anderson et al., 2003), και η οικονομική αγορά στην οποία λειτουργεί η εταιρεία (χαρακτηριστικά της αγοράς εργασίας και το σύστημα της εταιρικής διακυβέρνησης) (Calleja et al., 2006; Banker et al., 2013). Στο κόστος προσαρμογής, περιλαμβάνεται επίσης και το οργανωτικό πλαίσιο της εταιρείας, όπως η κρισιμότητα κάποιας δραστηριότητας στη λειτουργία της (Balakrishnan and Gruca, 2008).

5.5.2. ΠΡΟΣΔΟΚΙΑ ΤΩΝ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Η απόφαση των διοικητικών στελεχών αναφορικά με την προσαρμογή του λειτουργικού κόστους της εταιρείας (για παράδειγμα, κόστος πωληθέντων, έξοδα διοίκησης και διάθεσης) εξαρτάται, βάσει μελετών, από την προσδοκία τους για το επίπεδο των μελλοντικών εσόδων και πωλήσεων. Βάσει των επιστημονικών μελετών, όταν η προσδοκία σχετικά με τη σταθεροποίηση για μείωση των πωλήσεων είναι απαισιόδοξη, τότε η εμφάνιση της περίπτωσης «sticky cost» μειώνεται. Επομένως, έχει ενδιαφέρον να εξεταστεί η συμπεριφορά του κόστους πωληθέντων και των εξόδων διάθεσης και διοίκησης στην ελληνική αγορά, πριν και μετά την οικονομική κρίση, όπου οι προσδοκίες της διοίκησης για μελλοντικές πωλήσεις, διαφοροποιούνται.

5.5.3. ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Το μέγεθος στην μεταβολή της οικονομικής δραστηριότητας αποτελεί σημαντικό παράγοντα εμφάνισης του φαινομένου “sticky cost”. Μελέτες έχουν δείξει ότι όταν υπάρχει μεγάλη αλλαγή στο επίπεδο της οικονομικής δραστηριότητας, τότε αλλάζει η γραμμική συμμετρία στη μεταβολή του συνολικού μεταβλητού κόστους και προκαλείται ασυμμετρία στη συμπεριφορά του. Πράγματι, σε μελέτη τους, οι Balakrishnan κ.ά. (2004) συμπέραναν ότι τα διοικητικά στελέχη δεν αλλάζουν το ύψος του κόστους όταν υπάρχει μικρή αλλαγή (3% ή και λιγότερο) στο ύψος της οικονομικής δραστηριότητας. Αν η αλλαγή είναι μεγαλύτερη (πάνω από 10%) στην οικονομική δραστηριότητα, τότε το κόστος εμφανίζει ασύμμετρη συμπεριφορά.

5.5.4. ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

Το κόστος αντιπροσώπευσης αποτελεί πιθανό παράγοντα για την παρουσία του “sticky cost”. Οι προσπάθειες των διοικητικών στελεχών να έχουν όφελος από την αύξηση του κόστους

αντιπροσώπευσης και να ενδυναμώσουν το διευθυντικό καθεστώς εντός της εταιρείας, συνδράμει στην εμφάνιση του φαινομένου (Chen et al., 2012; Anderson et al., 2003). Η δυσκολία μετριάζεται όταν υπάρχουν τα κατάλληλα κίνητρα και η μακροπρόθεσμη αμοιβή (Dierynck κ.ά., 2012).

Πέρα από τα προαναφερθέντα αίτια της ασυμμετρίας του κόστους οι ερευνητές προσπάθησαν να εμπλουτίσουν τη θεωρία του υπό εξέταση κοστολογικού φαινομένου. Σημαντική σχετική έρευνα είναι αυτή των Venieris, G., V.C. Naoum, και O. Vlismas (2015) που αναφέρεται στην περίπτωση των άυλων επενδύσεων και μάλιστα στην περίπτωση του οργανωσιακού κεφαλαίου της εταιρείας με την παρουσία “sticky cost”. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους έδειξαν ότι οι εταιρείες με υψηλό οργανωσιακό κεφάλαιο, παρουσιάζουν συμπεριφορά ασυμμετρίας, ενώ τα έξοδα διοίκησης και διάθεσης σε μια εταιρεία με χαμηλό επενδυτικό κίνητρο οργανωσιακού κεφαλαίου, παρουσιάζουν “cost anti-stickiness”.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα έρευνα εστίασε στη βιβλιογραφική έρευνα διαφόρων μελετών για τη συμπεριφορά του κόστους και τους παράγοντες που επιδρούν σε αυτήν. Οι έρευνες μελέτησαν διάφορες κατηγορίες κόστους και χρησιμοποίησαν βάσεις δεδομένων μεγάλου δείγματος εταιρειών σε διάφορες χώρες. Τα βασικά αποτελέσματα αυτών των μελετών είναι ότι το κόστος είναι sticky, δηλαδή εμφανίζει ασυμμετρία. Χρειάζεται να διευκρινιστεί ότι αυτή τη συμπεριφορά δεν την παρουσιάζουν όλες οι κατηγορίες κόστους, ενώ επικρατεί μεγάλη διακύμανση ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες, αφού είναι ένα πολύ-παραγοντικό φαινόμενο. Ο κυριότερος παράγοντας που επιδρά στη συμπεριφορά του κόστους είναι οι διοικητικές αποφάσεις από τα στελέχη για την αξιοποίηση και την αναδιάρθρωση των δεσμευμένων πόρων και σχετίζεται με την αισιοδοξία των στελεχών. Οι πιο σημαντικοί παράγοντες που επιδρούν είναι τα ιδιαίτερα στοιχεία της εργασίας, το ύψος μείωσης ή αύξησης των εσόδων, η νομοθεσία, τα ανταγωνιστικά χαρακτηριστικά της εταιρείας και η χώρα. Οι διοικητικές αποφάσεις των στελεχών επηρεάζονται κυρίως από τα κίνητρα των στελεχών, τις προσδοκίες τους και την αισιοδοξία που τους διακατέχει.

Το sticky cost μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέθοδος και εργαλείο σε μια εταιρεία, προκειμένου να καταγράψει και να ξεχωρίσει το σταθερό από το μεταβλητό κόστος, με σκοπό να εντοπίσουν τους παράγοντες που δημιουργούν κάθε κατηγορία κόστους. Στην Ελλάδα, οι μελέτες για το sticky cost είναι λίγες και προτείνεται να γίνουν περισσότερες, με δεδομένα τα προβλήματα της ανταγωνιστικότητας που αναφέρθηκαν στην εισαγωγή. Οι μελέτες αυτές μπορούν να αναπτυχθούν εξετάζοντας τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των εταιριών των διαφόρων κλάδων, την επίδραση της αγοράς εργασίας, την τοποθεσία εγκατάστασης, την εμπορική και φορολογική νομοθεσία, κλπ.

ΑΝΑΦΟΡΕΣ

- Anderson M. C., Banker R. D., Huang R., Janakiraman S. N., 2006, Cost Behavior and Fundamental Analysis of SG&A Costs, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*
- Anderson M. C., Banker R. D., Janakiraman S. N., 2003 Are Selling, General, and Administrative Costs “Sticky”?, *Journal of Accounting Research*
- Anderson S. W., Lanen W. N., 2007, Understanding Cost Management: What Can We Learn from the Evidence on “Sticky Costs”?, Working paper
- Anderson, M.; R. Banker; and S. Janakiraman, (2003). “Are Selling, General, and Administrative Costs ‘Sticky’?”, *Journal of Accounting Research*, 41, pp. 47–63.
- Anderson, S., and W. Lanen. (2009). “Understanding Cost Management: What can We Learn from the Evidence on “Sticky Costs?””, Rice University
- Apergis N., Johnson S., Sorros J., 2011, Profitability Performance and the Role of Manufacturing Cost: evidence from a Panel of Us Manufacturing Firms, *Global Review of Accounting and Finance*
- Argilés J. M., García-Blandón J., 2009, Cost stickiness revisited: empirical application for farms, *Revista Española De Financiación Y Contabilidad*
- Argiles, J., J. Garcia-Blandon, (2009), “Cost Stickiness Revisited: Empirical Application for Farms”. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, Vol. 38, No 144, pp. 579-605.
- Argiles, J., J. Garcia-Blandon, (2011), “The Influence of Size on Cost Behaviour Associated with Tactical and Operational Flexibility”. *Estudios De Economia*, Vol. 38, pp. 419 – 455.
- Atkinson, A. A., R. S. Kaplan, E. M. Matsumura, and S. M. Young. 2007. *Management Accounting*. 5th edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall
- Balakrishnan R., Gruca T., 2008, Cost Stickiness and Core Competency: A Note, *Contemporary Accounting Research*
- Balakrishnan R., Labro E., Soderstrom N., 2010, «Cost Structure and Sticky Costs», Working paper
- Balakrishnan R., Soderstrom N., 2006, Capacity Utilization and Unit Variable Cost: Evidence from California Hospitals, Working paper
- Balakrishnan, R., and T. S. Gruca, (2008). “Cost Stickiness and Core Competency: A Note”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, pp. 993–1006.
- Balakrishnan, R.; M. J. Petersen; and N. S. Soderstrom, (2004). “Does Capacity Utilization Affect the ‘Stickiness’ of Costs?” *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 19, pp. 283–99.
- Ball, R., and L. Shivakumar, (2005). “Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39, pp. 83–128.

- Ball, R., and L. Shivakumar, (2006). "The Role of Accruals in Asymmetrically Timely Gain and Loss Recognition", *Journal of Accounting Research*, Vol. 44, pp. 207–42.
- Ball, R., Kothari S.P., and A. Robin, (2000). "The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings", *Journal of Accounting & Economics* Vol. 29, pp. 1–52. 56
- Ball, R., Robin, A., and J. Wu, (2003). "Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 36, pp. 235–270.
- Banker R. D., Byzalov D., Mustafa C., Mashruwala R., 2013, The Moderating Effect of Prior Sales Changes on Asymmetric Cost Behavior, Working paper
- Banker R. D., Byzalov D., Plehn-Dujowich J. M., 2011, Sticky Cost Behavior: Theory and Evidence, Working paper
- Banker R. D., Byzalov D., Threinen L., 2013, Determinants of International Differences in Asymmetric Cost Behavior, Fox School of Business, Temple University
- Banker R. D., Chen L. T., 2006, Labor Market Characteristics and Cross-Country Differences in Cost Stickiness, Working paper 56
- Banker R. D., Chen L. T., 2006, Predicting Earnings Using a Model Based on Cost Variability and Cost Stickiness, *The Accounting Review*
- Banker R. D., Ciftci M., Mashruwala R., 2010, Managerial Optimism and Cost Behavior, Fox School of Business, Temple University
- Banker R. D., Fang S., Mehta M. N., 2012, Cost Behavior During the World Economic Crisis, Fox School of Business, Temple University
- Banker, R. and Chen, L. (2006). "Predicting Earnings Using a Model Based on Cost Variability and Cost Stickiness", *The Accounting Review*, Vol. 81, No 2, pp. 285-307.
- Banker, R. D., Basu, S., Byzalov, D., and Chen, J., (2013a). "Asymmetric timeliness of earnings: conservatism or sticky costs?", Working paper, Temple University.
- Banker, R. D., Byzalov, D., and Chen, L. (2013b). "Employment protection legislation, adjustment costs and cross-country differences in cost behavior". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 55, No 1, pp. 111–127.
- Banker, R. D., Byzalov, D., and Farfaras G., (2012). "Sticky Cost Behavior: A Comprehensive Global Test", Working paper.
- Banker, R. D., Byzalov, D., Ciftci, M., and Mashruwala, R. (2013c). "The moderating effect of prior sales changes on asymmetric cost behavior", Working paper.
- Banker, R., and H. Johnston, (1993). "An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry", *The Accounting Review*, Vol. 68, pp. 576–601.

- Banker, R., D. Byzalov, and J. M. Plehn-Dujowich. (2010). "Sticky cost behavior: Theory and evidence". Working paper, Temple University.
- Barker V. L., III, and G. C. Mueller. (2002). "CEO characteristics and firm R&D spending", *Management Science*, Vol. 48, No 6, pp. 782–801. 57
- Beck, T., Demirgüç-Kunt, A. and Maksimovic, V., (2005), «Financial and Legal Constraints to Growth: Does Firm Sig Matter?». *Journal of Finance*, Vol. 60, pp. 137–177.
- Blocher E., Chen K., Lin T., 2002, *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Mc Graw Hill
- Bosch, J., Blandon, J., Ravenda, D., Silva, M. and Somoza, A. (2017). The Influence of the Trade-Off between Profitability and Future Increases in Sales on Cost Stickiness. *Estudios de Economía*. Vol. 44. No. 1.
- Calleja K., Steliaros M., Thomas D. C., 2006, A note on cost stickiness: Some international comparisons, *Management Accounting Research*
- Calleja, K., Steliaros, M. and Thomas, D. C. (2006). "A note on cost stickiness: Some international comparisons", *Management Accounting Research*, Vol. 17, No 2, pp. 127-140.
- Cannon J., 2011, Determinants of "Sticky Costs": An Analysis of Cost Behavior using United States Air Transportation Industry Data, Working paper
- Chen C. X., Gores T., Nasev J., 2013, Managerial Overconfidence and Cost Stickiness, Working paper
- Ciftci M., Mashruwala R., Weiss D., 2013, Do Financial Analysts Recognize Firms' Cost Behavior?, Working paper
- Dalla Via N., Perego P., 2013, Sticky cost behaviour: evidence from small and medium sized companies, *Accounting and Finance*
- Davenport E., Snyder H., 1997, What does it really cost? Allocating indirect costs, *Managing Library Finances*
- Davidson, R., and J. Mackinnon (1981). "Several Tests for Model Specification in the Presence of Alternative Hypotheses." *Econometrica* 49: 781–93.
- Dierynck, B., W. R. Landsman and A. Renders, (2012). Do managerial incentives drive cost behavior? Evidence about the role of the zero earnings benchmark for labor cost behavior in private Belgian firms, *The Accounting Review*, Vol.87, No 4, pp. 1219-1246.
- Drucker, F. (2010) «Η επιστήμη των καινοτομιών», σελ 145-146, *Harvard Business Review για την πρωτοποριακή σκέψη*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος
- Drury Collin, 2011, *Management and Cost Accounting*, 7th edition, Pat Bond
- Drury Collin, 2011, *Management and Cost Accounting*, 7th edition, Pat Bond
- Fama EF. And KR. French. "Industry Classification; Detail for 10 Industry Portfolios", Available at:

- Garrison, Noreen, Brewer, 2011, *Managerial Accounting*, 14th edition, Mc Graw Hill
- Ghaemi M. H., Nematollahi M., 2011, Evidence of Cost Behavior in Iranian Firms, 2011 International Conference on Advancements in Information Technology
- Hall C. M., 2013, Does Ownership Structure Affect Labor Decision?, Working paper
- He D., Teruya J., and Shimizu T., (2010). “Sticky Selling, General, and Administrative Cost Behavior and its Changes In Japan”, *Global Journal Of Business Research*, Vol. 1, pp. 1-12
- Hilton R., Maher M., Selton F., 2006, *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, 4th edition, Mc Graw Hill
- Hirai, H. and A. Shiiba, (2006). “Cost behavior of selling, general, and administrative costs”, *Journal of Management Accounting*, Vol. 14, No 2, pp. 15-27.
- Hopwood, A. (2009). “The economic crisis and accounting: implications for the research community”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 6, pp. 797-802.
- Horngren T., Foster G., Datar S., 2000, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 11th edition, Prentice Hall
- http://mba.tuck.dartmouth.edu/pages/faculty/ken.french/Data_Library/det_10_ind_port.html
- <http://www.aicpa.org>, Πρόσβαση την 15-Ιουλίου-2019
- <http://www.drury-online.com>, Πρόσβαση την 15-Ιουλίου-2019
- <http://www.investopedia.com>, Πρόσβαση την 15-Ιουλίου-2019
- <http://www.maaw.info>, Πρόσβαση την 15-Ιουλίου-2019
- <http://www.mhhe.com>, Πρόσβαση την 15-Ιουλίου-2019
- Jensen, M. C. 1986, «Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance and Takeovers». *American Economic Review*, Vol. 76, pp. 323–29.
- Jensen, M., C., and W., Meckling, 1976, «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency costs, and Capital Structure». *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305–60. 58
- Kama I., Weiss D., 2013, Do Earnings Targets and Managerial incentives Affect Sticky Costs?, *Journal of Accounting Research*
- Kama, I., and D. Weiss, (2013). “Do earnings targets and managerial incentives affect sticky costs?”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 51, No 1, pp. 201–224.
- Kokotakis, V., Mantalis, G., Garefalakis, A., Zanidakis, N. and Galifianakis, G. (2013). The Sticky Cost on Greek Food, Beverages and Tobacco Limited Companies. *International Journal of Economics & Business Administration*. Vol. I. Issue 2. pp. 49-58.
- Liang, S., Zhao, G. and Wang, N. (2015) Managers’ Personal Characteristics, Bank Supervision, and Cost Stickiness. *China Accounting and Finance Review*. Vol. 17. No. 4.

- Mak, Y. T., and M. L. Roush. (1994). "Flexible Budgeting and Variance Analysis in an Activity-Based Costing Environment". *Accounting Horizons* 8 (2): 93–103.
- Malcom, R. E. (1991). "Overhead Control Implications of Activity Costing. *Accounting Horizons* 5 (4): 69–78.
- Medeiros, O., R., and Souza Costa, P., (2004). Cost stickiness in Brazilian firms, Working paper.
- Naoum V. C. and O. Vlismas, (2014). "Το Φαινόμενο της Ασύμμετρης Συμπεριφοράς του Κόστους στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον". *Επιχειρησι* 10: 868-872
- Nassirzadeh, F., Saei, M., J., Salehi, M., 2013, "A Study of the Stickiness of Cost of Goods and Operating Costs to Changes in Sales Level in Iran". *Journal of Studies in Business and Economics*, Vol. 8, pp. 79-89.
- Nicholson, W., 1998, "Microeconomic Theory: Basic Principles and Extensions". Thomson, South – Western, 10th Edition, pp. 53-54.
- Noreen E., Soderstrom N., 1997, The Accuracy of Proportional Cost Models: Evidence from Hospital Service Departments, *Review of Accounting Studies*
- Noreen, E., (1991). "Conditions under which Activity-based Cost Systems Provide Relevant Costs", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 3, pp. 159–68.
- Noreen, E., and N. Soderstrom (1994). "Are Overhead Costs Strictly Proportional to Activity? Evidence from Hospital Service Departments", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 17, pp. 255–78.
- Noreen, E., and N. Soderstrom (1997). "The Accuracy of Proportional Cost Models: Evidence from Hospital Service Departments", *Review of Accounting Studies*, Vol. 2, pp. 89–114.
- Pervan M., Pervan J., 2012, Sticky costs: evidence from Croatian food and beverage industry, *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*
- Petersen, M. A., (2009). Estimating standard errors in finance panel data sets: Comparing approaches. *Review of Financial Studies* 22 (1): 435–80. 59
- Poorzamani Z., Bakhtiary M., 2013, Reviewing the impact of macro economic factors on operating cost stickiness in Tehran stock exchange, *Technical Journal of Engineering and Applied Sciences*
- Qin, B., Mohan, A., W. and Kuang, Y., F. (2015). CEO Overconfidence and Cost Stickiness. *Management Control & Accounting*. pp. 26-32
- Robbins Stephen P., Decenzo David A., Mary Coulter, 2012, Διοίκηση Επιχειρήσεων – Αρχές και Εφαρμογές, Εκδόσεις Κριτική
- Schermerhorn R. John, Ιούνιος 2012, Εισαγωγή στο management, 10η Έκδοση, Ιατρικές Εκδόσεις Π. Χ. Πασχαλίδη

- Subramaniam. C., and Weidenmeir, M. L., (2003). "Additional evidence on the sticky behavior of costs", Working paper. Texas Christian University.
- Van der Stede, W., (2011). "Management accounting research in the wake of the crisis: some reflections", *European accounting review*, Vol. 20, No 4, pp. 605-623.
- Venieris, G., V.C. Naoum, and O. Vlismas. 2015. Organisation capital and Sticky behaviour of selling, general and administrative expenses. *Management Accounting Research*, 26 (1): 54-82.
- Weiss, D., (2010). "Cost Behavior and Analysts' Earnings Forecasts." *The Accounting Review*, Vol. 85, pp. 1441–71.
- Yasukata, K., and Kajiwara, T., (2011). "Are "sticky costs" the result of deliberate decision of managers?", Working paper.
- Βαρβάκης Κ., Θεωρία του Κόστους – Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις, 2001, Εκδόσεις Παπαζήση
- Βενιέρης Γ., 2005, Λογιστική Κόστους, P.I Publishing
- Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005, Λογιστική Κόστους, P.I Publishing
- Ευθύμογλου Π. Γ., 2002, Ασκήσεις Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, Εκδόσεις Ευθύμογλου
- Καζαντζής Χ. Ι., 2006, Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Business Plus A.E.
- Καζαντζής Χ. Ι., Σώρρος Ι. Ν., 2006, Προβλήματα και Εφαρμογές Λογισμού και Διοίκησης Κόστους, Business Plus A.E.
- Καζαντζής Χ. Ι., Σώρρος Ι. Ν., 2009, Αρχές Κόστους, Τόμος 2, Business Plus A.E.
- Καζαντζής Χ. Ι., Σώρρος Ι. Ν., 2009, Αρχές Κόστους, Τόμος 2, Business Plus A.E.
- Καζαντζής Χ. Ι., Σώρρος Ι. Ν., 2012, Διοικητική Λογιστική, Business Plus A.E.
- Καραγιάννης Δ., 2007, Λογιστικά – Κοστολόγηση – Φοροτεχνικά – Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Καραγιάννης
- Καραγιώργος Θ., Παπαδόπουλος Δ., 2003, Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Γερμανός
- Κοσμάτος, Δ. (2006). "CRM: Customer Relationship Management, Ηστρατηγική επιλογή". Εκδόσεις Κλειδάριθμος. ISBN 960-209-805-8.
- Μπάλης Θ. Αθ., 2001, Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Α και Β, Σταμούλης
- Παπαδάκης Β. (2002), «Στρατηγική των Επιχειρήσεων: Ελληνική και Διεθνής εμπειρία», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα. .
- Παπαδάκης Β., 2016, Στρατηγική Των Επιχειρήσεων : Ελληνική και Διεθνής εμπειρία, Αθήνα, Εκδόσεις Ε. Μπένου

- Παπαστάθης Π., 2003, Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του, ΟΠΑΠ
- Πετράκης Π. (2016). Επιχειρηματικότητα και Ανάπτυξη. Εκδόσεις Παπαζήση.
- Πιπερόπουλος Π., (2007), Επιχειρηματικότητα, καινοτομία και Business Glusters, Εκδόσεις Πανεπιστημίου Μακεδονίας
- Σαλαβού, Ε. (2016). Οι δρόμοι εξέλιξης στο επιχειρείν. Προβληματισμοί καινοτομίας - αλλαγής - επιχειρηματικότητας - προβληματισμών. Εκδόσεις Καστανιώτη.
- Τριανταφυλλίδη Ιωάννα, Αθήνα 2015, ΕΚΔΔΑ, Τμήμα Διοίκησης & Οικονομικής Διαχείρισης, « Συναισθηματική νοημοσύνη στο χώρο της εργασίας : Περιορισμοί & οφέλη για τα στελέχη του δημόσιου τομέα »
- Τσακλάγκανος Α., 2000, Θεωρία και Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις Κυριακίδη
- Τσιμάρας Μ., 1995, Κόστος, Κοστολόγηση, Βιομηχανική Λογιστική, Εκδόσεις Παπαζήση 39
- Φιλίππου- Κεραμίδα Κατερίνα (2007), Ημερίδα με θέμα: «Καινοτομία και επιχειρηματικότητα» Ιωάννινα 1/7/2007 , Κέντρο Επιχείρησης και καινοτομίας Ηπείρου