



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

του

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ

Επιβλέπων καθηγητής: Οδυσσέας Παυλάτος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Νοέμβριος 2021

Αφιερώνεται στους γονείς μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η διπλωματική αυτή εργασία αποτελεί προαπαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού τίτλου στη Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση. Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στους ανθρώπους που ο καθένας με τον δικό του τρόπο βοήθησαν καθοριστικά στην ολοκλήρωσή της.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω από καρδιάς τους γονείς μου που στάθηκαν αρωγοί στην προσπάθειά μου. Τους ευχαριστώ για την ενθάρρυνση και συμπαράσταση και που βρίσκονται πάντα δίπλα μου σε καλές και κακές στιγμές.

Οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ σε όλους μου τους φίλους για το κουράγιο και τη στήριξη που μου έδωσαν όλο αυτόν τον καιρό μέχρι να φέρω εις πέρας τη παρούσα διπλωματική εργασία.

Τέλος, ιδιαίτερη αναφορά θα ήθελα να κάνω στον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Οδυσσέα Παυλάτο, για την καθοδήγηση και την πολύτιμη βοήθεια του. Θα ήθελα να τον ευχαριστήσω για την άμεση ανταπόκριση στις απορίες μου και το καλό κλίμα συνεργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία θα επιχειρήσει να εξετάσει την εφαρμογή της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής από διάφορες επιχειρήσεις, παρουσιάζοντας και αναλύοντας δύο περιπτώσεις επιχειρήσεων που εφάρμοσαν τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική.

Προς επίτευξη του σκοπού αυτού και για να γίνει σαφές το τί πραγματεύεται η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, πραγματοποιείται, αρχικά, μία ιστορική ανάπτυξη της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, παρουσιάζοντας τις θεωρίες που αναπτύχθηκαν από τους Simmonds (1981), Bromwich (1990) και Cravens & Guilding (2001). Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, το θεωρητικό πλαίσιο υιοθέτησής της και οι διάφορες τεχνικές της, ενώ γίνεται προσπάθεια να εντοπιστούν οι διαφορές της με τη Διοικητική Λογιστική. Επίσης, παρατίθενται οι έννοιες της ποιοτικής έρευνας καθώς και της μελέτης περίπτωσης, δίνοντας έμφαση στο σχεδιασμό μίας μελέτης περίπτωσης, στην ανάλυση των αποδεικτικών της στοιχείων, παρουσιάζοντας ταυτόχρονα τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά της.

Δυνάμει όλων των ανωτέρω, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι ένας σημαντικός παράγοντας για την επιτυχία της επιχείρησης ήταν η εφαρμογή της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής. Η πρόσβαση στα συστήματα πληροφοριών καθώς και η δημιουργία και η χρήση της γνώσης έχουν κάνει τις επιχειρήσεις να λαμβάνουν πιο ολοκληρωμένες αποφάσεις.

Λέξεις – κλειδιά: στρατηγική διοικητική λογιστική, ποιοτική έρευνα, μελέτη περίπτωσης, συστήματα πληροφοριών, περιβάλλον επιχείρησης.

ABSTRACT

This dissertation will attempt to examine the implementation of the Management Accounting Strategy by various companies, presenting and analyzing two cases of companies which applied the Strategic Management Accounting.

To achieve this goal and to clarify what Strategic Management Accounting is about, a historical development of Strategic Management Accounting is carried out, presenting the theories developed by Simmonds (1981), Bromwich (1990) and Cravens & Guilding (2001). Then the characteristics of the Management Accounting Strategy, the theoretical framework of its adoption and its various techniques are presented, while an attempt is made to identify its differences with Management Accounting. Also, the concepts of qualitative research as well as the case study are presented, emphasizing to the design of a case study, the analysis of its evidence, while presenting its advantages and disadvantages.

Based on all of the above, it can be concluded that an important factor for the success of the business was the implementation of the management accounting strategy. Access to information systems as well as the creation and use of knowledge have made businesses take more comprehensive decisions.

Keywords: Strategic management accounting, quality research, case study, information systems, business environment.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iv
ABSTRACT.....	v
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή.....	1
1.1 Εισαγωγή.....	1
1.2 Διατύπωση ερευνητικού ερωτήματος.....	2
1.3 Δομή εργασίας.....	2
1.4 Σύνοψη.....	3
Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση	4
2.1 Εισαγωγή.....	4
2.2 Στρατηγική Διοικητική Λογιστική	4
2.2.1 Ορισμός και Ιστορική Ανάπτυξη.....	4
2.2.2 Οι θεωρίες των Simmonds (1981) & Bromwich (1990).....	8
2.2.3 Η θεωρία των Cravens & Guilding (2001)	10
2.3 Χαρακτηριστικά της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.....	12
2.4 Θεωρητικό Πλαίσιο Υιοθέτησης Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής	13
2.5 Τεχνικές.....	14
2.5.1 Κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (Activity-based costing).....	14
2.5.2 Ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης (Balanced Scoreboard)	15
2.5.3 Κοστολόγηση ποιότητας (Quality Costing)	16
2.5.4 Συγκριτική αξιολόγηση (Benchmarking).....	18
2.5.5 Μέτρηση ολοκληρωμένης απόδοσης (Integrated performance measurement).....	19
2.5.6 Στρατηγική κοστολόγηση (Strategic Costing)	20
2.5.7 Στρατηγική τιμολόγηση (Strategic Pricing).....	21
2.6 Διαφορές Διοικητικής Λογιστικής και Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής	21
2.7 Έρευνες-Μελέτες για τα εργαλεία της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.	22
2.8 Σύνοψη.....	24
Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία	25
3.1 Εισαγωγή.....	25
3.2 Ποιοτική έρευνα	25

3.3 Η μελέτη περίπτωσης (case study)	26
3.3.1 Ιστορικά στοιχεία.....	26
3.3.2 Ορισμός της μελέτης περίπτωσης (case study)	27
3.3.3 Σχεδιασμός μίας μελέτης περίπτωσης (case study).....	28
3.3.4 Ανάλυση αποδεικτικών στοιχείων μίας μελέτης περίπτωσης.....	32
3.3.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μελέτης περίπτωσης	34
3.4 Σύνοψη.....	34
Κεφάλαιο 4:Μελέτες Περιπτώσεων	36
4.1 Εισαγωγή.....	36
4.2 Η περίπτωση μίας βρετανικής επιχείρησης	36
4.2.1 Η ιστορία και η δομή της επιχείρησης.....	36
4.2.2 Τοποθέτηση στην αγορά.....	36
4.2.3 Εταιρική κουλτούρα (Company Culture)	37
4.2.4 Το σύστημα διαχείρισης πληροφοριών (The Management Information System)	37
4.2.5 Τα συστήματα της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και η ανάπτυξή τους.....	38
4.2.6 Η χρήση των πληροφοριών (The use of information)	38
4.2.7 Συμπεράσματα από τη μελέτη περίπτωσης.....	40
4.3. Η μελέτη περίπτωσης της Honda	41
4.3.1 Πληροφορίες για την εταιρεία.....	41
4.3.2 Εταιρικό προφίλ και τμήματα	42
4.3.3 Η σχέση της εταιρείας με τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική.....	43
4.3.4 Στρατηγικοί στόχοι της εταιρείας.....	43
4.3.5 Συμπεράσματα από τη μελέτη περίπτωσης.....	46
4.4. Σύνοψη.....	47
Κεφάλαιο 5:	48
Συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	48
5.1 Εισαγωγή.....	48
5.2 Συμπεράσματα έρευνας	48
5.3 Περιορισμοί έρευνας	50
5.4. Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα	51
Βιβλιογραφία.....	52

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 4.1: Τα κύρια προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι λειτουργίες κάθε τμήματος.....	42
--	----

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγή

Η κατανόηση των σχέσεων μεταξύ στρατηγικής και λογιστικής είναι ένα από τα κεντρικά σημεία στις σκέψεις που βασίζονται σε μια ενδεχόμενη άποψη της λογιστικής. Θεμελιώδης είναι η σχέση μεταξύ στρατηγικής και συστημάτων ελέγχου διαχείρισης (MCS). Από τη δεκαετία του 1980 έρευνες και μελέτες περιπτώσεων διερεύνησαν τη σύνδεση μεταξύ συγκεκριμένων στοιχείων των συστημάτων ελέγχου διοίκησης (MCS) και της συγκεκριμένης στρατηγικής που υιοθέτησαν οι εταιρείες στο πλαίσιο μιας θεωρίας έκτακτης ανάγκης. Άλλες ενδεχόμενες μελέτες έχουν διερευνήσει τη σχέση μεταξύ στρατηγικής, συστημάτων ελέγχου διοίκησης (MCS) και απόδοσης. Άλλοι συγγραφείς έχουν ερευνήσει το ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει η στρατηγική στον σχεδιασμό του λογιστικού συστήματος (Honggowati et al., 2017).

Η αύξηση της έρευνας για την Στρατηγική Διοικητική Λογιστική οφείλεται στην αυξανόμενη σημασία για τους διαχειριστές πληροφοριών εκτός των ορίων της εταιρείας: Οι Simmonds (1981) και Bromwich (1990) επεσήμαναν την εξωτερική εστίαση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και η περαιτέρω έρευνα ήταν συνεπής με την υπόθεση τους (Turner et al., 2017).

Από στρατηγικής πλευράς διαχείρισης, οι Brouters και Roozen (1999) αντιμετώπισαν τις ακόλουθες «στρατηγικές λειτουργίες» που πρέπει να υποστηρίζουν οι πληροφορίες που παρέχονται από ένα στρατηγικό λογιστικό σύστημα:

- α. ανάλυση του περιβάλλοντος (environmental analysis)
- β. εναλλακτικές προτάσεις στρατηγικής (strategic alternative generation)
- γ. επιλογή εναλλακτικών στρατηγικών (strategic alternative selection)
- δ. σχεδιασμός της στρατηγικής υλοποίησης (planning the strategic implementation)
- ε. εφαρμογή του στρατηγικού σχεδίου (implementing the strategic plan)
- στ. έλεγχος της διαδικασίας υλοποίησης της στρατηγικής (controlling the strategic management process)

Αυτές οι πληροφορίες πρέπει, επομένως, να είναι:

- i) κυρίως μη χρηματοοικονομικές

- ii) επικεντρωμένες στο μέλλον
- iii) εσωτερικές και εξωτερικές
- iv) με βάση αξιόπιστες προβλέψεις του μέλλοντος (Alboron et al., 2017).

1.2 Διατύπωση ερευνητικού ερωτήματος

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται το περιεχόμενο και το ρόλο της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στη λήψη των επιχειρησιακών αποφάσεων, την άσκηση σωστής διοίκησης και ελέγχου. Ο ρόλος της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής ερευνάται μέσα από την παράθεση και την επισκόπηση της εγχώριας και διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, αλλά και την εφαρμογή τους στην πράξη μέσα από μία μελέτη περίπτωσης.

Κεντρικά ερωτήματα της διπλωματικής εργασίας είναι οι εξής:

Ερευνητικό ερώτημα 1: Μπορεί η υιοθέτηση και κατ' επέκταση η εφαρμογή της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής από μία εταιρεία να την οδηγήσει σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα;

Ερευνητικό ερώτημα 2: Πόσος σημαντικός είναι ο ρόλος του λογιστή στην εφαρμογή της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σε μία εταιρεία;

Ερευνητικό ερώτημα 3: Πώς η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική βοηθά με τις τεχνικές της στη διαμόρφωση και την υλοποίηση της στρατηγικής της επιχείρησης;

1.3 Δομή εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία πρώτη παρουσίαση για το ρόλο που έχει διαδραματίσει η πληροφορία στην αύξηση του ενδιαφέροντος για τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, ενώ διατυπώνεται και το βασικό ερώτημα της εργασίας. Το δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζει αναλυτικά, χρησιμοποιώντας την σχετική βιβλιογραφία, την έννοια της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Στο τρίτο κεφάλαιο παρατίθενται οι όροι της ποιοτικής έρευνας και της μελέτης περίπτωσης (case study), ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται δύο μελέτες περιπτώσεων που εφάρμοσαν τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Τέλος το πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τα συμπεράσματα, τους περιορισμούς της έρευνας αλλά και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

1.4 Σύνοψη

Το παρόν κεφάλαιο αποτελεί μία πρώτη απόπειρα να εισάγει τον αναγνώστη στην έννοια της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής καθώς και στο ρόλο που έχει διαδραματίσει η έννοια της πληροφορίας για την ανάπτυξη της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής. Επίσης έγινε η διατύπωση των διερευνητικών ερωτημάτων, γεγονός που θα συμβάλει σε συζήτηση για περαιτέρω έρευνα.

Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Εισαγωγή

Ο σκοπός αυτής της ενότητας είναι να παρουσιάσει, να αναλύσει και να εισάγει τον αναγνώστη στις βασικές έννοιες της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, όπως αυτές μνημονεύονται και παρουσιάζονται στη διεθνή βιβλιογραφία, καθώς και να επεξηγήσει το θεωρητικό πλαίσιο όπου θα στηριχθεί η παρούσα εργασία. Πιο συγκεκριμένα, στην ενότητα 2.2. παρουσιάζονται οι προσπάθειες διαφόρων οικονομολόγων για να αποσαφηνίσουν τον ορισμό της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής από τη δεκαετία του 1980 μέχρι και τις μέρες μας. Η ίδια ενότητα 2.2 αναφέρεται στις θεωρίες διάφορων επιφανών οικονομολόγων για το τι είναι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Η ενότητα 2.3 αναφέρεται στα χαρακτηριστικά της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και η ενότητα 2.4 στο θεωρητικό πλαίσιο υιοθέτησής της. Στην ενότητα 2.5 παρουσιάζονται εκτενώς οι τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και στην ενότητα 2.6 αναφέρονται οι διαφορές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και Διοικητικής Λογιστικής, ενώ στην ενότητα 2.7 παρατίθενται ορισμένες από τις μελέτες-έρευνες που έχουν γίνει κατά καιρούς για τα εργαλεία της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

2.2 Στρατηγική Διοικητική Λογιστική

2.2.1 Ορισμός και Ιστορική Ανάπτυξη

Τις τελευταίες δεκαετίες έχουν σημειωθεί αρκετές αλλαγές στο εξωτερικό περιβάλλον (π.χ. παγκοσμιοποίηση των επιχειρήσεων, ανάπτυξη της οικονομίας της γνώσης, συντομότεροι κύκλοι ζωής των προϊόντων και έντονος ανταγωνισμός) και στον οργανωτικό σχεδιασμό (π.χ. εφαρμογή ευέλικτων δομών εργασίας και προηγμένων τεχνολογιών κατασκευής) που εντατικοποίησαν τις προκλήσεις για τους διευθυντές των επιχειρήσεων (Oboh & Ajibolade, 2017).

Στη διαδικασία σχεδιασμού, λήψης αποφάσεων και ελέγχου, προκειμένου να επιτευχθούν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα και να ενισχυθούν οι οργανωτικές επιδόσεις, οι διαχειριστές πρέπει να συμπληρώνουν τις παραδοσιακές λογιστικές πληροφορίες διαχείρισης (οικονομικές,

εσωτερικές και ιστορικές πληροφορίες) με μη χρηματοοικονομικές, εξωτερικές πληροφορίες (Pavlatos et al., 2018).

Λόγω της δυσκολίας της συμβατικής λογιστικής διαχείρισης να παρέχει σχετικές λογιστικές πληροφορίες διαχείρισης και ως αποτέλεσμα πολλών κριτικών, προέκυψαν ορισμένες εξελίξεις στη λογιστική διαχείρισης, όπως η λογιστική βάσει δραστηριότητας, η λογιστική για προηγμένη τεχνολογία κατασκευής και η στρατηγική διοικητική λογιστική (Arunuangsirilert et al., 2017).

Η ιδέα της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής εισήχθη στη βιβλιογραφία λογιστικής διαχείρισης για πρώτη φορά από τον Simmonds (1981) σε μια δημοσίευση που δημοσιεύθηκε στο *Management Accounting*, ένα επαγγελματικό περιοδικό του Ηνωμένου Βασιλείου. Αρκετές μελέτες και εξελίξεις που ακολούθησαν έχουν θεωρήσει τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική μια ανάπτυξη της λογιστικής διαχείρισης με προσανατολισμό τη στρατηγική διαχείριση (η οποία περιλαμβάνει τη διαμόρφωση, την εφαρμογή και τον έλεγχο της στρατηγικής), το μάρκετινγκ και άλλες διαχειριστικές λειτουργίες. Θεώρησαν ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική υιοθετεί ως επί το πλείστον μια εσωτερική ή εξωτερική άποψη (με πελάτες, ανταγωνιστές και εστιασμένες αγορές) που παρέχει στρατηγικό προσανατολισμό. Ορισμένοι συγγραφείς θεώρησαν επίσης ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική περιλαμβάνει έναν προσανατολισμό σε εσωτερικούς πόρους και οργανωτικές δυνατότητες προκειμένου να υποστηρίξει εξωτερικές ανταγωνιστικές βάσεις. Αυτός ο προσανατολισμός είναι ιδιαίτερα σημαντικός δεδομένου ότι αυτοί οι πόροι αποτελούν πλέον το επίκεντρο της στρατηγικής διαχείρισης (Mayaeva et al., 2016).

Για πάνω από 30 χρόνια, δεν υπάρχει συμφωνημένος ορισμός της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και δεν υπάρχει επίσης συμφωνία σχετικά με το τί συνιστά Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Ορισμένες μελέτες κατέληξαν επίσης στο συμπέρασμα ότι η χρήση της είναι πολύ χαμηλή. Ωστόσο, σύμφωνα με αρκετούς συγγραφείς, η ανάπτυξη και η χρήση της είναι σημαντικές, δεδομένου ότι ο στρατηγικός προσανατολισμός της επιτρέπει την επίτευξη ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων και την ενίσχυση της οργανωτικής απόδοσης. Το ενδιαφέρον για την έρευνα της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής διατηρήθηκε και ενισχύθηκε με τη δημοσίευση ειδικών θεμάτων από το περιοδικό *Management Accounting Research* το 1996 και το 2012, και με την πρόσφατη ανάπτυξη ορισμένων μελετών (Doktoralina & Apollo, 2019; Sedevich-Fons, 2018).

Ο Simmonds (1981) παρουσίασε έναν ορισμό επικεντρωμένο στην παροχή και ανάλυση πληροφοριών σχετικά με τους ανταγωνιστές και τη χρήση του στην ανάπτυξη και παρακολούθηση επιχειρηματικής στρατηγικής. Ομοίως, ο Langfield-Smith (2008) επεσήμανε

ιδιαίτερα τη σημαντικότητα στο να παρέχονται στρατηγικές πληροφορίες που να σχετίζονται με τις δραστηριότητες των ανταγωνιστών. Προσανατόλισαν τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική κυρίως για την παροχή εξωτερικών πληροφοριών (που σχετίζονται με τους ανταγωνιστές) και μελλοντικών πληροφοριών, οι οποίες είναι χρήσιμες στην ανάπτυξη και παρακολούθηση της στρατηγικής. Ωστόσο, αυτοί οι ορισμοί περιορίζουν τη χρήση της στην παροχή πληροφοριών ανταγωνιστών και δεν υπάρχει καμία αναφορά για τις πληροφορίες που σχετίζονται με πελάτες, αγορές και γενικό περιβάλλον. Αυτές οι πληροφορίες είναι απαραίτητες για την ανάπτυξη και παρακολούθηση της επιχειρηματικής στρατηγικής και για τη δημιουργία βιώσιμης αξίας (Sugahara et al., 2017).

Ο Bromwich (1990), όπως ο Simmonds (1981) και ο Langfield-Smith (2008), αναφέρθηκαν στην παροχή πληροφοριών για τους ανταγωνιστές, αλλά επίσης εστίασαν τη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σε προϊόντα και αγορές γενικά. Ωστόσο, ο Bromwich (1990) έχει περιορίσει το πεδίο εφαρμογής της στην παροχή οικονομικών πληροφοριών και πληροφοριών σχετικά με το κόστος. Αυτός ο περιορισμός φαίνεται προφανής επειδή αρκετοί συγγραφείς έχουν θεωρήσει την παροχή μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών ως βασικό χαρακτηριστικό της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Επιπλέον, οι μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες αντιπροσωπεύουν ένα βασικό χαρακτηριστικό των σύγχρονων συστημάτων λογιστικής και ελέγχου διαχείρισης, επειδή επιτρέπουν την υπέρβαση των περιορισμών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και τον εντοπισμό των κύριων μοχλών επιτυχίας και απόδοσης (Honggowati et al., 2017).

Οι Turner et al (2017) ορίζουν τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως τη χρήση λογιστικής διαχείρισης και προσδιορισμού πληροφοριών για την υποστήριξη της στρατηγικής λήψης αποφάσεων. Επιπλέον, οι Ma (2003) και Tayles (2003) θεώρησαν ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική παρέχει στρατηγικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο. Ωστόσο, δεδομένου ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική αντιπροσωπεύει μια ανάπτυξη λογιστικής διαχείρισης με ισχυρότερο εξωτερικό προσανατολισμό, οι ορισμοί αυτοί είναι επίσης λίγο περιοριστικοί. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική πρέπει να συμβάλει στον σχεδιασμό (δηλαδή στη διαμόρφωση και ανάπτυξη της στρατηγικής), στην εφαρμογή και στον έλεγχο της στρατηγικής που αντιπροσωπεύουν τα τρία θεμελιώδη πράγματα της στρατηγικής διαχείρισης που έχουν τη συναίνεση των ερευνητών. Για παράδειγμα, η μελέτη που αναπτύχθηκε από τους Alboron et al (2017) έδειξε τη σημασία της λογιστικής διαχείρισης στο πλαίσιο του στρατηγικού σχεδιασμού .

Γενικότερα, οι Roslender (2003) και Hart (2003) θεώρησαν ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική συμβάλλει στη στρατηγική τοποθέτηση και περιλαμβάνει πληροφορίες

για τη λογιστική διαχείρισης, το μάρκετινγκ και τη στρατηγική διαχείριση. Έτσι, τόνισαν στον ορισμό τον προσανατολισμό της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής για το μάρκετινγκ (Oboh & Ajibolade, 2017).

Ορισμένοι συγγραφείς έχουν επίσης ορίσει τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως μια διαδικασία που περιλαμβάνει πτυχές της λογιστικής διαχείρισης και της στρατηγικής διαχείρισης. Για παράδειγμα, ο Dixon (1998) ορίζει τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως μια διαδικασία τεσσάρων βημάτων: i) ταυτοποίηση στρατηγικής επιχειρηματικής μονάδας, ii) ανάλυση στρατηγικού κόστους, iii) στρατηγική ανάλυση της αγοράς και iv) στρατηγική αξιολόγηση. Ο Lord (1996), με τη σειρά του, θεώρησε τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως μια διαδικασία (ή κύκλο) με τρία βήματα: i) συλλογή πληροφοριών σχετιζόμενες με τους ανταγωνιστές, ii) αξιοποίηση ευκαιριών μείωσης κόστους, iii) αντιστοίχιση της λογιστικής έμφασης με στρατηγική θέση. Άλλοι συγγραφείς έχουν επίσης ορίσει τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως ένα σύνολο πρακτικών, τεχνικών ή εργαλείων λογιστικής διαχείρισης με στρατηγικό προσανατολισμό που υποστηρίζουν τη διαδικασία στρατηγικής διαχείρισης. Ωστόσο, αυτές οι πρακτικές, τεχνικές ή εργαλεία θεωρούνται ως μέσα ή διάσταση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής για την εκπλήρωση του σκοπού της (Pavlatos & Kostakis, 2018).

Σε αυτό το πλαίσιο, η ανάλυση των ορισμών που παρατίθενται παραπάνω καταδεικνύει ότι δεν υπάρχει συναίνεση για τον ορισμό της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Ωστόσο, οι ορισμοί που αναλύθηκαν δείχνουν ότι υιοθετείται μια στρατηγική προσέγγιση στον προσδιορισμό, τη συλλογή, την ανάλυση και την αναφορά, καθώς και στη χρήση των πληροφοριών που απαιτούνται για τη στρατηγική διαχείριση, το μάρκετινγκ και άλλες διαχειριστικές λειτουργίες. Η ανάλυση επιτρέπει επίσης να επισημανθούν ορισμένα κοινά στοιχεία, όπως υπογραμμίζονται εν μέρει από τον Agasisti (2005), τα οποία είναι: i) η ανάπτυξη λογιστικής διαχείρισης με στρατηγικό προσανατολισμό, ii) ένας εξωτερικός προσανατολισμός με έμφαση στους πραγματικούς και πιθανούς ανταγωνιστές, αλλά και στους πελάτες και τις αγορές γενικά, iii) ένας προσανατολισμός για το μέλλον, ώστε να επιτρέπει τη δημιουργία και επίτευξη ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων και την ενίσχυση της οργανωτικής απόδοσης (Pavlatos & Kostakis, 2018).

Σύμφωνα με τους Nixon και Burns (2012), η έμφαση στους περισσότερους ορισμούς στις ανταγωνιστικές στρατηγικές και το μάρκετινγκ, περισσότερο από ό,τι στη στρατηγική διαχείριση, αντιπροσωπεύει έναν περιορισμό της βιβλιογραφίας που δεν λαμβάνει υπόψη τις πρόσφατες εξελίξεις στη στρατηγική διαχείριση. Ως εκ τούτου, είναι σημαντικό η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική να εξετάσει επίσης έναν προσανατολισμό προς τους εσωτερικούς

πόρους και τις οργανωτικές δυνατότητες (πνευματικό κεφάλαιο) για την υποστήριξη εξωτερικών ανταγωνιστικών βάσεων. Αυτοί οι πόροι, οι οποίοι είναι άυλοι και δεν είναι εύκολο να μιμηθούν, αποτελούν πλέον το επίκεντρο της στρατηγικής διαχείρισης και είναι απαραίτητοι για την υποστήριξη της οργανωτικής στρατηγικής και για την επίτευξη βιώσιμων ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων. Είναι επίσης σημαντικό η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική να διαδραματίζει ενεργό ρόλο στην επανεξέταση στρατηγικών και στην ανάπτυξη νέων μορφών λογιστικής διαχείρισης (Mayaeva et al., 2016).

Συνοψίζοντας, η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική αντιπροσωπεύει μια ανάπτυξη λογιστικής διαχείρισης που θα πρέπει να συνεργάζεται και να παρέχει στρατηγικές πληροφορίες για στρατηγική διαχείριση, μάρκετινγκ και άλλες διαχειριστικές λειτουργίες. Για το σκοπό αυτό υιοθετεί: i) έναν πιο εξωστρεφή προσανατολισμό στην εστίαση στους πελάτες, τους πραγματικούς, τους πιθανούς ανταγωνιστές και τις αγορές γενικά, ii) ένα προσανατολισμό στους εσωτερικούς πόρους και τις οργανωτικές δυνατότητες (πνευματικό κεφάλαιο), iii) ένα προσανατολισμό προς τα εμπρός που επιτρέπει τη δημιουργία και επίτευξη ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων και την ενίσχυση της οργανωτικής απόδοσης και iv) τόσο οικονομικές όσο και μη χρηματοοικονομικές τυπολογίες μέτρησης (Doktoralina et al., 2019).

2.2.2 Οι θεωρίες των Simmonds (1981) & Bromwich (1990)

Στη βιβλιογραφία για τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, ο Simmonds το 1982 ήταν ένας από τους πρώτους συγγραφείς που έκαναν έκκληση στον λογιστή διαχείρισης να αναλάβει έναν πιο ενεργό ρόλο στους οργανισμούς. Θεώρησε απαραίτητο ότι η συμμετοχή του λογιστή διαχείρισης στην παροχή εξωτερικών πληροφοριών μπορεί να είναι χρήσιμη για την πρόβλεψη των ενεργειών και των αντιδράσεων των ανταγωνιστών σχετικά με τις τιμές προϊόντος (ή υπηρεσίας). Ομοίως, οι Bromwich και Bhimani (1990) θεώρησαν σημαντικό να υπάρχει μεγαλύτερη συμμετοχή του λογιστή διαχείρισης σε άλλες οργανωτικές λειτουργίες, όταν είπαν ότι «η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης απαιτεί οι λογιστές να αγκαλιάζουν νέες δεξιότητες που εκτείνονται πέρα από τους συνήθεις τομείς τους και να συνεργάζονται πολύ περισσότερο με τη γενική διαχείριση, εταιρική στρατηγική, μάρκετινγκ και ανάπτυξη προϊόντων». Άλλοι έχουν επίσης θεωρήσει σημαντική τη συμμετοχή του λογιστή διαχείρισης σε άλλες οργανωτικές λειτουργίες, όπως η στρατηγική διαχείριση και η διαχείριση μάρκετινγκ, προκειμένου να παρέχουν στρατηγικές πληροφορίες που επιτρέπουν την εκτέλεση περισσότερων λειτουργιών διαχείρισης πιο αποτελεσματικά. Τα ευρήματα που ελήφθησαν από

τους Brouthers και Roozen (1999) σε μια μελέτη που επικεντρώθηκε σε στρατηγικές απαιτήσεις πληροφοριών 12 ανώτερων στελεχών από έξι εταιρείες, έδειξαν ότι «οι στρατηγικοί λογιστές μπορούν να γεφυρώσουν το χάσμα μεταξύ της παραδοσιακής λογιστικής και της στρατηγικής διαχείρισης και να παρέχουν στους στρατηγικούς διαχειριστές τον τύπο πληροφοριών ώστε να λάβουν ενημερωμένες και έγκαιρες αποφάσεις» (Nasieku & Githinji, 2016).

Ο όρος Στρατηγική Διοικητική Λογιστική επινοήθηκε από τον Simmonds το 1982 για να προσδιορίσει μια δυνητικά πολύτιμη προσέγγιση στη λογιστική στο πλαίσιο της διαχείρισης. Στο αποκορύφωμα της συζήτησης σχετικά με τη συνάφεια, οι Bromwich και Bhimani (1990) δανείστηκαν τον όρο για να ονομάσουν τη δική τους προτίμηση ως ένα μέσο για να καταστήσουν τη διαχειριστική λογιστική πιο σχετική. Ο Bromwich (1990) ορίζει τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως: «Η παροχή και ανάλυση χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις αγορές προϊόντων της εταιρείας και τις δομές κόστους των ανταγωνιστών και την παρακολούθηση των στρατηγικών της επιχείρησης και των στρατηγικών ανταγωνιστών της σε αυτές τις αγορές για μια σειρά περιόδων» (Oboh & Ajibolade, 2017).

Ενώ ο Simmonds (1982) είχε περιορίσει την άποψή του σε τεχνικές με επίκεντρο τον ανταγωνισμό, όπως εκτίμηση κόστους ανταγωνισμού, παρακολούθηση ανταγωνιστικής θέσης και στρατηγική τιμολόγηση, οι Bromwich και Bhimani (1990) επέκτειναν τον όρο για να ενσωματώσουν τη συλλογή πληροφοριών για πελάτες, προϊόντα και αγορές, καθεμία από τις οποίες μέχρι τότε αναγνωρίζονταν ως στρατηγικά σημαντικά φαινόμενα (Honggowati et al., 2017).

Ήταν αυτή η τελευταία ιδέα που οδήγησε τη Roslender (2003) να αναγνωρίσει τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως μια γενική προσέγγιση στη λογιστική για τη στρατηγική τοποθέτηση που χαρακτηρίστηκε από την ενσωμάτωση πληροφοριών από τη διαχειριστική λογιστική με εκείνες από τη διαχείριση μάρκετινγκ. Εκτός από την τεχνική κοστολόγησης των χαρακτηριστικών της θεωρίας των Bromwich και Bhimani (1990), η Roslender (2003) αναγνώρισε την κοστολόγηση στόχου και την κοστολόγηση κύκλου ζωής ως παραδείγματα Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, μαζί με τη στρατηγική διαχείριση κόστους, η οποία με το όφελος της οπίσθιας όρασης ήταν εσφαλμένη. Αυτή η εξαιρετικά συγκεκριμένη έννοια της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής ενσωματώθηκε στις επόμενες εργασίες της Roslender και της Hart, ενώ η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ορίστηκε το 2003 ως: «Μια προσπάθεια ενσωμάτωσης πληροφοριών από τη διαχείριση λογιστικής και τη διαχείριση μάρκετινγκ σε ένα στρατηγικό πλαίσιο διαχείρισης» (cited by Liu and Wen, 2017).

2.2.3 Η θεωρία των Cravens & Guilding (2001)

Οι Cravens και Guilding εντόπισαν 14 τεχνικές στρατηγικής διοικητικής λογιστικής (Cescon et al., 2019; Sedevich-Fons, 2018):

α. κοστολόγηση / διαχείριση με βάση τη δραστηριότητα (activity based costing) - η στρατηγική εστίαση αυτής της τεχνικής συνίσταται στη διαχείριση των δραστηριοτήτων μέσω των οποίων είναι δυνατόν να καθοριστούν δράσεις με στόχο την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

β. κοστολόγηση με βάσει τα χαρακτηριστικά των προϊόντων (attribute costing) - όπου θεωρούνται τα προϊόντα / υπηρεσίες ως ένα σύνολο χαρακτηριστικών που διαφοροποιούν τα προϊόντα που καθορίζουν το κόστος. Αυτή η τεχνική μπορεί να ερμηνευθεί ως εξωτερικά προσανατολισμένη επειδή τα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών καθορίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των πελατών.

γ. συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking) - περιλαμβάνει τον εντοπισμό των βέλτιστων πρακτικών και τη σύγκριση της απόδοσης του οργανισμού με αυτές τις πρακτικές με στόχο τη βελτίωση. Αυτή η τεχνική υπογραμμίζει τον εξωτερικό στρατηγικό προσανατολισμό προς τους ανταγωνιστές.

δ. ανταγωνιστική παρακολούθηση θέσεων (competitive position monitoring) - αποσκοπεί στη συλλογή πληροφοριών σχετικά με τους ανταγωνιστές, τις πωλήσεις, το μερίδιο αγοράς, τον όγκο και το κόστος μονάδας. Με βάση τις παρεχόμενες πληροφορίες, η εταιρεία είναι σε θέση να αξιολογήσει τη θέση της σε σχέση με τους κύριους ανταγωνιστές και, κατά συνέπεια, να ελέγξει ή να διαμορφώσει τη στρατηγική της.

ε. εκτίμηση κόστους ανταγωνιστών (competitor cost assessment) - σε αντίθεση με την προηγούμενη τεχνική, η αξιολόγηση κόστους ανταγωνιστή επικεντρώνεται συγκεκριμένα στις δομές κόστους των ανταγωνιστών και η κύρια κριτική αυτής της τεχνικής αφορά τις πηγές πληροφοριών.

στ. αξιολόγηση απόδοσης ανταγωνιστών βάσει δημόσιων οικονομικών καταστάσεων (competitor performance appraisal based on public financial statements) - μια σχετική πηγή αξιολόγησης ανταγωνιστών αποτελείται από δημόσιες οικονομικές καταστάσεις. Η σημερινή διεθνής λογιστική εναρμόνιση επιτρέπει μια απλούστερη σύγκριση μεταξύ εταιρειών διαφορετικών χωρών.

ζ. λογιστική πελατών (customer profitability analysis)- αυτή η τεχνική θεωρεί τους πελάτες ή την ομάδα πελατών ως μονάδα λογιστικής ανάλυσης και στοχεύει στην εκτίμηση των κερδών, των πωλήσεων ή των εξόδων που προκύπτουν από πελάτες ή τμήματα πελατών.

η. ολοκληρωμένη μέτρηση απόδοσης (balanced scoreboard) – ορίζεται ως ένα ολοκληρωμένο σύστημα μέτρησης απόδοσης, το οποίο περιέχει τόσο οικονομικά όσο και μη χρηματοοικονομικά μέτρα (ισορροπημένη κάρτα αποτελεσμάτων).

θ. κοστολόγηση κύκλου ζωής (life cycle costing) - στοχεύει στον υπολογισμό του συνολικού κόστους ενός προϊόντος καθ' όλη τη διάρκεια του κύκλου ζωής του, από το σχεδιασμό έως τη μείωση, μέσω της εισαγωγής, της ανάπτυξης και της ωριμότητας. Είναι μια σαφής μακροπρόθεσμη λογιστική προοπτικής και προσανατολισμού της αγοράς.

ι. προσδιορισμός κόστους ποιότητας (quality costing) - η ποιότητα του προϊόντος έχει γίνει προϋπόθεση για την επιτυχία της αγοράς. Αυτή η τεχνική ταξινομεί και παρακολουθεί το κόστος που απορρέει από την πρόληψη ποιότητας, την εκτίμηση, τις εσωτερικές και εξωτερικές αστοχίες.

κ. η στρατηγική κοστολόγηση (strategic costing) - τα συστήματα κοστολόγησης μπαίνουν σταδιακά στη διαδικασία στρατηγικής διαχείρισης, πράγμα που σημαίνει ότι τα συστήματα κοστολόγησης πρέπει να εξετάζουν ρητά τη στρατηγική και την επιδίωξη μακροπρόθεσμου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

λ. στρατηγική τιμολόγηση (strategic pricing) - επικεντρώνεται στη χρήση πληροφοριών για τους ανταγωνιστές, όπως οι αντιδράσεις των ανταγωνιστών στις μεταβολές των τιμών, η ελαστικότητα των τιμών, οι οικονομίες κλίμακας και η εμπειρία στη διαδικασία τιμολόγησης.

μ. κοστολόγηση με βάση τους στόχους (target costing) - μέσα σε αυτήν την τεχνική παρεμβαίνουν πολλοί εξωτερικοί παράγοντες.

ν. κοστολόγηση αλυσίδας αξίας (value chain costing) - προτείνει μια προσέγγιση στη λογιστική που λαμβάνει υπόψη όλες τις δραστηριότητες που εκτελούνται από το σχεδιασμό έως τη διανομή του προϊόντος. Οι στρατηγικές επιπτώσεις αφορούν την εκμετάλλευση των οικονομιών και της αποτελεσματικότητας που απορρέουν από τους εξωτερικούς δεσμούς μεταξύ της εταιρείας, των προμηθευτών και των πελατών.

Αυτή η ομάδα των στρατηγικών λογιστικών τεχνικών διαχείρισης αποκαλύπτει, αφενός, ότι μια προσέγγιση που βασίζεται σε διαδικασίες ανάλυσης και παρακολούθησης αντιπροσωπεύει μια σταθερή βάση για την επίτευξη στρατηγικών στόχων και, αφετέρου, το γεγονός ότι τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα είναι εξίσου σημαντικά, όπως οι οικονομικοί δείκτες για τη μέτρηση της απόδοσης.

2.3 Χαρακτηριστικά της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

Οι περισσότερες μελέτες σχετικά με την εφαρμογή και τη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής έχουν εξετάσει μόνο μια διάσταση που σχετίζεται με τις λογιστικές πρακτικές διαχείρισης με στρατηγικό προσανατολισμό. Ωστόσο, αρκετοί συγγραφείς έχουν αναγνωρίσει στο πλαίσιο της βιβλιογραφίας τη σημασία της συμμετοχής του λογιστή διαχείρισης στη διαδικασία στρατηγικής διαχείρισης και άλλων διευθυντικών λειτουργιών. Ισχυρίστηκαν ότι η μεγαλύτερη συμμετοχή του λογιστή διαχείρισης στη στρατηγική λήψη αποφάσεων επιτρέπει την κατάλληλη ανάπτυξη λογιστικών συστημάτων διαχείρισης με στρατηγικό προσανατολισμό και τη χρήση πρακτικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι τρέχουσες απαιτήσεις των λογιστικών πληροφοριών διαχείρισης (Honggowati et al., 2017).

Παρόλο που ορισμένες μελέτες έχουν σιωπηρά θεωρήσει τη σημασία της συμμετοχής του λογιστή διαχείρισης στη διαδικασία στρατηγικής διαχείρισης και άλλες που θεωρούν απαραίτητες την κατανόηση του ρόλου του λογιστή διαχείρισης στην υιοθέτηση και τη χρήση των συστημάτων λογιστικής διαχείρισης και ελέγχου, μόνο οι Cravens και Guilding (2001) εξέτασαν ταυτόχρονα τις δύο αυτές διαστάσεις (Turner et al., 2017).

Η σημασία της συμμετοχής του λογιστή διαχείρισης σε διάφορες οργανωτικές λειτουργίες και στην ανάπτυξη λογιστικών συστημάτων διαχείρισης με στρατηγικό προσανατολισμό έχουν αναφερθεί από πολλούς συγγραφείς. Έχουν παρατηρήσει μεγαλύτερη συμμετοχή του λογιστή διαχείρισης στη συνολική λήψη αποφάσεων, ιδίως στη στρατηγική λήψη αποφάσεων και ζήτησαν να αναλάβουν έναν πιο ενεργό ρόλο στους οργανισμούς. Το κύριο επιχείρημα είναι ότι ο λογιστής διαχείρισης παρουσιάζει ένα ευρύ όραμα των οργανισμών και των βασικών δεξιοτήτων για την προώθηση οργανωτικών αλλαγών που απαιτούνται σε ένα πλαίσιο αβεβαιότητας και έντονου ανταγωνισμού.

Επιπλέον, σε στρατηγικές καταστάσεις, ο λογιστής διαχείρισης υποστηρίζει τους οργανισμούς για να κατανοήσουν κάθε εναλλακτική λύση με διαφανή και αντικειμενικό τρόπο και να λάβουν τις καλύτερες αποφάσεις (Alboron et al., 2017).

Οι Cravens et al (2001), για παράδειγμα, τόνισαν τη σημασία της συνεργασίας μεταξύ του λογιστή διαχείρισης και των διαχειριστών μάρκετινγκ για την υποστήριξη αποφάσεων σχετικά με τη διαχείριση επωνυμιών. Ο Tayles (2001) τόνισε το ρόλο του λογιστή διαχείρισης στην υιοθέτηση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής για την αναγνώριση, τη μέτρηση και τη διαχείριση του πνευματικού κεφαλαίου. Ομοίως, ο Chiucchi (2012) τόνισε τον βασικό ρόλο του λογιστή διαχείρισης στο σχεδιασμό και την εφαρμογή συστημάτων μέτρησης πνευματικού

κεφαλαίου και τη σημασία της συνεργασίας του με διαχειριστές διαφόρων τμημάτων, όπως το μάρκετινγκ και το ανθρώπινο δυναμικό (Oboh & Ajibolade, 2017).

2.4 Θεωρητικό Πλαίσιο Υιοθέτησης Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

Είναι χρήσιμο να αντιστοιχίζεται η στρατηγική επιχειρηματική μονάδα (SBU) με τη σχετική στρατηγική επιχειρηματικής μονάδας. Το SBU είναι τμήμα της εταιρείας ή υποενότητα που έχει μια ξεχωριστή εξωτερική αγορά για αγαθά ή υπηρεσίες που διαφέρουν από ένα άλλο SBU. Λαμβάνοντας υπόψη το παράδειγμα ενός γραφείου ακινήτων, η γραμμή πωλήσεων ακινήτων σε ένα νησί είναι ένα συγκεκριμένο SBU που διαφέρει από αυτό των άλλων γραμμών πώλησης ακινήτων σε αστικές περιοχές. Οι πωλήσεις κατοικιών στο χωριό και οι σχετικοί κανονισμοί διαφέρουν από εκείνους για τα πολυώροφα κτίρια στις πόλεις. Μια στρατηγική επιχειρηματικής μονάδας αφορά τον τρόπο επιτυχούς ανταγωνισμού σε συγκεκριμένες αγορές. Είναι σημαντικό να γίνει εστίαση σε ένα συγκεκριμένο τμήμα, όπως τα φιλικά προς το περιβάλλον αυτοκίνητα στην αυτοκινητοβιομηχανία ή το Διαδίκτυο και η τηλεφωνική τραπεζική στη βιομηχανία λιανικής τραπεζικής (Kariuki & Kamau, 2016).

Μια άλλη στρατηγική είναι η διαφοροποίηση. Αυτό οδηγεί σε μοναδική σύγκριση με ανταγωνιστές, για παράδειγμα, λωσιόν περιποίησης δέρματος και παιχνίδια πολυμέσων. Περιλαμβάνει την παροχή πραγματικής ή δυνητικής αξίας σε πελάτες σε σχέση με τους ανταγωνιστές. Επιπρόσθετα κόστη είναι ανεκτά εάν προσθέτουν οφέλη στους πελάτες, με κέρδος που επιτυγχάνεται μέσω της καθορισμένης τιμής Premium. Πριν αποκομίσει κέρδος η επιχείρηση, η πρώτη ανησυχία είναι όταν μπορεί να επιτευχθεί μια κατάσταση νεκρού σημείου. Είναι σύνηθες να ρωτάμε ποιος τύπος επιχείρησης είναι δύσκολο να βγάλει κέρδος, πού πρέπει να αυξήσουμε ή να μειώσουμε τα περιουσιακά στοιχεία, ποιές είναι οι βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες αποδόσεις κ.λπ.. (Pasch, 2019).

Ως απάντηση στο σύγχρονο εξελιγμένο επιχειρηματικό περιβάλλον, αναπτύσσονται πολλές νέες λογιστικές πρακτικές διαχείρισης για να δοθεί έμφαση στη χρήση λογιστικών δεδομένων και σχετικών πληροφοριών σχετικά με επιχειρηματικές στρατηγικές και λειτουργίες. Οι επιχειρηματικές στρατηγικές και τα λογιστικά εργαλεία διαχείρισης ενσωματώνονται ως στρατηγική λογιστική διαχείρισης. Πρόκειται για ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για τη λήψη στρατηγικών και χρηματοοικονομικών αποφάσεων και για την ενσωμάτωση της επιχειρηματικής απόδοσης που χρειάζεται ανταγωνιστική, επιχειρησιακή και οικονομική ανάλυση (Ojua, 2017).

2.5 Τεχνικές

2.5.1 Κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (Activity-based costing)

Αρκετοί Αμερικανοί μελετητές και επαγγελματίες σχεδίασαν τη μέθοδο ABC κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1980. Η ABC εμφανίστηκε σε ένα ολοένα και πιο περίπλοκο περιβάλλον που οδηγεί σε υψηλότερο γενικό κόστος. Η μέθοδος ABC είναι ένα σύστημα εκλεπτυσμένου κόστους που επιτρέπει, πρώτον, να ταξινομήσει το μεγαλύτερο κόστος ως άμεσο, δεύτερο να επεκτείνει τον αριθμό των ομάδων έμμεσων δαπανών και τρίτο να προσδιορίσει τους οδηγούς κόστους. Η ABC ευνοεί την καλύτερη κατανομή κόστους χρησιμοποιώντας μικρότερες ομάδες κόστους που ονομάζονται δραστηριότητες (Patera & Sojakova, 2020).

Μια εξελιγμένη προσέγγιση εκχώρησης κόστους, η οποία εκχωρεί πόρους σε δραστηριότητες και έπειτα κοστίζει σε αντικείμενα κόστους, βρίσκεται στο επίκεντρο της μεθόδου. Χρησιμοποιώντας προγράμματα οδήγησης κόστους, το κόστος των δραστηριοτήτων είναι η βάση για την εκχώρηση κόστους σε αντικείμενα κόστους, όπως προϊόντα ή υπηρεσίες. Από την τελική εργασία των Johnson και Kaplan (1987) σχετικά με την «Σχετική απώλεια» των λογιστικών πρακτικών διαχείρισης, προέκυψαν αρκετές λογιστικές εξελίξεις διαχείρισης με βάση τη στρατηγική λογιστική διαχείριση. Η ιστορική έρευνα των Johnson και Kaplan (1987) κάνει κατανοητό το πλαίσιο από το οποίο προέκυψε η μέθοδος ABC. Αναζητώντας μεθόδους λογιστικής διαχείρισης που θα μπορούσαν να αποσαφηνίσουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, προτείνουν πρώτα μια πιο εμπειριστατωμένη ανάλυση των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών και, δεύτερον, μια στενότερη σύνδεση μεταξύ στρατηγικής και επιχειρησιακής διαχείρισης. Αυτές οι προτάσεις καθορίζουν την ανάπτυξη της ισορροπημένης κάρτας αποτελεσμάτων και ενός στρατηγικού προσανατολισμού ABC (Al-Dweikat & Nour, 2018).

Η δομή της ABC κάνει κατανοητή τη φυσική στρατηγική της κατεύθυνση: τον κεντρικό ρόλο της έννοιας του οδηγού κόστους ως μεταβλητή που εξηγεί την κατανάλωση κόστους και περιγράφει τις αλυσίδες αξίας, υλοποιεί τη σύνδεση μεταξύ στρατηγικής και επιχειρησιακής διαχείρισης. Μια προσέγγιση διαδικασίας βρίσκεται στην καρδιά της ABC και η εταιρεία θεωρείται ως ένα δίκτυο οριζόντιων, επίπεδων και εγκάρσιων δομών όπου οι δραστηριότητες εξαρτώνται από τις απαιτήσεις της αγοράς (Odia, 2019).

Η διόρθωση παραπλανητικών γενικών κατανομών ήταν ο πρώτος στόχος κατά το σχεδιασμό της ABC. Ήταν μια απάντηση στις ανακριβείς αμερικανικές μεθόδους

κοστολόγησης. Ωστόσο, αρκετοί ακαδημαϊκοί, όπως ο Lebas στη Γαλλία, εξηγούν ότι η ABC απέκτησε γρήγορα τη διαχείριση και τις στρατηγικές διαστάσεις. Οι Jones και Dugdale (2002) επισημαίνουν τους δεσμούς μεταξύ της ABC και της θεωρίας στρατηγικής διαχείρισης κόστους. Οι Shank και Govindarajan (1993) ανέπτυξαν ένα επιχειρησιακό μοντέλο με τον ορισμό των βασικών παραγόντων επιτυχίας, που καθορίστηκαν χρησιμοποιώντας μια ανταγωνιστική ανάλυση του περιβάλλοντος και μια ανάλυση των εσωτερικών διαδικασιών, με τη βοήθεια της ABC. Η ABC είναι ένα στρατηγικό σύστημα διαχείρισης κόστους με προοπτική κύκλου ζωής και αλυσίδα αξίας. Χρησιμοποιώντας τα έργα του Porter (1985), οι Shank και Govindarajan (1993) προτείνουν την ενσωμάτωση των διαστάσεων του πελάτη και του προμηθευτή στο σύστημα κατανομής κόστους (cited by Jbarah, 2018).

Για τη σύνθεση, η ABC καθιστά δυνατή την αποκρυπτογράφηση της οργανωτικής αρχιτεκτονικής, των δεσμών μεταξύ στρατηγικής και επιχειρησιακής διαχείρισης, της αμφισβήτησης στρατηγικών υποθέσεων και του φωτισμού νέων. Ένα ιστορικό υπόβαθρο δείχνει ότι οι εταιρείες έχουν πειραματιστεί με αρκετά εργαλεία διαχείρισης κόστους με βάση την ABC (Jbarah, 2018).

2.5.2 Ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης (Balanced Scoreboard)

Υπήρξε πολλαπλασιασμός μη χρηματοοικονομικών καθώς και μέτρων χρηματοοικονομικής απόδοσης. Παραδείγματα είναι τα μέτρα ποιότητας, τα μέτρα παροχής υπηρεσιών και τα μέτρα ικανοποίησης πελατών. Επιπλέον, συχνά δεν είναι σαφές στους διευθυντές πώς τα μη οικονομικά μέτρα συμβάλλουν σε ολόκληρη την εικόνα της επιτυχίας του οργανισμού. Οι Kaplan και Norton (2003) πρότειναν να επινοηθεί μια ισορροπημένη κάρτα αποτελεσμάτων για έναν μεμονωμένο οργανισμό για τον προσδιορισμό των βασικών μέτρων απόδοσης και τη σύνδεση οικονομικών και μη χρηματοοικονομικών μέτρων απόδοσης. Η ισορροπημένη κάρτα αποτελεσμάτων είναι ένα σύνολο μέτρων που δίνει στην ανώτερη διοίκηση μια ολοκληρωμένη αλλά γρήγορη εικόνα της λειτουργίας. Οι Kaplan και Norton (2003) χρησιμοποίησαν το «Μεταφραστικό Όραμα και Στρατηγική: Τέσσερις Προοπτικές» για να δείξουν πώς η ισορροπημένη κάρτα αποτελεσμάτων συνδέει τα μέτρα απόδοσης. Καθιερώνουν ένα πλαίσιο οράματος και στρατηγικής για να ενσωματώσουν τέσσερις επιχειρηματικές προοπτικές της εταιρείας (Warrad, 2019):

α. Προοπτική μάθησης και ανάπτυξης - περιλαμβάνει μέτρα ανθρώπινου δυναμικού όπως ικανοποίηση εργαζομένων, διατήρηση εργαζομένων, σύνολα δεξιοτήτων κ.λπ..

β. Προοπτική επιχειρηματικής διαδικασίας - περιλαμβάνει οικονομικά μέτρα όπως κόστος, απόδοση και ποιότητα. Είναι για επιχειρηματικές διαδικασίες όπως αγορά υλικών, παραγωγή και ολοκλήρωση παραγγελιών.

γ. Προοπτική πελάτη - περιλαμβάνει μέτρα όπως διατήρηση πελατών, ικανοποίηση πελατών και μερίδιο αγοράς σε τμήματα στόχους.

δ. Δημοσιονομικές προοπτικές - περιλαμβάνει χρηματοοικονομικά μέτρα όπως λειτουργικά κέρδη, απόδοση του απασχολούμενου κεφαλαίου και οικονομική προστιθέμενη αξία.

Αυτές οι τέσσερις προοπτικές δεν είναι συλλογές ανεξάρτητων προοπτικών. Υπάρχει μια λογική σύνδεση μεταξύ τους - η μάθηση και η ανάπτυξη συμβάλλουν σε καλύτερες επιχειρηματικές διαδικασίες, οι οποίες με τη σειρά τους οδηγούν σε αυξημένη αξία για τους πελάτες, η οποία τελικά συμβάλλει στη βελτίωση της οικονομικής απόδοσης (Shehadeh, 2017).

2.5.3 Κοστολόγηση ποιότητας (Quality Costing)

Η μη ικανοποίηση των αναγκών και των προσδοκιών των πελατών ή η μη τήρηση της πρώτης φοράς, κοστίζει στη μέση εταιρεία μεταξύ 15 και 30 τοις εκατό των εσόδων από την πώληση. Είναι επομένως ζωτικής σημασίας να γίνει αντιληπτό το διαφορετικό κόστος που σχετίζεται με την ποιότητα προκειμένου να γίνει έλεγχος. Ένα κόστος που σχετίζεται με την ποιότητα είναι το «κόστος διασφάλισης της ποιότητας» καθώς και η απώλεια που προκύπτει όταν η ποιότητα δεν επιτυγχάνεται. Το κόστος ποιότητας ταξινομείται ως κόστος πρόληψης, κόστος εκτίμησης, κόστος εσωτερικής αποτυχίας και εξωτερικό κόστος αποτυχίας (Fowzia & Afroz, 2016).

Το κόστος πρόληψης αντιπροσωπεύει το κόστος κάθε δράσης που αναλαμβάνεται για την πρόληψη ή τη μείωση ελαττωμάτων και βλαβών. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν (Ojua, 2017) :

α. έρευνες πελατών (customer surveys)

β. έρευνα των αναγκών των πελατών (customer needs research)

γ. επιτόπιες δοκιμές (field tests)

δ. ποιοτικά προγράμματα εκπαίδευσης και κατάρτισης (quality education and training programs)

ε. κριτικές προμηθευτή (supplier reviews)

στ. επένδυση σε βελτιωμένο εξοπλισμό παραγωγής (investment in improved production equipment)

ζ. ποιοτική μηχανική (quality mechanical equipment)

Το κόστος εκτίμησης είναι το κόστος που προκύπτει, όπως η επιθεώρηση και ο έλεγχος, για την αρχική διαπίστωση της συμμόρφωσης του προϊόντος με τις απαιτήσεις ποιότητας. Παραδείγματα μπορεί να είναι (Cerne et al., 2016):

- α. το κόστος κεφαλαίου του εξοπλισμού μέτρησης (capital cost of measuring equipment)
- β. επιθεώρηση και δοκιμή (inspection and testing)
- γ. έλεγχοι ποιότητας προϊόντος (product quality controls)
- δ. παρακολούθηση ελέγχου διαδικασίας (process control monitoring)
- ε. έξοδα εξοπλισμού δοκιμής (testing equipment costs)

Το κόστος εσωτερικής αποτυχίας είναι το κόστος που προκύπτει από την ανεπαρκή ποιότητα όπου το πρόβλημα ανακαλύπτεται πριν από τη μεταβίβαση της κυριότητας από τον προμηθευτή στον αγοραστή. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν:

- α. κόστος επανεπεξεργασίας ή διόρθωσης (reprocessing or correction costs)
- β. καθαρό κόστος απορριμμάτων (net waste cost)
- γ. απόρριψη ελαττωματικών προϊόντων (disposal of defective products)
- δ. χρόνος διακοπής ή αδράνειας λόγω προβλημάτων ποιότητας (downtime or inactivity due to quality problems).

Το εξωτερικό κόστος είναι το κόστος που προκύπτει από την ανεπαρκή ποιότητα που ανακαλύφθηκε μετά τη μεταβίβαση ιδιοκτησίας από τον προμηθευτή στον αγοραστή.

Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν (Honggowati et al., 2017) :

- α. διερεύνηση και επεξεργασία καταγγελιών (investigation and processing of complaints)
- β. αξιώσεις εγγύησης (warranty claims)
- γ. κόστος των χαμένων πωλήσεων (cost of lost sales)
- δ. υπενθύμιση του προϊόντος. (product reminder)

Το κόστος εκτίμησης και πρόληψης μπορεί επίσης να αναφέρεται ως κόστος συμμόρφωσης, ενώ το κόστος εσωτερικής και εξωτερικής αποτυχίας μπορεί να αναφέρεται ως κόστος μη συμμόρφωσης. Αυτό σημαίνει ότι όλοι στην αλυσίδα αξίας συμμετέχουν στη διαδικασία, συμπεριλαμβανομένων υπαλλήλων, πελατών και προμηθευτών (Ebrahimi et al., 2019).

2.5.4 Συγκριτική αξιολόγηση (Benchmarking)

Η επίσημη ορολογία ορίζει τη συγκριτική αξιολόγηση ως «καθιέρωση, μέσω της συλλογής δεδομένων, στόχων και συγκρίσεων που επιτρέπουν τον προσδιορισμό των σχετικών επιπέδων απόδοσης (και ιδιαίτερα των τομέων χαμηλής απόδοσης). Η υιοθέτηση αναγνωρισμένων βέλτιστων πρακτικών θα βελτιώσει την απόδοση.» (Oboh & Ajibolade, 2017)

Οι ασκήσεις συγκριτικής αξιολόγησης μπορεί να περιλαμβάνουν είτε ολόκληρο τον οργανισμό είτε μέρος αυτού, αλλά πάντοτε απαιτούν τη συμμετοχή περισσότερων από ένα μερών ή συνεργατών. Μπορούν να ταξινομηθούν είτε βάσει αποτελεσμάτων, η οποία συγκρίνει μετρήσεις απόδοσης, είτε βάσει διαδικασίας, που κοιτάζει πίσω από τις μετρήσεις για να αναλύσει τις διαδικασίες που τις δημιουργούν. Μπορούν να χρησιμοποιηθούν διάφοροι τύποι συγκριτικής αξιολόγησης (Clarke et al., 2019) :

- α. Η εσωτερική συγκριτική αξιολόγηση συγκρίνει μια λειτουργική μονάδα ή λειτουργία με μια άλλη στον ίδιο κλάδο.
- β. Η λειτουργική συγκριτική αξιολόγηση συγκρίνει τις εσωτερικές λειτουργίες με αυτές των καλύτερων εξωτερικών επαγγελματιών, ανεξάρτητα από τη βιομηχανία τους.
- γ. Η συγκριτική αξιολόγηση συγκεντρώνει πληροφορίες για άμεσους ανταγωνιστές μέσω τεχνικών όπως η αντίστροφη μηχανική.
- δ. Η στρατηγική συγκριτική αξιολόγηση είναι ένας τύπος ανταγωνιστικής συγκριτικής αξιολόγησης που στοχεύει ειδικά στη στρατηγική δράση και στην οργανωτική αλλαγή.
- ε. Η ανάπτυξη της συγκριτικής αξιολόγησης συνδέεται στενότερα με την Xerox, η οποία εισήγαγε την πρακτική το 1983.

Τα προγράμματα συγκριτικής αξιολόγησης περιλαμβάνουν τέσσερα βήματα (Pradhan et al., 2018). :

- α. Αναγνώριση ή / και βαθμονόμηση του κενού απόδοσης
- β. Αποσαφήνιση του στρατηγικού αντικτύπου της συγκριτικής αξιολόγησης
- γ. Προσδιορισμός και εφαρμογή βελτιώσεων διαδικασίας ή στρατηγικών αλλαγών
- δ. Διατήρηση ερεθίσματος για συνεχή βελτίωση

Η συγκριτική αξιολόγηση μπορεί να βοηθήσει τους οργανισμούς να δείξουν ότι μπορούν να επιτευχθούν στόχοι απόδοσης, να επιταχύνουν τη διαχείριση αλλαγών και να επιτρέπουν τη βελτίωση της διαδικασίας. Μπορεί επίσης να τους βοηθήσει να διατηρήσουν την εστίαση στο εξωτερικό περιβάλλον και να κατανοήσουν την απόδοση παγκόσμιας κλάσης (Holmgren et al., 2017).

2.5.5 Μέτρηση ολοκληρωμένης απόδοσης (Integrated performance measurement)

Η ολοκληρωμένη στρατηγική συστήματος μέτρησης απόδοσης (IPMSS) είναι η ικανότητα της εταιρείας να εφαρμόζει το σύνολο των διαφορετικών μέτρων για τον ποσοτικό προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας των ενεργειών της εταιρείας. Αναλυτικά, το σύνολο των διαφορετικών μετρήσεων ή μέτρων πρέπει να περιλαμβάνει οικονομικά και μη χρηματοοικονομικά μέτρα, μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα μέτρα, εσωτερικά και εξωτερικά μέτρα μαζί, προκειμένου να υποστηρίξει τις σωστές διαδικασίες λήψης αποφάσεων μέσω της συλλογής, επεξεργασίας, ανάλυσης, ποσοτικοποίησης πληροφοριών σχετικά με τις επιδόσεις της εταιρείας, παρουσιάζοντας τα αποτελέσματα απόδοσης με τη μορφή μιας σύντομης επισκόπησης. Το IPMSS διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των λειτουργιών, τη μέτρηση και τη σύγκριση των επιδόσεων άλλων επιχειρήσεων στον ίδιο κλάδο, τμήματα, ομάδες και άτομα εντός της επιχείρησης. Επιπλέον, μπορεί να παρέχει τις πληροφορίες για την παρακολούθηση της προόδου των σχεδίων συγκρίνοντας την πραγματική απόδοση με τους οργανωτικούς στρατηγικούς στόχους. Όταν το IPMSS είναι το καλύτερο, θα βελτιώσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της κατανομής αρμοδιοτήτων, του καθορισμού στόχων και των ικανοποιητικών αποτελεσμάτων (Sugiyarti et al., 2020).

Στον τομέα της λογιστικής διαχείρισης, η εξέλιξη του συστήματος μέτρησης επιδόσεων χωρίζεται σε δύο φάσεις ως εξής: στην πρώτη φάση πολλοί οργανισμοί επικεντρώθηκαν στον προσανατολισμό του λογιστικού κόστους και στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, ενώ βασικές τεχνικές που χρησιμοποιούνταν συχνά από τις εταιρείες ως ανάλυση διακύμανσης κόστους, επικεντρώθηκαν στο τυπικό κόστος και σε ευέλικτους προϋπολογισμούς. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1940 έως το 1950, οι έννοιες της παραγωγικότητας εμφανίστηκαν σε κατασκευαστικούς οργανισμούς (π.χ. ποιοτικός έλεγχος, μείωση διακύμανσης και τυποποίηση) για να οδηγήσουν σε μεγαλύτερη έμφαση σε οικονομικά μέτρα όπως οι πωλήσεις, τα κέρδη, η απόδοση των επενδύσεων και άλλοι χρηματοοικονομικοί δείκτες. Στη συνέχεια, τα οικονομικά μέτρα έγιναν το σημαντικό μέρος της μέτρησης της απόδοσης και χρησιμοποιήθηκαν για την ανάπτυξη του κόστους και τη διαχείριση συνολικών συστημάτων ελέγχου. Μετά το 1980, λόγω των αλλαγών στο ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον και τις τεχνολογίες, η κρίσιμη προοπτική των επιχειρήσεων είχε μετατοπιστεί από την παραγωγικότητα στην ποιότητα, το χρόνο, το κόστος, την ευελιξία και την ικανοποίηση των

πελατών. Αργότερα, η εμφάνιση ισορροπημένων πλαισίων μέτρησης απόδοσης που παρέχουν την ολιστική άποψη της οργανωτικής απόδοσης ξεκίνησε τη δεύτερη φάση της εξέλιξης. Τα μη οικονομικά μέτρα άρχισαν να είναι απαραίτητα για την παρακολούθηση της απόδοσης και την παρακίνηση της εργασίας των εργαζομένων, διότι θα μπορούσε να παρέχει αποτελέσματα που να είναι έγκαιρα, μετρήσιμα, ακριβή και ουσιαστικά και να βοηθούν στην προσαρμογή της λειτουργίας και να αντιστοιχούν στον στόχο και τη στρατηγική που είχε προηγουμένως η εταιρεία. Από το 1990, η ολοκληρωμένη προσέγγιση σχεδιάστηκε και αναπτύχθηκε συνεχώς από ακαδημαϊκούς για να διευκολύνει τις επιχειρήσεις να καθοδηγήσουν αυτά τα πλαίσια για να υποβάλουν αίτηση για τη δημιουργία και την ανάπτυξη της ολοκληρωμένης στρατηγικής του συστήματος μέτρησης απόδοσης ώστε να είναι κατάλληλη για το πλαίσιο και το στυλ κάθε επιχείρησης (Youssef et al., 2020).

2.5.6 Στρατηγική κοστολόγηση (Strategic Costing)

Η στρατηγική διαχείριση κόστους ή αλλιώς SCM είναι η τεχνική διαχείρισης κόστους που στοχεύει στη μείωση του κόστους, ενώ παράλληλα ενισχύει τη θέση της επιχείρησης. Είναι μια διαδικασία συνδυασμού της δομής λήψης αποφάσεων με τις πληροφορίες κόστους, προκειμένου να ενισχυθεί η επιχειρηματική στρατηγική στο σύνολό της. Μετρά και διαχειρίζεται το κόστος για να ευθυγραμμιστεί το ίδιο με την επιχειρηματική στρατηγική της εταιρείας.

Επιτρέπει (Patera et al., 2020) :

- α. Διαμόρφωση στρατηγικών (strategies formulation)
- β. Επικοινωνία στρατηγικών σε ολόκληρο τον οργανισμό (communication of strategies throughout the organization)
- γ. Σχεδιασμό και υλοποίηση τακτικών, για την εκτέλεση αυτών των στρατηγικών.(planning and tactics implementation for the strategies implementation)
- δ. Ανάπτυξη και εφαρμογή ελέγχων για την παρακολούθηση της επιτυχίας (developing and implementing controls to monitor success).

Στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, πρωταρχική σημασία δίνεται στη συνεχή βελτίωση του προϊόντος για την παροχή καλύτερης ποιότητας στους πελάτες-στόχους του. Είναι ένα ουσιαστικό μέρος της αλυσίδας αξίας που καλύπτει κάθε πτυχή, όπως αγορά, σχεδιασμό, παραγωγή, πωλήσεις και υπηρεσίες (Al-Dweikat & Nour, 2018).

2.5.7 Στρατηγική τιμολόγηση (Strategic Pricing)

Η στρατηγική τιμολόγηση ορίζει την τιμή ενός προϊόντος με βάση την αξία του προϊόντος στον πελάτη ή την ανταγωνιστική στρατηγική και όχι το κόστος παραγωγής. Αυτή η προσέγγιση αναγνωρίζει ότι οι άνθρωποι συχνά λαμβάνουν αποφάσεις αγοράς βασισμένες περισσότερο στην ψυχολογία παρά στη λογική και ότι αυτό που είναι πιο πολύτιμο για τον πελάτη μπορεί να μην είναι αυτό που είναι πιο ακριβό στην παραγωγή (Odia, 2019).

Αυτό που οι πελάτες είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν για ένα προϊόν μπορεί να είναι πολύ περισσότερο ή λιγότερο, από ό, τι μια εταιρεία θα χρεώνει εάν απλώς τιμολογείται με βάση το κόστος. Η ανακάλυψη της τιμής των καταναλωτών για το προϊόν και της αξίας της μπορεί να επιτρέψει σε μια εταιρεία να αυξήσει την τιμή της ή να προτείνει ότι ένα νέο προϊόν δεν έχει καμία πιθανότητα να αποκομίσει κέρδος. Για κάθε 1 τοις εκατό της αύξησης των τιμών που οι πελάτες είναι πρόθυμοι να πληρώσουν, οι εταιρείες λαμβάνουν 7 έως 8 τοις εκατό υψηλότερα κέρδη. Σε αυτό το μοντέλο, η τιμή του προϊόντος καθορίζεται συνήθως από έναν έμπορο ή έναν πωλητή και όχι από την ομάδα λειτουργίας και ανάπτυξης (Jbarah, 2018).

2.6 Διαφορές Διοικητικής Λογιστικής και Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

Η Διοικητική Λογιστική διαφέρει από τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική σε πολλά σημεία. Άποψη των Bromwich και Bhimani (1994) είναι ότι τα σημεία αυτά έχουν να κάνουν με τις απαιτήσεις των λογιστών για τη δημιουργία νέων ικανοτήτων και επιδεξιοτήτων.

Ο Drury (2000) αναφέρει ότι η διαφορά της Διοικητικής Λογιστικής από τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική έχει να κάνει με το περιεχόμενο της πληροφορίας. Πιο συγκεκριμένα, η Διοικητική Λογιστική επικεντρώνεται στη πληροφόρηση που αφορά τα εσωτερικά ζητήματα μίας επιχείρησης, ενώ η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική σχετίζεται με πληροφορίες που έχουν να κάνουν με το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, δηλαδή με τους ανταγωνιστές της.

Επίσης, οι Wilson και Chua (1993) επικεντρώνουν τις διαφορές της Διοικητικής Λογιστικής από τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική σε τρία σημεία:

α. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική απαιτεί από τους λογιστές να έχουν μεγαλύτερη συμμετοχή στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων που σχετίζονται με την επιχείρηση. Οι ικανότητες αυτές δεν υπάρχουν στους λογιστές που ασχολούνται με τη Διοικητική Λογιστική,

διότι αυτοί προσανατολίζονται μόνο από τα υπάρχοντα δεδομένα της επιχείρησης και όχι από τις εξωτερικές πληροφορίες.

β. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική αγνοεί τους κανονισμούς της Διοικητικής Λογιστικής, γεγονός που την χαρακτηρίζει ως “απρογραμματίστη”.

γ. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική δίνει έμφαση στον ανταγωνισμό, γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα για την επιχείρηση τη συλλογή των επιθυμητών αποτελεσμάτων που θα τη βοηθήσουν στην επίτευξη των στόχων της, ήτοι να επιτύχει μεγαλύτερα κέρδη και οφέλη έναντι των ανταγωνιστών της. Από την άλλη μεριά, η Διοικητική Λογιστική δίνει έμφαση μόνο σε ιστορικά στοιχεία που σχετίζονται με την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης.

2.7 Έρευνες-Μελέτες για τα εργαλεία της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

Πολλές έρευνες έχουν πραγματοποιηθεί, στην προσπάθειά τους να μελετήσουν το βαθμό εφαρμογής και υιοθέτησης των διαφόρων εργαλείων της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής. Η διεθνής βιβλιογραφία βρίθει τέτοιων ερευνών, σκοπός των οποίων είναι να παρουσιάσουν πώς τα εργαλεία της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής εφαρμόζονται από επιχειρήσεις που ανήκουν σε συγκεκριμένο κλάδο ή από διαφορετικού είδους επιχειρήσεις, οι οποίες ανήκουν σε συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή. Παρακάτω, παρατίθενται ορισμένες από τις έρευνες που έχουν γίνει στην αρθρογραφία σχετικά με τα εργαλεία της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

Οι Oboh & Ajibolade (2017) παρουσίασαν μία έρευνα που διεξήχθη στις τράπεζες της Νιγηρίας. Ο σκοπός της έρευνας ήταν η διερεύνηση της έκτασης και της εφαρμογής της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Τα στοιχεία της έρευνας ελήφθησαν από τους διευθυντές των τραπεζών στη Νιγηρία με τη χρήση ερωτηματολογίου. Από τη μελέτη διαπιστώθηκε ότι οι τράπεζες στη Νιγηρία εφαρμόζουν τη στρατηγική διοικητική λογιστική, όχι ως έννοια, αλλά ως μία αρχή λειτουργίας. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η στρατηγική διοικητική λογιστική συμβάλει σημαντικά στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων στον τομέα του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και του αυξημένου μεριδίου της αγοράς. Τέλος, η συγκεκριμένη έρευνα προσέφερε αξία για τις τράπεζες και σε άλλες αναπτυσσόμενες χώρες, καθώς θα μπορούσαν να επωφεληθούν από τη στρατηγική διοικητική λογιστική ως μέρος της τραπεζικής στρατηγικής.

Οι AlMaryani & Sadik (2012) μελέτησαν την εισαγωγή των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και το ρόλο που αυτή διαδραματίζει στο σύγχρονο στρατηγικό μανάτζμεντ των ρουμάνικων επιχειρήσεων. Στη συγκεκριμένη έρευνα χρησιμοποιήθηκε η περιγραφική αναλυτική προσέγγιση, ως προς το θεωρητικό κομμάτι της μελέτης, όπου καταβλήθηκε η προσπάθεια να αναδειχθούν οι πιο σημαντικές ιδέες σχετικά με το θέμα της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και τις τεχνικές της, ενώ το πρακτικό κομμάτι της έρευνας διεξήχθη με τη μέθοδο του ερωτηματολογίου. Τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη διεξαχθείσα έρευνα ήταν ότι η χρήση των μεθόδων και των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής έχει γίνει αναγκαία για όλες τις εταιρείες προκειμένου να καταστεί εφικτή η ανάπτυξη και η επιβίωση τους σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Ωστόσο, οι διοικήσεις των εταιρειών συνειδητοποίησαν ότι υπάρχουν πολλοί περιορισμοί και δυσκολίες στην εφαρμογή και χρήση αυτών των τεχνικών.

Ο Pavlatos (2015), σε εμπειρική του έρευνα σε δείγμα 106 κορυφαίων ξενοδοχείων στην Ελλάδα, θέλησε να ερευνήσει τη σχέση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και της ιστορικής απόδοσης στα ξενοδοχεία. Η ανάλυση των δεδομένων της έρευνας υπογράμμισε τους επτά παράγοντες που επηρεάζουν τη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ξενοδοχεία: η περιβαλλοντική αβεβαιότητα, η δομή, η ποιότητα των πληροφοριών του συστήματος πληροφοριών, το οργανωτικό στάδιο του κύκλου ζωής, οι ιστορικές επιδόσεις, η στρατηγική και το μέγεθος των ξενοδοχείων. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι τα ξενοδοχεία που είναι εκτεθειμένα σε συνθήκες υψηλής αβεβαιότητας περιβάλλοντος χρησιμοποιούν περισσότερο τις τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής από τα ξενοδοχεία που εκτίθενται σε συνθήκες χαμηλής περιβαλλοντικής αβεβαιότητας. Επιπροσθέτως, η έρευνα αποκάλυψε ότι τα αποκεντρωμένα ξενοδοχεία κάνουν μεγαλύτερη χρήση των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, γιατί αυτές παρέχουν περισσότερες πληροφορίες στους διαχειριστές τους κατά τη λήψη των αποφάσεων. Επίσης, η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική εφαρμόζεται περισσότερο στα αναπτυσσόμενα ξενοδοχεία και στα ξενοδοχεία που είχαν χαμηλότερη απόδοση εν συγκρίσει με την προηγούμενη περίοδο.

Οι Petera & Šoljaková (2020) μέσω μίας ποσοτικής έρευνας προσπάθησαν να διερευνήσουν το βαθμό χρήσης των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στη Τσέχικη Δημοκρατία και τους βασικούς παράγοντες που τις επηρεάζουν. Στη συγκεκριμένη έρευνα διαπιστώθηκε ότι η στρατηγική της διαφοροποίησης, σε αντίθεση με τη στρατηγική ηγεσίας κόστους είχε στατιστικά σημαντική και θετική επίδραση στη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Τα ευρήματα της μελέτης αποτελούν εργαλείο για την καλύτερη

θεωρητική κατανόηση των ενδεχόμενων παραγόντων που επηρεάζουν τη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

Οι Ramljak & Rogođić (2012) πραγματοποίησαν μία έρευνα, σκοπός της οποίας ήταν να παρέχει μία εικόνα των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και τις επιπτώσεις τους στη συνάφεια και την επικαιρότητα των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές των επιχειρήσεων. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ερωτηματολογίου στις πιο μεγάλες επιχειρήσεις της Κροατίας.

2.8 Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό έγινε προσπάθεια για να παρατεθούν οι απόψεις διάφορων οικονομολόγων για την απόδοση του ορισμού της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Παρόλο που δεν υπάρχει συναίνεση για τον ορισμό της, η ανάλυση των ορισμών δείχνει ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική υιοθετεί μία στρατηγική προσέγγιση για τον προσδιορισμό, τη συλλογή και την ανάλυση των πληροφοριών που απαιτούνται για τη στρατηγική διαχείριση, το μάρκετινγκ και άλλες διαχειριστικές λειτουργίες.

Αναφερθήκαμε στις τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, καθώς και στις διαφορές της με τη Διοικητική Λογιστική. Τέλος, παρουσιάστηκαν ορισμένες από τις μελέτες-έρευνες που έχουν γίνει κατά καιρούς για τα εργαλεία της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία

3.1 Εισαγωγή

Για να κατανοήσουν οι φοιτητές και οι ερευνητές που δεν είναι εξοικειωμένοι με τη μεθοδολογία της μελέτης περιπτώσεων, γιατί υπάρχει συχνά μία παρανόηση με το τί είναι μία μελέτη περίπτωσης και πώς είναι, ως μορφή ποιοτικής έρευνας, μπορούν να δίνουν βάση στην επαγγελματική πρακτική ή την τεκμηριωμένη απόφαση που δημιουργείται τόσο σε κλινικό όσο και σε πολιτικό επίπεδο. Στα εισαγωγικά μαθήματα των ποιοτικών μεθόδων έρευνας μεταπτυχιακού επιπέδου υπάρχουν αρχάριοι ερευνητές που περιγράφουν τις απόψεις τους για της μελέτες περιπτώσεων και τις αντιλήψεις τους για αυτές ως μεθόδους που χρησιμοποιούνται μόνο για τη μελέτη ατόμων ή συγκεκριμένων ιστορικών γεγονότων, ή ως μία στρατηγική διδασκαλίας για την ολιστική κατανόηση παραδειγματικών περιπτώσεων.

Για τους ανωτέρω φοιτητές είναι προνόμιο να διδάσκεται ότι οι αυστηρές και ποιοτικές μελέτες περιπτώσεων παρέχουν στους ερευνητές ευκαιρίες να εξερευνήσουν ή να περιγράψουν ένα φαινόμενο στην πραγματική του βάση, χρησιμοποιώντας μία ποικιλία από πηγές δεδομένων. Οι μελέτες περιπτώσεων επιτρέπουν στους ερευνητές να εξερευνήσουν άτομα ή οργανώσεις, απλές μέσων σύνθετων παρεμβάσεων, σχέσεων, κοινοτήτων ή προγραμμάτων (Yin, 2003) και να υποστηρίξουν την αποδόμηση και την επακόλουθη ανοικοδόμηση διαφόρων φαινομένων. Αυτή η προσέγγιση είναι πολύτιμη για την έρευνα στην επιστήμη της υγείας για να αναπτύξει τη θεωρία, να αξιολογήσει και να αναπτύξει προγράμματα λόγω της ευελιξίας και της αυστηρότητάς της.

3.2 Ποιοτική έρευνα

Τις τελευταίες δεκαετίες παρουσιάζεται όλο και πιο έντονο το ενδιαφέρον αναφορικά με την ποιοτική έρευνα και για το λόγο αυτό έχουν πραγματοποιηθεί πολλές εφαρμογές των ποιοτικών μεθόδων έρευνας σε όλο το φάσμα των κοινωνικών επιστημών. Ο Hayes (1997) θεωρεί, με μία πρώτη προσέγγιση, ότι ποιοτική είναι η έρευνα που πραγματοποιείται χωρίς τη χρήση των αριθμητικών δεδομένων και των μαθηματικών υπολογισμών. Σε παρόμοιο συμπέρασμα καταλήγουν και οι Strauss και Corbin (1990). Στα πλαίσια όμως μίας ποιοτικής έρευνας μπορεί να υπάρξουν και ποσοτικές συγκρίσεις, επίσης μπορούν να ενσωματωθούν και ερωτήσεις ανοιχτού τύπου.

Ο Parker (1995) ισχυρίζεται ότι οι ποσοτικές προσεγγίσεις είναι κατάλληλες για τη διεξαγωγή ερευνών σε πειραματικές εργαστηριακές συνθήκες, ενώ οι ποιοτικές προσεγγίσεις αρμόζουν καλύτερα στη μελέτη των ανθρώπων στον «πραγματικό κόσμο». Η πραγματοποίηση μίας εργαστηριακής έρευνας, βασιζόμενη σε συλλογή ποιοτικών δεδομένων, είναι δυνατή κατά τον Hayes (1997). Εντούτοις, δεν αποκλείεται η περίπτωση του να πραγματοποιείται μία έρευνα σε πραγματικές (μη εργαστηριακές) συνθήκες, όπου χρησιμοποιούνται ποσοτικές προσεγγίσεις.

Κατά την άποψη της Willing (2001), τα άτομα που ασχολούνται με την ποιοτική έρευνα ενδιαφέρονται για το νόημα, ήτοι για τον τρόπο που οι άνθρωποι βιώνουν τα γεγονότα. Ωστόσο, υπάρχουν και ποιοτικές προσεγγίσεις που εστιάζουν στην περιγραφή της συμπεριφοράς (Hayes, 1997). Ο Hayes (1997) θεωρεί ότι χαρακτηριστικό γνώρισμα μία ποιοτικής έρευνας είναι η απόρριψη της φυσικής επιστήμης ως μοντέλου έρευνας. Εν αντιθέσει με το θετικιστικό μοντέλο έρευνας που επικρατεί στις φυσικές επιστήμες, οι υποστηρικτές της ποιοτικής έρευνας δίνουν έμφαση στη μελέτη του κοινωνικό-ιστορικού και πολιτισμικού πλαισίου και για το λόγο αυτό προσπαθούν να διερευνήσουν τον κοινωνικό κόσμο από την πλευρά των συμμετεχόντων σε αυτή την έρευνα.

3.3 Η μελέτη περίπτωσης (case study)

3.3.1 Ιστορικά στοιχεία

Η ιστορία της μελέτης περίπτωσης (case study) χαρακτηρίζεται από περιόδους έντονης χρήσης και περιόδους αχρησίας. Η πρώτη χρήση αυτής της μορφής έρευνας μπορεί να εντοπιστεί στην Ευρώπη, κυρίως στη Γαλλία.

Η μεθοδολογία στις Ηνωμένες Πολιτείες συνδέεται στενά με το Τμήμα Κοινωνιολογίας του Πανεπιστημίου του Σικάγο. Από τις αρχές του 1900 έως το 1935, η Σχολή του Σικάγο ήταν κορυφαία στον τομέα και η πηγή πολλών από τις αναφορές στη βιβλιογραφία.

Υπήρχε ένας πλούτος υλικού στο Σικάγο, δεδομένου ότι ήταν μια περίοδος μετανάστευσης στις Ηνωμένες Πολιτείες και αναφέρθηκαν στην πόλη διάφορες πτυχές μετανάστευσης από διαφορετικά έθνη, οι οποίες μελετήθηκαν (Hamel et al., 1993).

Θέματα φτώχειας, ανεργία και άλλες συνθήκες που απορρέουν από τη μετανάστευση ταίριαζαν ιδανικά στη μεθοδολογία της μελέτης περίπτωσης. Ο Zonabend (1992) δήλωσε ότι η μελέτη περίπτωσης γίνεται δίνοντας ιδιαίτερη προσοχή στην πληρότητα στην παρατήρηση,

την ανοικοδόμηση και την ανάλυση της υπό μελέτης περίπτωσης. Η μελέτη περίπτωσης γίνεται με τέτοιο τρόπο που ενσωματώνει τις απόψεις των «ηθοποιών» στην υπό μελέτη περίπτωση.

Ο Hamel et al., (1993) ήταν προσεκτικός για να απορρίψει τις κριτικές για τη μελέτη περίπτωσης ως κακώς θεμελιωμένη. Ισχυρίστηκε ότι το πρόβλημα δεν ήταν τα μειονεκτήματα της μελέτης περίπτωσης, αλλά η ανωριμότητα της κοινωνιολογίας ως επιστήμη. Όσο η χρήση ποσοτικών μεθόδων αναπτύσσονταν, τόσο η πτώση της μελέτης περίπτωσης επιταχύνονταν. Ωστόσο, στη δεκαετία του 1960, οι ερευνητές ανησυχούσαν σχετικά με τους περιορισμούς των ποσοτικών μεθόδων. Ως εκ τούτου υπήρξε ένα ανανεωμένο ενδιαφέρον για τη μελέτη περίπτωσης. Οι Strauss και Glaser (1967) ανέπτυξαν την έννοια της «γειωμένης θεωρίας». Αυτό μαζί με μερικές καλά μελετημένες περιπτώσεις επιτάχυναν την ανανεωμένη χρήση της μεθοδολογίας.

3.3.2 Ορισμός της μελέτης περίπτωσης (case study)

Ο Yin (1994) θεώρησε τη χρήση μίας μελέτης περίπτωσης ως ένα μέρος πολύ προσεκτικά σχεδιασμένου ερευνητικού έργου που περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενότητες:

- α) Επισκόπηση του έργου (στόχοι του έργου και θέματα της μελέτης περίπτωσης)
- β) Επιτόπιες διαδικασίες (διαπιστευτήρια και πρόσβαση σε ιστότοπους)
- γ) Ερωτήσεις (συγκεκριμένες ερωτήσεις που θα πρέπει να έχει κατά νου ο ερευνητής κατά τη διάρκεια της συλλογής των δεδομένων)
- δ) Οδηγός για την αναφορά (περίγραμμα, μορφή για την αφήγηση)

Οι μελέτες περιπτώσεων πρέπει πάντα να έχουν όρια (Stake, 1995). Η έρευνα που διεξάγεται στα πλαίσια μίας μελέτης περίπτωσης δεν είναι δειγματοληπτική έρευνα, γεγονός το οποίο επιβεβαιώνεται από όλους τους σημαντικούς ερευνητές στον τομέα, συμπεριλαμβανομένων των Yin, Stake, Feagin και άλλων. Ωστόσο, η επιλογή των περιπτώσεων πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να μεγιστοποιείται κάθε φορά το τι μπορεί να έχει μαθευτεί, στο χρονικό διάστημα που διατίθεται η μελέτη.

Η μονάδα ανάλυσης είναι ένας κρίσιμος παράγοντας στη μελέτη περίπτωσης. Είναι περισσότερο ένα σύστημα δράσης απ' ό,τι ένα άτομο ή μία ομάδα ατόμων. Οι μελέτες περιπτώσεων τείνουν να είναι επιλεκτικές, εστιάζοντας σε ένα ή δύο ζητήματα που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση του θέματος που εξετάζεται.

Η μελέτη περίπτωσης είναι γνωστή ως τριγωνική ερευνητική στρατηγική. Ο Snow και ο Anderson (cited in Feagin, Orum, & Sjoberg, 1991) ισχυρίστηκαν ότι ο τριγωνισμός μπορεί να συμβεί με δεδομένα, έρευνες, θεωρίες, ακόμη και με μεθοδολογίες. Ο Stake (1995) δήλωσε ότι τα πρωτόκολλα που χρησιμοποιούνται για να διασφαλιστεί η ακρίβεια και οι εναλλακτικές εξηγήσεις ονομάζεται τριγωνισμός. Η ανάγκη τριγωνισμού προκύπτει από την ηθική ανάγκη επιβεβαίωσης της εγκυρότητας των διαδικασιών. Στις μελέτες περιπτώσεων, αυτό θα μπορούσε να γίνει χρησιμοποιώντας πολλαπλές πηγές δεδομένων (Yin, 1984)

3.3.3 Σχεδιασμός μίας μελέτης περίπτωσης (case study)

Ο Yin (1994) εντόπισε πέντε συστατικά του ερευνητικού σχεδιασμού που είναι σημαντικά για τις μελέτες περιπτώσεων:

- α) Οι ερωτήσεις μιας μελέτης
- β) Οι προτάσεις της, εάν υπάρχουν
- γ) Οι μονάδες ανάλυσης
- δ) Η λογική που συνδέει τα δεδομένα με τις προτάσεις
- ε) Τα κριτήρια για την ερμηνεία των ευρημάτων.

Οι ερωτήσεις της μελέτης πιθανότατα μπορεί να είναι του τύπου "πώς" και "γιατί" και ο ορισμός τους είναι το πρώτο καθήκον του ερευνητή. Οι προτάσεις της μελέτης προέρχονται μερικές φορές από τις ερωτήσεις του τύπου "πώς" και "γιατί" και είναι χρήσιμες στην εστίαση των στόχων της μελέτης. Δεν είναι αναγκαίο όλες οι μελέτες να έχουν προτάσεις. Μια διερευνητική μελέτη, αντί να έχει προτάσεις, θα μπορούσε να έχει ένα δηλωμένο σκοπό ή κριτήρια βάσει των οποίων θα κριθεί η επιτυχία. Το κομμάτι της ανάλυσης ορίζει τι είναι η υπόθεση. Αυτό θα μπορούσε να είναι ομάδες, οργανώσεις ή χώρες. Συνδέοντας τα δεδομένα με τις προτάσεις και τα κριτήρια για την ερμηνεία των ευρημάτων είναι από τις λιγότερο ανεπτυγμένες πτυχές σε μελέτες περιπτώσεων (Yin, 1994).

Η εγκυρότητα στο να στηθεί μία έρευνα σε μία μελέτη περίπτωσης είναι ιδιαίτερος προβληματική. Υπήρξαν πολλές κριτικές λόγω της υποκειμενικότητας του ερευνητή. Ο Yin (1994) πρότεινε τρία διορθωτικά μέτρα για να το αντιμετωπίσει: α) χρησιμοποιώντας πολλαπλές πηγές αποδεικτικών στοιχείων, β) καθιερώνοντας μία σύνδεση των αποδεικτικών στοιχείων και γ) έχοντας ένα σχέδιο έκθεσης μελέτης περίπτωσης, αξιολογούμενο από βασικούς πληροφοριοδότες. Η εσωτερική εγκυρότητα αποτελεί πρόβλημα μόνο στις αιτιώδεις (επεξηγηματικές) περιπτώσεις. Αυτό είναι συνήθως πρόβλημα των συμπερασμάτων στις

μελέτες περιπτώσεων και μπορεί να αντιμετωπιστεί με τη χρήση προτύπων. Η εξωτερική εγκυρότητα ασχολείται με το να γνωρίζουμε αν τα αποτελέσματα είναι γενικευμένα πέραν των άμεσων υποθέσεων. Μερικές από τις κριτικές που έχουν διατυπωθεί για τις μελέτες περιπτώσεων έχουν να κάνουν με το γεγονός ότι αυτές σχετίζονται με τις μελέτες μίας μόνο περίπτωσης. Ωστόσο, αυτή η κριτική κατευθύνεται στη στατιστική και όχι στην αναλυτική γενίκευση που είναι η βάση των περιπτώσιολογικών μελετών. Η αξιοπιστία επιτυγχάνεται με πολλούς τρόπους σε μια μελέτη περίπτωσης. Μία από τις πιο σημαντικές μεθόδους είναι η ανάπτυξη του πρωτοκόλλου της μελέτης περιπτώσεων.

Οι μελέτες περιπτώσεων μπορεί να είναι είτε απλές περιπτώσεις είτε πολλαπλές. Οι απλές περιπτώσεις χρησιμοποιούνται για να επιβεβαιώσουν ή να αμφισβητήσουν μια θεωρία ή για να παρουσιάσουν τη μοναδικότητα μίας ακραίας περίπτωσης (Yin, 1994). Οι απλές περιπτώσεις είναι επίσης ιδανικές αποκαλυπτικές περιπτώσεις όπου ένας παρατηρητής μπορεί να έχει πρόσβαση σε ένα γεγονός όπου προηγουμένως αυτό δεν ήταν προσβάσιμο. Ο σχεδιασμός μίας απλής περίπτωσης απαιτεί προσεκτική έρευνα για να αποφευχθεί η διαστρέβλωση καθώς επίσης και να μεγιστοποιηθεί η πρόσβαση του ερευνητή στα αποδεικτικά στοιχεία. Αυτού του είδους οι μελέτες μπορεί να είναι ολιστικές ή ενσωματωμένες, με την τελευταία να συμβαίνει όταν η ίδια μελέτη περίπτωσης περιλαμβάνει περισσότερες από μία μονάδα ανάλυσης. Οι πολλαπλές μελέτες περιπτώσεων ακολουθούν μία λογική αναπαραγωγής. Αυτό δεν θα πρέπει να συγχέεται με τη λογική δειγματοληψίας, όπου η επιλογή γίνεται από ένα δείγμα του πληθυσμού, για ένταξη στη μελέτη. Αυτός ο τύπος της επιλογής του δείγματος είναι ακατάλληλος σε μία μελέτη περίπτωσης. Κάθε μεμονωμένη μελέτη περίπτωσης αποτελείται από μία “ολόκληρη” μελέτη, στην οποία τα γεγονότα συλλέγονται από διάφορες πηγές και από τα συμπεράσματα που αντλούνται από αυτά τα γεγονότα.

Ο Yin (1994) υποστήριξε ότι ένας ερευνητής περιπτώσιολογικής μελέτης πρέπει να είναι σε θέση να λειτουργεί ως ανώτερος ερευνητής κατά τη διάρκεια της συλλογής των δεδομένων. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να υπάρξει μία περίοδος εκπαίδευσης η οποία να ξεκινάει με την εξέταση του ορισμού του προβλήματος και την ανάπτυξη του σχεδιασμού της μελέτης περίπτωσης. Εάν υπάρχει ένας μόνο ερευνητής αυτό δεν είναι απαραίτητο. Η εκπαίδευση θα πρέπει να καλύπτει πτυχές που πρέπει να γνωρίζει ο ερευνητής, όπως: ο λόγος για τη μελέτη, το είδος των αποδεικτικών στοιχείων που αναζητούνται και ποιες παραλλαγές θα μπορούσαν να αναμένονται. Αυτό θα μπορούσε να λάβει τη μορφή συζήτησης και όχι επίσημης διάλεξης.

Ένα πρωτόκολλο μελέτης περιπτώσεων περιέχει περισσότερα απ' ότι το μέσο έρευνας, θα πρέπει επίσης να περιλαμβάνει διαδικασίες και γενικούς κανόνες που πρέπει να

ακολουθούνται κατά τη χρήση του οργάνου. Πρέπει να δημιουργηθεί πριν τη φάση της συλλογής των δεδομένων. Είναι απαραίτητο σε μια μελέτη πολλαπλών περιπτώσεων και επιθυμητή σε μια μελέτη μίας απλής περίπτωσης. Ο Yin (1994) παρουσίασε το πρωτόκολλο ως βασικό συστατικό στην επιβεβαίωση της αξιοπιστίας της έρευνας μίας περιπτώσιολογικής μελέτης. Ένα τυπικό πρωτόκολλο πρέπει να έχει τις ακόλουθες ενότητες:

- α) Επισκόπηση του έργου μελέτης περιπτώσεων (στόχοι, ζητήματα, θέματα που ερευνώνται)
- β) Επιτόπιες διαδικασίες (διαπιστευτήρια και πρόσβαση σε ιστότοπους, πηγές πληροφοριών)
- γ) Ερωτήσεις μελετών περίπτωσης (συγκεκριμένες ερωτήσεις που ο ερευνητής πρέπει να έχει κατά νου κατά τη συλλογή δεδομένων)
- δ) Ένας οδηγός για έκθεση μελέτης περιπτώσεων (περίγραμμα, μορφή για την αφήγηση) (Yin, 1994, p. 64).

Η επισκόπηση πρέπει να επικοινωνεί στον αναγνώστη το γενικό θέμα έρευνας και τον σκοπό της μελέτης περίπτωσης. Το πεδίο των διαδικασιών περιλαμβάνει κυρίως ζητήματα συλλογής δεδομένων και πρέπει να είναι κατάλληλα σχεδιασμένο. Ο ερευνητής δεν ελέγχει το περιβάλλον της συλλογής των δεδομένων (Yin, 1994) όπως σε άλλες στρατηγικές έρευνες, γι' αυτό και οι διαδικασίες γίνονται ακόμη πιο σημαντικές. Κατά τη διάρκεια των συνεντεύξεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι ανοιχτές, το θέμα του προγράμματος πρέπει να υπαγορεύει τη δραστηριότητα (Stake, 1995). Αποκτώντας πρόσβαση στον θεματικό οργανισμό, προγραμματίζοντας με σαφήνεια τις δραστηριότητες συλλογής δεδομένων και προβλέποντας για απρόβλεπτες εκδηλώσεις, πρέπει όλοι να προγραμματιστούν.

Οι ερωτήσεις της μελέτης περίπτωσης τίθενται στον ερευνητή και πρέπει να χρησιμεύουν για να υπενθυμίσει σε αυτό το άτομο τα δεδομένα που θα συλλεχθούν και τις πιθανές πηγές του. Ο οδηγός για την έκθεση μίας μελέτης περιπτώσεων είναι συχνά παραμελημένος, αλλά οι μελέτες περιπτώσεων δεν έχουν το ομοιόμορφο περίγραμμα, όπως κάνουν άλλες ερευνητικές εκθέσεις. Είναι σημαντικό να σχεδιάζεται αυτή η έκθεση όσο αναπτύσσεται η υπόθεση, για να αποφευχθούν προβλήματα στο τέλος.

Ο Stake (1995) και ο Yin (1994) εντόπισαν τουλάχιστον έξι πηγές στοιχείων σε μελέτες περιπτώσεων. Τα παρακάτω δεν είναι μια λίστα με παραγγελίες, αλλά αντικατοπτρίζουν την έρευνα τόσο του Yin (1994) όσο και του Stake (1995):

- α) Έγγραφα
- β) Αναφορές αρχείων
- γ) Συνεντεύξεις
- δ) Άμεση παρατήρηση
- ε) Συμμετοχική παρατήρηση

στ) Φυσικά αντικείμενα

Τα έγγραφα θα μπορούσαν να είναι γράμματα, μνημόνια, ημερήσιες διατάξεις, διοικητικά έγγραφα, άρθρα εφημερίδων ή οποιοδήποτε έγγραφο που είναι σχετικό με την έρευνα. Προς το συμφέρον του τριγωνισμού των αποδεικτικών στοιχείων, τα έγγραφα χρησιμεύουν για την επιβεβαίωση των αποδεικτικών στοιχείων από άλλες πηγές. Τα έγγραφα είναι επίσης χρήσιμα για να βγάλουμε συμπεράσματα για τα γεγονότα, αλλά μπορεί να οδηγήσουν σε λανθασμένες ενδείξεις στα χέρια των άπειρων ερευνητών, γεγονός που ήταν μια κριτική για τις μελέτες περιπτώσεων. Επίσης τα έγγραφα αποτελούν διαύλους επικοινωνίας μεταξύ των μερών στη μελέτη, όντας ο ερευνητής ένας αντιπροσωπευτικός παρατηρητής. Έχοντας αυτό κατά νου θα βοηθήσει τον ερευνητή να αποφεύγει να παραπλανηθεί από τέτοια έγγραφα.

Οι αναφορές αρχείων μπορεί να είναι αρχεία υπηρεσίας, οργανωτικά αρχεία, λίστες ονομάτων, δεδομένα έρευνας και άλλα τέτοια αρχεία. Ο ερευνητής πρέπει να είναι προσεκτικός κατά την αξιολόγηση της ακρίβειας των αναφορών πριν από τη χρήση τους. Ακόμα κι αν τα αρχεία είναι ποσοτικά, μπορεί να μην είναι ακριβή.

Οι συνεντεύξεις είναι μια από τις πιο σημαντικές πηγές μίας πληροφορίας σε μία μελέτη περίπτωσης. Υπάρχουν διάφορες μορφές συνεντεύξεων που είναι πιθανές: ανοιχτές, εστιασμένες και δομημένες. Σε μία ανοιχτή συνέντευξη οι βασικοί ερωτηθέντες καλούνται να σχολιάσουν για ορισμένα γεγονότα. Αυτοί μπορούν να προτείνουν λύσεις ή να παρέχουν γνώσεις σε γεγονότα. Μπορούν επίσης να επιβεβαιώσουν τα αποκτηθέντα στοιχεία από άλλες πηγές. Ο ερευνητής πρέπει να αποφύγει την εξάρτηση από μία μόνο πηγή και να αναζητήσει τα ίδια δεδομένα από άλλες πηγές για την επαλήθευση της αυθεντικότητάς της.

Η εστιασμένη συνέντευξη χρησιμοποιείται σε μια κατάσταση όπου ο ερωτώμενος συνεντευξιάζεται για σύντομο χρονικό διάστημα, συνήθως απαντώντας σε σύνολο ερωτήσεων. Αυτή η τεχνική χρησιμοποιείται συχνά για να επιβεβαιώσει τα συλλεχθέντα δεδομένα από άλλη πηγή.

Η δομημένη συνέντευξη είναι παρόμοια με μια έρευνα και χρησιμοποιείται για να συλλέξει δεδομένα σε περιπτώσεις όπως οι μελέτες γειτονιάς. Οι ερωτήσεις είναι λεπτομερείς και αναπτύσσονται εκ των προτέρων, όπως αυτές συμμετέχουν σε μια έρευνα.

Η άμεση παρατήρηση συμβαίνει όταν πραγματοποιείται μια επιτόπια επίσκεψη κατά τη διάρκεια μίας μελέτης περίπτωσης. Θα μπορούσε να είναι τόσο απλή όσο η περιστασιακή συλλογή δεδομένων από διάφορες δραστηριότητες ή τα επίσημα πρωτόκολλα για τη μέτρηση και την καταγραφή συμπεριφορών. Αυτή η τεχνική είναι χρήσιμη για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών για το θέμα που μελετάται. Η αξιοπιστία ενισχύεται όταν περισσότεροι από ένας

παρατηρητές εμπλέκονται στην εργασία. Οι Glesne και Peshkin (1992) συνέστησαν στους ερευνητές να είναι ίδιοι παρατηρητές όπως μια ταπετσαρία.

Η συμμετοχική παρατήρηση μετατρέπει τον ερευνητή σε ενεργό συμμετέχοντα στα γεγονότα τα οποία μελετώνται. Αυτό συμβαίνει συχνά στις μελέτες γειτονιών ή ομάδων. Η τεχνική παρέχει μερικές ασυνήθιστες ευκαιρίες για τη συλλογή δεδομένων, αλλά θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν ορισμένα μεγάλα προβλήματα επίσης. Ο ερευνητής θα μπορούσε να αλλάξει τη τροχιά των γεγονότων ως μέρος της ομάδας, τα οποία μπορεί να μην είναι χρήσιμα στη μελέτη.

Τα φυσικά αντικείμενα μπορεί να είναι εργαλεία, όργανα ή άλλα φυσικά στοιχεία που μπορούν να συλλεχθούν κατά τη διάρκεια της μελέτης ως μέρος μιας επιτόπιας επίσκεψης. Η προοπτική του ερευνητή μπορεί να διευρυνθεί ως αποτέλεσμα της ανακάλυψης.

Είναι σημαντικό να θυμόμαστε ότι δεν είναι όλες οι πηγές σχετικές για όλες τις περιπτώσιολογικές μελέτες (Yin, 1994). Ο ερευνητής πρέπει να είναι ικανός να τα αντιμετωπίσει όλα αυτά, εάν είναι απαραίτητο, αλλά κάθε περίπτωση θα παρουσιάζει διαφορετικές ευκαιρίες για τη συλλογή δεδομένων.

Υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις που προκύπτουν όταν ένας ερευνητής περιπτώσεων πρέπει να ξεκινήσει τη συλλογή δεδομένων πριν οι ερωτήσεις της μελέτης καθοριστούν και οριστικοποιηθούν (Yin, 1994). Αυτό είναι πιθανό να είναι επιτυχές μόνο με έναν έμπειρο ερευνητή. Ένα άλλο σημαντικό σημείο για να επανεξεταστεί είναι το πλεονέκτημα της χρήσης ανταγωνιστικών υποθέσεων και θεωριών ως ένα μέσο προσθήκης ποιοτικού ελέγχου στη μελέτη περίπτωσης. Αυτό βελτιώνει την αντίληψη της δικαιοσύνης και της σοβαρής σκέψης του ερευνητή.

3.3.4 Ανάλυση αποδεικτικών στοιχείων μίας μελέτης περίπτωσης

Αυτή η πτυχή της μεθοδολογίας μελέτης περιπτώσεων είναι η λιγότερο ανεπτυγμένη και ως εκ τούτου η πιο δύσκολη. Ως αποτέλεσμα, ορισμένοι ερευνητές έχουν προτείνει ότι, εάν η μελέτη γινόταν πιο ευνοϊκή για τη στατιστική ανάλυση, η διαδικασία θα ήταν ευκολότερη και πιο αποδεκτή. Αυτή η ποσοτική προσέγγιση θα ήταν ελκυστική για ορισμένους από τους κριτικούς της μεθοδολογίας της μελέτης περίπτωσης. Ωστόσο, δεν προσφέρουν όλες οι μελέτες περιπτώσεων από μόνες τους αυτόν τον τύπο ανάλυσης. Οι Miles and Huberman (1984) πρότειναν αναλυτικές τεχνικές όπως η αναδιάταξη των συστοιχιών, τοποθετώντας τα αποδεικτικά στοιχεία σε έναν πίνακα κατηγοριών, δημιουργώντας διαγράμματα ροής ή

εμφανίσεις δεδομένων, με πίνακα τη συχνότητα των διαφορετικών γεγονότων, χρησιμοποιώντας μέσα, διακυμάνσεις και διασταυρώσεις για να εξεταστούν οι σχέσεις μεταξύ μεταβλητών και άλλων τεχνικών για τη διευκόλυνση της ανάλυσης.

Ο Yin (1994) παρουσίασε δύο στρατηγικές για γενική χρήση :η πρώτη έχει να κάνει με το να βασιστεί κανείς σε θεωρητικές προτάσεις της μελέτης και μετά να αναλύσει τα στοιχεία βάσει αυτών των προτάσεων. Η άλλη τεχνική είναι να αναπτύξει μια περιγραφή περίπτωσης, η οποία θα ήταν το πλαίσιο για την οργάνωση της μελέτης περίπτωσης.

Η αντιστοίχιση προτύπων είναι ένας άλλος σημαντικός τρόπος ανάλυσης. Αυτός ο τύπος λογικής συγκρίνει ένα εμπειρικό μοτίβο με ένα προβλεπόμενο. Η εσωτερική εγκυρότητα ενισχύεται όταν συμπίπτουν τα μοτίβα. Εάν η μελέτη περίπτωσης είναι επεξηγηματική, τα πρότυπα μπορεί να σχετίζονται με τις εξαρτημένες ή τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Εάν είναι περιγραφική μελέτη, το προβλεπόμενο μοτίβο πρέπει να καθοριστεί πριν από τα δεδομένα συλλογής. Ο Yin (1994) πρότεινε τη χρήση αντίπαλων εξηγήσεων ως μοτίβο ταιριάσματος όταν υπάρχουν ανεξάρτητες μεταβλητές. Αυτό απαιτεί την ανάπτυξη ανταγωνιστικών θεωρητικών προτάσεων, αλλά η συνολική ανησυχία παραμένει ο βαθμός στον οποίο ένα πρότυπο ταιριάζει με το προβλεπόμενο.

Ο Yin (1994) ενθάρρυνε τους ερευνητές να καταβάλουν κάθε προσπάθεια για να πράξουν μια ανάλυση της υψηλότερης ποιότητας. Για να το πετύχει αυτό, παρουσίασε τέσσερις αρχές που πρέπει να προσελκύσουν την προσοχή του ερευνητή:

- α) Δείξτε ότι η ανάλυση βασίστηκε σε όλα τα σχετικά στοιχεία
- β) Συμπεριλάβετε όλες τις σημαντικές αντίπαλες ερμηνείες στην ανάλυση
- γ) Αντιμετωπίστε την πιο σημαντική πτυχή της μελέτης περίπτωσης
- δ) Χρησιμοποιήστε τις προηγούμενες, ειδικές γνώσεις του ερευνητή για να προωθήσετε την ανάλυση.

Ο Stake (1995) συνέστησε τη κατηγορηματική συγκέντρωση ως άλλο μέσο ανάλυσης και πρότεινε επίσης την ανάπτυξη πρωτοκόλλων για αυτή τη φάση της μελέτης περίπτωσης για τη βελτίωση της ποιότητας της έρευνας. Ο Runkel (1990) χρησιμοποίησε συνολικά μέτρα για τη λήψη σχετικών συχνοτήτων σε μια μελέτη πολλαπλών περιπτώσεων. Ο Stake (1995) ευνόησε την κωδικοποίηση των δεδομένων και τον εντοπισμό των ζητημάτων πιο ξεκάθαρα στο στάδιο της ανάλυσης. Οι Eisner και Peshkin (1990) έθεσαν υψηλή προτεραιότητα στην άμεση ερμηνεία των γεγονότων και χαμηλότερη στην ερμηνεία των δεδομένων μέτρησης, κάτι που μπορεί να θεωρηθεί ως μία άλλη βιώσιμη εναλλακτική λύση.

Η μελέτη περίπτωσης είναι μια πολύτιμη μέθοδος έρευνας με διακριτικά χαρακτηριστικά που τη καθιστούν ιδανική για πολλούς τύπους έρευνας. Μπορεί επίσης να

χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με άλλες μεθόδους. Η χρήση και η αξιοπιστία της πρέπει να την καταστήσουν ως μία ευρέως χρησιμοποιούμενη μεθοδολογία, όταν και εφόσον τα χαρακτηριστικά της γίνουν καλύτερα αντιληπτά από τους πιθανούς ερευνητές.

3.3.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μελέτης περίπτωσης

Ένα από τα πλεονεκτήματα της μελέτης περίπτωσης θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι οι απαιτήσεις και η ακαμψία των πειραματικών ή των σχεδόν πειραματικών ερευνών κάνουν τις περιπτώσιολογικές έρευνες τη μόνη βιώσιμη εναλλακτική λύση σε ορισμένες περιπτώσεις (Yin, 1994). Είναι γεγονός ότι οι μελέτες περίπτωσης δεν χρειάζεται να έχουν έναν ελάχιστο αριθμό περιπτώσεων ή τυχαίων επιλεγμένων περιπτώσεων. Ο ερευνητής καλείται να συνεργαστεί με την κατάσταση που εμφανίζεται σε κάθε περίπτωση.

Δεύτερον οι μελέτες περιπτώσεων συμβάλλουν στην ανάπτυξη της κριτικής σκέψης (Alvarez, et al., 1990). Υπάρχουν πολλά μαθήματα γλωσσών που χρησιμοποιούν της μελέτες περιπτώσεων (Carney, 1995), μαθήματα σχεδιασμένα για να διευρύνουν τους ορίζοντες των μαθητών (Brearley, 1990), τεχνικά μαθήματα (Greenwald, 1991) ακόμη και φιλοσοφικά (Garvin, 1991).

Μια συχνή κριτική στη μεθοδολογία της μελέτης περιπτώσεων είναι ότι η εξάρτηση από μια μόνο περίπτωση την καθιστά ανίκανη να παρέχει ένα γενικευμένο συμπέρασμα. Ο Yin (1993) παρουσίασε την άποψη του Giddens ότι η μεθοδολογία της περίπτωσης θεωρήθηκε "μικροσκοπική" επειδή στερούνταν έναν επαρκή αριθμό περιπτώσεων. Ο Hamel (Hamel et al., 1993) και ο Yin (1984, 1989a, 1989b, 1993, 1994) ισχυρίστηκαν ότι το σχετικό μέγεθος του δείγματος, ανεξαρτήτως του εάν χρησιμοποιούνται 2, 10 ή 100 περιπτώσεις, δεν μετατρέπει μια πολλαπλή περίπτωση σε μακροσκοπική μελέτη. Ο στόχος της μελέτης πρέπει να καθορίσει τις παραμέτρους και στη συνέχεια πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις έρευνες. Με αυτόν τον τρόπο, ακόμη και μία απλή περίπτωση θα μπορούσε να θεωρηθεί αποδεκτή, υπό τον όρο ότι πληρούσε το καθιερωμένο σκοπό.

3.4 Σύνοψη

Η μελέτη περίπτωσης είναι κάτι παραπάνω από μία διεξαγωγή έρευνας σε ένα μόνο άτομο ή μία κατάσταση. Αυτή η προσέγγιση έχει τη δυνατότητα να αντιμετωπίσει το απλό μέσω από περίπλοκες καταστάσεις. Επιτρέπει στον ερευνητή να απαντήσει σε ερωτήσεις τύπου «πώς»

και «γιατί», λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη πώς ένα φαινόμενο επηρεάζεται από το πλαίσιο μέσα στο οποίο βρίσκεται. Για τους αρχάριους μία μελέτη περίπτωσης είναι μία εξαιρετική περίπτωση να αποκτήσουν τεράστια εικόνα για μία υπόθεση. Επιτρέπει στον ερευνητή να συλλέγει δεδομένα από μία ποικιλία πηγών και να συγκλίνει τα δεδομένα για να φωτίσει την υπόθεση.

Κεφάλαιο 4:Μελέτες Περιπτώσεων

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται η εφαρμογή της θεωρίας σε μία επιχείρηση, πώς δηλαδή μία επιχείρηση εφαρμόζει Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, παρατίθενται αναλυτικά τα παραδείγματα δύο μελετών που αφορούν περιπτώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες, κάνοντας χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, κατάφεραν να αποκτήσουν σημαντικά οφέλη έναντι των ανταγωνιστών τους.

4.2 Η περίπτωση μίας βρετανικής επιχείρησης

4.2.1 Η ιστορία και η δομή της επιχείρησης

Η επιχείρηση έχει μία ιστορία 60 ετών στον κλάδο των συσκευασιών και πιο συγκεκριμένα στον τομέα των χαρτοκιβωτίων, ανήκει σε ιδιώτες και απασχολεί 120 άτομα ως προσωπικό.

Η δομής της είναι ιεραρχική, γεγονός που υποδηλώνει ότι έχουν κατανεμηθεί σωστά οι επιμέρους αρμοδιότητες και ευθύνες. Τα οφέλη από τον τρόπο διοίκησης της εταιρείας είναι πολλά, μεταξύ άλλων η συμμετοχή των απασχολουμένων στην ανάπτυξη, την εισαγωγή νέων διαδικασιών, εννοιών και πολιτισμών.

4.2.2 Τοποθέτηση στην αγορά

Η επιχείρηση κατέχει το 0,75% του μεριδίου της αγοράς στον κλάδο των συσκευασιών. Μέσω της στρατηγικής διαφοροποίησης των στόχων, απολαμβάνει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της, έχοντας ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός προτύπου στον κλάδο της βιομηχανίας. Επειδή οι επιχειρήσεις του κλάδου παράγουν προϊόντα, όταν υπάρχει και η ανάλογη ζήτηση, αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να μην υπάρχουν αποθέματα, παρόλο που υπάρχει η ανάλογη ικανότητα για την παραγωγή περισσότερων προϊόντων. Λόγω αυτής της πλεονάζουσας ικανότητας δημιουργείται ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον σε όλο τον κλάδο, χωρίς έκτακτα κέρδη για τις επιχειρήσεις. Οι αγοραστές και οι προμηθευτές μπορούν να

ασκήσουν σοβαρές πιέσεις στην εταιρεία λόγω της ευαισθησίας των τιμών με αποτέλεσμα να αναπτυχθεί μία φιλοσοφία γύρω από τον προσανατολισμό της αγοράς και της ανάπτυξης.

4.2.3 Εταιρική κουλτούρα (Company Culture)

Η φράση "Ο Πελάτης είναι Βασιλιάς" περιγράφει με χαρακτηριστικό τρόπο τη φύση της κουλτούρας της επιχείρησης. Η εταιρεία λειτουργεί σε περιβάλλον που την καθιστά πιο ευέλικτη, πιο ποιοτική, εστιάζοντας στο να προσφέρει στους πελάτες της προϊόντα υψηλού επιπέδου. Η εξωτερική αυτή είναι που την διαφοροποιεί από τους ανταγωνιστές της και την έχει κάνει να καρπώνεται από την ανάπτυξη.

Η εταιρεία χρησιμοποιεί προηγμένες μεθόδους τεχνολογίας με αποτέλεσμα η βάση των περιουσιακών της στοιχείων να είναι εξαιρετικά τεχνική, ευέλικτη και αποτελεσματική. Λόγω του μεγέθους της βάσης των περιουσιακών στοιχείων της, η εταιρεία αντιμετωπίζει υψηλό επίπεδο σταθερού κόστους. Η παράμετρος αυτή, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα άμεσα υλικά αντιπροσωπεύουν πάνω από το 50% του κόστους παραγωγής, έχει σαν αποτέλεσμα τον αυστηρό έλεγχο του μεταβλητού κόστους και της προστιθέμενης αξίας. Ο αυστηρός έλεγχος του κόστους και η αντιμετώπιση των γενικών εξόδων οδήγησαν την εταιρεία να υιοθετήσει τη μέθοδο της κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας για ορισμένες λειτουργίες της.

Η αλυσίδα αξίας της εταιρείας βασίζεται σε παραδοσιακά πρότυπα που χρησιμοποιεί οποιαδήποτε εταιρεία και σε λειτουργία η οποία συνιστάται από δραστηριότητες για τον σχεδιασμό μιας ποιοτικής και υγιεινής διοίκησης. Αυτή η κατάσταση προσδίδει στην εταιρεία ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (competitive advanced) αφού μέσω αυτής γίνεται δίνεται η δυνατότητα για νέα προϊόντα και τεχνολογικές καινοτομίες.

4.2.4 Το σύστημα διαχείρισης πληροφοριών (The Management Information System)

Στις αρχές του 1980 η εταιρεία εφάρμοσε ένα λογιστικό μηχανογραφημένο σύστημα, το οποίο συνδύαζε το γενικό καθολικό της λογιστικής και ένα σύστημα κοστολόγησης των θέσεων εργασίας. Το σύστημα αυτό οδήγησε στο να αναπτυχθεί ένα σύστημα διαχείρισης πληροφοριών, φιλικό προς κάθε χρήστη και όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες της επιχείρησης να είναι αποθηκευμένα σε μία κεντρική βάση δεδομένων, διαθέσιμη ανά πάσα ώρα και στιγμή σε πραγματικό χρόνο.

Με την καθιέρωση αυτού του συστήματος η εταιρεία μπόρεσε να τυποποιήσει το χαρτοφυλάκιο των δεδομένων της και να αναπτύξει τις διαδικασίες για την ανάκτησή τους. Η είσοδος στον κλάδο νέων επιχειρήσεων έκανε την αγορά πιο ανταγωνιστική, ωστόσο η εταιρεία έχοντας ως υπόβαθρο το σύστημα πληροφοριών διαχείρισης μπόρεσε να παρακολουθεί τις διάφορες εξελίξεις και να τις ενσωματώνει στο στρατηγικό της σχεδιασμό. Το υπάρχον σύστημα διαχείρισης πληροφοριών δίνει τη δυνατότητα σε όλους του εμπλεκόμενους φορείς να ασκούν τις καθημερινές τους δραστηριότητες, χωρίς να περιμένουν ή να έχουν αμφιβολίες για το περιεχόμενο των πληροφοριών. Τέλος, οι χρήστες του συστήματος διαχείρισης πληροφοριών είναι πεπεισμένοι ότι αυτό μπορεί να τους βοηθήσει κατά τη λήψη των αποφάσεων τους καθώς και κατά τη διάρκεια εκτέλεσης των καθηκόντων τους.

4.2.5 Τα συστήματα της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και η ανάπτυξή τους

Όλα τα ανώτερα στελέχη της επιχείρησης συμμετέχουν στη διαδικασία του επιχειρηματικού σχεδιασμού, συμπεριλαμβανομένου και του Διευθυντή που είναι υπεύθυνος για τη διοικητική λογιστική. Η διοικητική λογιστική παρέχει πληροφορίες που σχετίζονται με τις παραγωγές προγενέστερων ετών καθώς και με κόστη. Τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται ως εναρκτήριο γεγονός για την προσέλκυση καινούργιων πελατών. Η χρήση των δεδομένων του ιστορικού κόστους είναι το πρώτο στάδιο της στρατηγικής χρήσης της διοικητικής λογιστικής.

Το σύστημα διαχείρισης πληροφοριών βοηθά τη λογιστική λειτουργία σε καθημερινή, εβδομαδιαία ή ad-hoc βάση, να συλλέγει πληροφορίες που σχετίζονται είτε με τη συμπεριφορά του κόστους είτε με την εκτίμηση των επενδύσεων. Η χρηματοοικονομική λειτουργία της εταιρείας είναι εξίσου σημαντική για την παραγωγή μηνιαίων αναφορών διαχείρισης, γιατί εμπεριέχει στοιχεία που έχουν να κάνουν με τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης, τις πωλήσεις, τα γενικά έξοδα και τα δεδομένα παραγωγικότητας.

4.2.6 Η χρήση των πληροφοριών (The use of information)

Σημαντικός παράγοντας στο στρατηγικό σχεδιασμό διαδραματίζουν οι πληροφορίες για το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Η σημαντικότητα αυτών των πληροφοριών αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι χρησιμοποιούνται και κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Το σημαντικότερο στοιχείο κατά την εφαρμογή της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής εκ μέρους της εταιρείας είναι η έμφαση που δίνει σε επί μέρους χαρακτηριστικά των ανταγωνιστών της, όπως τα κόστη, η κοστολογική δομή και τα επίπεδα παραγωγικότητας τους. Παρόλο αυτά η επιχείρηση δεν κατάφερε να έχει εξολοκλήρου πρόσβαση διότι ήταν δύσκολο να τις κερδίσει. Προς αντιστάθμιση αυτής της δυσκολίας, δημιούργησε ένα ισχυρό σύστημα εσωτερικών πληροφοριών, οι οποίες είχαν να κάνουν με τη κοστολογική δομή, την κερδοφορία από των πώληση των προϊόντων στους πελάτες, την κερδοφορία της αγοράς καθώς και τα προηγούμενα οικονομικά αποτελέσματα. Ως παράδειγμα αναφέρεται το γεγονός ότι η χρήση της πληροφορίας για την κερδοφορία των πελατών χρησίμευσε στην εξισορρόπηση με την αγορά και στην αντανάκλαση της ελαστικότητας της ζήτησης. Για την επίβλεψη της εσωτερικής και εξωτερικής της δραστηριότητας, η εταιρεία χρησιμοποίησε μία βάση από ιστορικά δεδομένα μάρκετινγκ, τα οποία αξιολογούσε μέσα από τα διοικητικά συμβούλια.

Για την ανάλυση των εσωτερικών και εξωτερικών δεδομένων η επιχείρηση χρησιμοποίησε τεχνικές της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής καθώς και τεχνικές πρόβλεψης σε συνδυασμό με τον προγραμματισμό με βάση τα σενάρια και την ανάλυση ευαισθησίας. Για την κατανόηση της συμπεριφοράς των άμεσων και έμμεσων κόστων σημαντικό ρόλο έπαιξε το γεγονός ότι τα κοστολογικά δεδομένα αξιολογούνταν με στρατηγική ανάλυση κόστους, πράγμα που θα βοηθούσε στην κατανόηση της αντίστοιχης δομής των ανταγωνιστών.

Σημαντικό ρόλο για τη στρατηγική διοικητική λογιστική της επιχείρησης διαδραμάτισαν οι λογιστές της επιχείρησης καθώς τους είχε ανατεθεί η συλλογή και η ανάλυση πληροφοριών που σχετίζονταν με τα κοστολογικά δεδομένα των ανταγωνιστών με στόχο να αξιολογούν τη στρατηγική τοποθέτηση τόσο της επιχείρησης όσο και των ανταγωνιστών της. Αυτό από μόνο του έδωσε την ευκαιρία στην επιχείρηση να είναι πιο δημιουργική και να επικεντρώνεται στην καλύτερη εφαρμογή της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής. Η κατάρτιση της «επιχειρηματικής νοοτροπίας» των λογιστών τους έκανε πιο αποδοτικούς σε εξελιγμένα περιβάλλοντα εργασίας. Επιπλέον, η εμπειρογνωμοσύνη τους στη συλλογή, ανάλυση, συγκέντρωση, συμπεράσματα και την παρακολούθηση πληροφοριών τους παρείχε ευκαιρίες να χειριστούν περισσότερες πληροφορίες όχι μόνο εσωτερικά αλλά και εξωτερικά, καθώς και περισσότερες μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες στην καθημερινή τους εργασία. Επίσης, συμμετείχαν σε θέματα στρατηγικής διαχείρισης στα οποία η στρατηγική διοικητική λογιστική ήταν κατάλληλη για αυτήν την αποστολή.

Η σημασία του ρόλου των λογιστών υπογραμμίστηκε και από τον οικονομικό διευθυντή της εταιρείας, ο οποίος υποστήριξε ότι η στρατηγική διοικητική λογιστική θα μπορούσε να

επιτρέψει στους λογιστές να έχουν πιο ενεργό ρόλο στο στρατηγικό σχεδιασμό και γενικότερα στη διοίκηση της εταιρείας καθώς επίσης ότι η στρατηγική διοικητική λογιστική θα άλλαζε την νοοτροπία του οργανισμού όχι εξαιτίας της ενδυνάμωσης του χαρακτήρα της διοικητικής λογιστικής αλλά εξαιτίας της ανάπτυξης αναλυτικών ικανοτήτων, που είναι σημαντικές για την ανάλυση εναλλακτικών προτάσεων στη στρατηγική. Επιπροσθέτως, το ανώτερο στέλεχος της διοικητικής λογιστικής επεσήμανε ότι οι λογιστές ήταν το πλέον αρμόδιο στέλεχος μέσα στην εταιρεία για τη χρησιμοποίηση της πληροφορίας.

Μετά από 5 χρόνια εφαρμογής της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής, η διοίκηση της εταιρείας κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

- Το τμήμα της διοικητικής λογιστικής συνέβαλε τα μέγιστα ως προς το σχεδιασμό, την επιμέλεια και τον έλεγχο της στρατηγικής, και κατ' επέκταση στην δημιουργία του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.
- Η στρατηγική ανάλυση του κόστους συμβάλλει στην αύξηση της διαφάνειας των δραστηριοτήτων της αλυσίδας αξίας και έτσι οι οδηγοί του κόστους θα μπορούσαν να αναλυθούν με βάση την στρατηγική – ανταγωνιστική τοποθέτηση.
- Τα προϊόντα της συνθέτουν ένα σύνολο χαρακτηριστικών, στα οποία η εφαρμογή της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής μπορούσε να κοστολογήσει αυτά τα χαρακτηριστικά και γενικότερα να επιμεληθεί ολόκληρη την διαδικασία.
- Η στρατηγική διοικητική λογιστική συμμετέχει επίσης ενεργά στον σχεδιασμό της μελλοντικής τοποθέτησης..

Και τέλος, η στρατηγική διοικητική λογιστική δεν ήταν το μόνο ζήτημα μέσα στην επιχείρηση

4.2.7 Συμπεράσματα από τη μελέτη περίπτωσης

Η στρατηγική διοικητική λογιστική δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να κατέχει πληροφορίες που σχετίζονται με τα κοστολογικά δεδομένα των ανταγωνιστών της, οι οποίες όμως είναι ενδιαφέρουσες αλλά όχι κρίσιμες για την επιβίωση της.

Κάθε επιχείρηση πρέπει να αναπτύσσει κοστολογικές πληροφορίες καθώς και εργαλεία χρησιμοποίησης αυτών για στρατηγικούς λόγους. Μέσω της προβολής αυτών των πληροφοριών η εταιρεία δύναται να επιτύχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσα σε ένα δυναμικό επιχειρηματικό περιβάλλον.

Τέλος, εξάγεται το συμπέρασμα ότι η στρατηγική διοικητική λογιστική ωθεί τις επιχειρήσεις στο να ανταπεξέρχονται καλύτερα στις αλλαγές του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος.

4.3. Η μελέτη περίπτωσης της Honda

4.3.1 Πληροφορίες για την εταιρεία

Η Honda Motor Company, Ltd, όπως είναι η πλήρης ονομασία της, είναι μία εταιρεία παγκόσμιου βεληνεκούς που ειδικεύεται στις κατασκευές αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και άλλων συστημάτων με κινητήρα εσωτερικής καύσης, ενώ παράλληλα έχει στρέψει το ενδιαφέρον της στους τομείς της αεροναυπηγικής, αεροδιαστημικής, ρομποτικής και των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών.

Ιδρύθηκε στις 24 Σεπτεμβρίου του 1948 από τον μηχανικό Soichiro Honda, ο οποίος καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής του είχε έντονο το ενδιαφέρον για τα αυτοκίνητα. Η πρώτη κατασκευή της εταιρείας κυκλοφόρησε τον Αύγουστο του 1948 και επρόκειτο για μία μοτοσυκλέτα τύπου D-Type, που πήρε το όνομα Dream, ενώ έως το 1964 κατάφερε και έγινε ο μεγαλύτερος κατασκευαστής μοτοσυκλετών παγκοσμίως. Το πρώτο αυτοκίνητο κατασκευής Honda κυκλοφόρησε τον Αύγουστο του 1963, ενώ τον Οκτώβριο του ίδιου έτους κυκλοφόρησε και το πρώτο σπορ αυτοκίνητο. Με την πάροδο των ετών η εταιρεία προέβη στις κατασκευές διαφόρων προϊόντων, καταφέροντας με αυτό τον τρόπο να επεκτείνει τις δραστηριότητές της και τις εξαγωγές των προϊόντων της ανά τον κόσμο. Το 1986 καταφέρνει να μπει στην αγορά των πολυτελών αυτοκινήτων με την κυκλοφορία του Honda Acura και το 1991 λανσάρει το Honda NSX, το πρώτο αλουμινένιο αυτοκίνητο, μεσαίου κινητήρα, με χρονισμό μεταβλητής βαλβίδας.

Μετά το θάνατο του ιδρυτή της το 1991 και μέσα στα χρόνια που ακολούθησαν, η εταιρεία γνωρίζει ραγδαία ανάπτυξη, ξεπερνώντας σε κέρδη πολλές ιαπωνικές αυτοκινητοβιομηχανίες και ωθώντας την ακόμα σε ανταγωνισμό με τις μεγάλες γερμανικές αυτοκινητοβιομηχανίες, όπως η Mercedes-Benz, η BMW και η Audi. Το Σεπτέμβριο του 2020 η Honda και η General Motors ανακοίνωσαν τη συνεργασία τους που θα ξεκινήσει το 2021.

Πίνακας 4.1: Τα κύρια προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι λειτουργίες κάθε τμήμα, Πηγή: Ito, Y. (1995)

Τμήμα	Κύρια προϊόντα και υπηρεσίες συντήρησης	Λειτουργίες
Επιχείρηση μοτοσυκλετών	Μοτοσυκλέτες, οχήματα παντός εδάφους (ATVs), οχήματα τύπου side-by-side (SXS) και άλλα παρεμφερή	Έρευνα και Ανάπτυξη. Πωλήσεις και συναφείς υπηρεσίες
Επιχειρήσεις αυτοκινήτων	Αυτοκίνητα και σχετικά εξαρτήματα	Βιομηχανία Έρευνας και Ανάπτυξης Πωλήσεις και συναφείς υπηρεσίες
Επιχειρήσεις Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών	Χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες	Δάνειο λιανικής πώλησης και μίσθωση που σχετίζεται με προϊόντα της Honda
Άλλες Επιχειρήσεις	Προϊόντα ισχύος και σχετικά εξαρτήματα	Βιομηχανία Έρευνας και Ανάπτυξης. Πωλήσεις και συναφείς υπηρεσίες

4.3.2 Εταιρικό προφίλ και τμήματα

Η έδρα της εταιρείας βρίσκεται στο Τόκιο της Ιαπωνίας, ενώ παράλληλα διαθέτει εργοστάσια συναρμολόγησης σε πολλές χώρες του κόσμου. Από τον Ιούλιο του 2010, το 89 τοις εκατό των οχημάτων Honda και Acura που πουλήθηκαν στις ΗΠΑ, κατασκευάστηκαν σε εργοστάσια της Βόρειας Αμερικής. Με τον τρόπο αυτό προστατεύονται τα κέρδη από την πρόοδο του γεν σε υψηλό 15 ετών έναντι του δολαρίου.

Η Honda έχει επίσης δημιουργήσει κοινοπραξίες σε όλο τον κόσμο, όπως η Honda Cielo Cars και η Hero Honda Motorcycles στην Ινδία, η Guangzhou Honda και Dongfend Honda στην Κίνα, η Boon Siew Honda στη Μαλαισία και η Honda Atlas στο Πακιστάν. Η εταιρεία εκτελεί επίσης μια πρωτοβουλία επιχειρηματικής καινοτομίας που ονομάζεται Honda

Xcelerator, προκειμένου να οικοδομήσει σχέσεις με καινοτόμες εταιρίες, να συνεργαστεί με νεοσύστατες επιχειρήσεις και επιχειρηματίες της Silicon Valley και να βοηθήσει άλλες εταιρείες να εργαστούν σε πρωτότυπα σχέδια. Η Xcelerator είχε συνεργαστεί με 40 εταιρείες σύμφωνα με πληροφορίες από τον Ιανουάριο του 2019. Η Xcelerator και ένα στούντιο προγραμματιστών αποτελούν μέρος του ομίλου Honda Innovations, που ιδρύθηκε την άνοιξη του 2017 και εδρεύει στο Mountain View της Καλιφόρνια.

4.3.3 Η σχέση της εταιρείας με τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική

Ένα από τα μείζονα θέματα που απασχολούν την εταιρεία στον τομέα της λογιστικής διαχείρισης είναι η παρακολούθηση του κόστους ποιότητας και πώς αυτό απεικονίζεται μέσω της σχέσης της ποιότητας των παραχθέντων προϊόντων και των μέτρων κόστους, ώστε να βοηθηθεί στη βελτίωση τέτοιων δραστηριοτήτων. Μέχρι πρότινος, η εταιρεία έκανε ελάχιστη χρήση αυτής της τεχνικής της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής παρά την προσπάθεια της να βελτιώσει την ποιότητα.

Ανασταλτικός παράγοντας για την ελάχιστη χρήση της παρακολούθησης του κόστους ποιότητας είναι το γεγονός ότι δεν έχει καθοριστεί με ακρίβεια. Ένας ορισμός που δίνεται από τα στελέχη της εταιρείας είναι ότι η παρακολούθηση του κόστους ποιότητας μπορεί να ερμηνεύσει τρόπους επίτευξης μείωσης του κόστους προκειμένου να βελτιωθεί η κερδοφορία μεμονωμένων προϊόντων ή ομάδων προϊόντων σε πρώιμα στάδια επιχειρηματικής διαδικασίας, όπως ο σχεδιασμός προϊόντων, η έρευνα και η ανάπτυξη και ο σχεδιασμός, όταν διευθετείται το μεγαλύτερο μέρος της συνεργασίας κύκλου ζωής των προϊόντων και δεύτερον αυτό συνεπάγεται πολιτική ή εσκεμμένη χρήση πληροφοριών σχετικά με το κόστος για χάρη της οργανωτικής μεταρρύθμισης ή αλλαγής σε άλλη φάση.

Κατόπιν των ανωτέρω, παρουσιάζονται στη συνέχεια οι τρόποι με τους οποίους η παρακολούθηση του κόστους ποιότητας γίνονται αντιληπτοί από τη εταιρεία καθώς και πώς αυτή η τεχνική της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής βοηθά στη διαμόρφωση και την υλοποίηση της στρατηγικής της επιχείρησης.

4.3.4 Στρατηγικοί στόχοι της εταιρείας

Η αύξηση των εγγυήσεων για τα νέα μοντέλα παραγωγής της Honda, από 1 σε 3 χρόνια, έδωσε την ευκαιρία στην εταιρεία να εφαρμόσει την παρακολούθηση του κόστους ποιότητας, στα

πλαίσια εφαρμογής της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής, προκειμένου να συλλέξει πληροφορίες σχετικές με την ικανοποίηση των πελατών και να μελετήσει τις μεθόδους διαχείρισης της ποιότητας. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, κατασκευάστηκε ένα δίκτυο υπολογιστών που συνδέει όλα τα εγχώρια εργοστάσια, εργαστήρια και υποκαταστήματα με τους εμπόρους στο εξωτερικό

Κάθε εργοστάσιο της Honda είναι ένα καθιερωμένο κέντρο διαχείρισης ποιότητας. Αφού λάβουν προδιαγραφές από τα εργαστήρια που είναι υπεύθυνα για την τεχνική έρευνα, την ανάπτυξη και το σχεδιασμό, τα εργοστάσια ελέγχουν αμέσως εάν κάτι θα μπορούσε να εμποδίσει την έναρξη της μαζικής παραγωγής. Οι αρμοδιότητες για αυτό το έργο εμπίπτουν στον έλεγχο του τμήματος τεχνικής μηχανικής, που υπάρχει σε κάθε εργοστάσιο. Ένα άλλο τμήμα είναι υπεύθυνο για την ποιότητα και την αξιοπιστία των προϊόντων από το πρώτο στάδιο ανάπτυξης προϊόντων, το οποίο περιλαμβάνει σημαντική συνεργασία με τα τμήματα εργαστηρίου και μάρκετινγκ. Τα τμήματα ποιοτικού ελέγχου είναι υπεύθυνα για τις επιθεωρήσεις κατά τη διάρκεια της παραγωγής, αλλά ο σημαντικότερος έλεγχος, ο έλεγχος των εξαρτημάτων που λαμβάνονται από τους προμηθευτές (σχεδόν το 70% όλων των εξαρτημάτων) είναι ευθύνη του τμήματος ποιότητας.

Όλες οι δαπάνες εργασίας και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται στα τμήματα αυτά ταξινομούνται ως έξοδα πρόληψης και εκτίμησης. Κατά τη σύγκριση του κόστους ποιότητας, η Honda αντιμετωπίζει το κόστος αποτυχίας ως κόστος ποιότητας της αγοράς. Τα έξοδα εγγύησης που προκύπτουν στο πλαίσιο της περιόδου εγγύησης μετά την παράδοση των προϊόντων στους πελάτες ονομάζονται «γενικά έξοδα απαίτησης» και τα έξοδα που επιβαρύνουν τον κατασκευαστή μετά τη λήξη της εν λόγω περιόδου ονομάζονται «έξοδα υπηρεσιών after». Τα έξοδα εγγύησης, τα έξοδα ανάκλησης και οι επισκευές σε νέα μοντέλα αντιμετωπίζονται όλα ως έξοδα εξωτερικής βλάβης. Τα έξοδα που προκύπτουν ως αποτέλεσμα της ανακάλυψης ελαττωμάτων στους εμπόρους ονομάζονται «αξιώσεις εμπόρου». Δεδομένου ότι οι περισσότεροι Ιάπωνες έμποροι αυτοκινήτων είναι τμήματα ενός κατασκευαστή αυτοκινήτων, το κόστος αυτό ταξινομείται ως κόστος εσωτερικής αποτυχίας.

Εκτός από σοβαρές περιπτώσεις, π.χ. ανακλήσεις, οι περισσότεροι Ιάπωνες κατασκευαστές αυτοκινήτων αναθέτουν το χειρισμό των αξιώσεων των πελατών σε εμπόρους. Τα σχετικά έξοδα επιβαρύνουν τους εμπόρους οι οποίοι, προκειμένου να εξασφαλίσουν περιθώριο κέρδους, συμπεριλαμβάνουν τις χρεώσεις αυτές στην τιμή του προϊόντος. Υπό αυτές τις συνθήκες, οι πληροφορίες σχετικά με τις αξιώσεις των πελατών και τις καταγγελίες παραμένουν στους εμπόρους, χωρίς να μεταφέρονται στους κατασκευαστές. Η Honda, ωστόσο, ζητά από τους εμπόρους να τροφοδοτήσουν όλες αυτές τις πληροφορίες,

συμπεριλαμβανομένων ασήμαντων θεμάτων που οι έμποροι μπορούν εύκολα να ταξινομήσουν, ώστε να μπορούν να τις ενσωματώσουν στον σχεδιασμό και την ανάπτυξη προϊόντων. Σήμερα, όσον αφορά τη βασική μηχανική απόδοση, υπάρχει μικρή διαφορά μεταξύ των προϊόντων των περισσότερων ιαπωνικών κατασκευαστών αυτοκινήτων. Ως εκ τούτου, οι εταιρείες δίνουν συχνά έμφαση σε παράγοντες όπως η άνεση, η ησυχία, το στυλ και ο εσωτερικός σχεδιασμός, οι οποίοι απευθύνονται στις ευαισθησίες των πελατών, αλλά είναι δύσκολο να συλλέγονται πληροφορίες σχετικά με τέτοιους υποκειμενικούς παράγοντες.

Η εταιρεία εφάρμοσε την τεχνική της παρακολούθησης του κόστους ποιότητας στην προσπάθεια της να συγκεντρώσει αυτού του είδους τις πληροφορίες, μετρώντας το κόστος αποτυχίας Προκειμένου να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις των πελατών της, ασχολείται συχνά με τις καταγγελίες αυτών. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα τη σταδιακή αύξηση του κόστους πτώχευσης της εταιρείας λόγω εν μέρει του κόστους της υπερβολικής εξυπηρέτησης. Σήμερα, η μείωση του κόστους αποτυχίας αποτελεί σοβαρό μέλημα για τη διαχείριση του κόστους της Honda. Ο μόνος τρόπος για να αντιμετωπίσουν με επιτυχία αυτό το πρόβλημα είναι να βελτιώσουν την ποιότητα του σχεδιασμού στα στάδια σχεδιασμού και ανάπτυξης των προϊόντων. Προκειμένου να κατευθύνει την προσοχή προς αυτό το ζήτημα, το Τμήμα Διαχείρισης Ποιότητας Αγοράς αναλύει το κόστος αποτυχίας και τροφοδοτεί τα αποτελέσματα στο προσωπικό, το οποίο τα εξετάζει για δυνατότητες εξάλειψης πηγών αξιώσεων πελατών και καταγγελιών.

Τα δεδομένα του κόστους αποτυχίας διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος. Η Honda χρησιμοποιεί το δίκτυο υπολογιστών της για να συλλέξει τέτοια δεδομένα από κάθε ένα από τα εργοστάσιά της σε όλο τον κόσμο. Στη συνέχεια τα αναλύει ανάλογα με την αιτία και το εργοστάσιο και τροφοδοτεί τα αποτελέσματα πίσω στους διευθυντές γραμμής για βελτιώσεις της ποιότητας στις διαδικασίες τους. Ανεξάρτητα από τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται, τα ποσά κόστους αποτυχίας κυμαίνονται σύμφωνα με τις πολιτικές πωλήσεων. Αυτό αποκρύπτει το κόστος αποτυχίας των αιτιωδών σχέσεων και άλλους παράγοντες όπως το κόστος πρόληψης και αξιολόγησης. Η θεμελιώδης προσέγγιση διαχείρισης του κόστους ποιότητας είναι η μείωση του συνολικού κόστους ποιότητας, βελτιώνοντας έτσι την κερδοφορία. Αυτό επιτυγχάνεται αντισταθμίζοντας τις αυξήσεις του κόστους αποτυχίας έναντι των αποτελεσματικών δαπανών για το κόστος πρόληψης και αξιολόγησης. Ωστόσο, είναι δύσκολο να αξιολογηθούν τα επιτεύγματα διαχείρισης της ποιότητας με βάση τα ποσά του κόστους ποιότητας και το ποσοστό κάθε στοιχείου κόστους, καθώς αυτά σχετίζονται μόνο αόριστα.

Η Honda δεν αντιμετωπίζει προβλήματα στη μέτρηση του κόστους πρόληψης και

αξιολόγησης, δεδομένου ότι αυτά είναι το απλό άθροισμα του κόστους εργασίας και άλλων δαπανών που πραγματοποιούνται στο τμήμα διαχείρισης ποιότητας και δεν αντιστοιχούν σε συγκεκριμένες δραστηριότητες μεμονωμένων τμημάτων όπως η τεχνική μηχανική και ο ποιοτικός έλεγχος. Κατά συνέπεια, η χρησιμοποίηση των στοιχείων για το κόστος πρόληψης και εκτίμησης περιορίζεται στις αποφάσεις σχετικά με τον προγραμματισμό της εργασίας στα τμήματα αυτά. Η Honda διατηρεί ένα σύστημα ποιοτικού κόστους που επικεντρώνεται στη μέτρηση και την ανάλυση του κόστους αποτυχίας και θεωρεί το κόστος πρόληψης και εκτίμησης ως ανεμπόδιστα αντικείμενα.

4.3.5 Συμπεράσματα από τη μελέτη περίπτωσης.

Η διαχείριση του κόστους ποιότητας αναμένεται να παράγει πληροφορίες σχετικές με την αξιολόγηση της αποδοτικότητας κάθε προϊόντος ή κατηγορίας προϊόντων. Όσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη για τη διασφάλιση και τη βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος, με σκοπό να ενισχυθεί το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, τόσο μεγαλύτερη θα είναι η ανάγκη για τέτοιες πληροφορίες. Ωστόσο, η μετατόπιση της έμφασης από την ποιότητα της συμμόρφωσης στην ποιότητα του σχεδιασμού και της συνεργασίας εντός της εταιρείας κατέστησε πιο δύσκολο να εκτιμηθεί το κόστος ποιότητας. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για το κόστος αποτυχίας λόγω της ανάγκης να συμπεριληφθούν οι χαμένες πωλήσεις που πραγματοποιούνται από κακή ποιότητα. Ως εκ τούτου, η χρήση ποιοτικών δεδομένων κόστους με αυτόν τον τρόπο εξαρτάται από δύο βασικές προϋποθέσεις: πρώτον, την άμεση και λεπτομερή συλλογή πληροφοριών σχετικά με τα παράπονα και τις απαιτήσεις των πελατών και, δεύτερον, μια ολοκληρωμένη κατανόηση της πραγματικής κατάστασης των δραστηριοτήτων πρόληψης και αξιολόγησης της εταιρείας.

Ο δεύτερος στόχος της διαχείρισης του κόστους ποιότητας είναι η προώθηση της αυτοοργάνωσης μέσω της μέτρησης του κόστους ποιότητας και της επικοινωνίας. Παρόλο που τα δεδομένα κόστους ποιότητας που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτό μπορεί να αντιμετωπίζονται ως ανακριβή, διαφορούμενα ή ελλιπή στοιχεία μικρής αξίας για τη λήψη αποφάσεων βελτίωσης της ποιότητας, μπορεί να είναι χρήσιμο να επηρεαστεί η διαδικασία δημιουργίας παραγγελιών του οργανωτικού προσωπικού. Το γεγονός αυτό, μπορεί να έχει τη δυνατότητα να οδηγήσει σε ριζική βελτίωση της οργανωτικής απόδοσης.

4.4. Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται δύο μελέτες περιπτώσεων εφαρμογής της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής από δύο επιχειρήσεις. Αρχικά, παρατίθενται τα βασικά χαρακτηριστικά της πρώτης επιχείρησης, μίας βρετανικής μικρομεσαίας επιχείρησης, και εν συνεχεία γίνεται αναφορά στο ρόλο που διαδραματίζουν οι πληροφορίες, ως ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής, προκειμένου να επιτευχθεί το επιθυμητό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Η δεύτερη μελέτη περίπτωσης είναι η εταιρεία Honda, για την οποία παρουσιάζονται κάποιες γενικές πληροφορίες καθώς και ο στρατηγικός στόχος της, ο οποίος υλοποιήθηκε, υιοθετώντας τεχνικές της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής. Εν κατακλείδι, μνημονεύονται τα βασικά συμπεράσματα από την παράθεση της μελέτης περιπτώσεων.

Κεφάλαιο 5:

Συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

5.1 Εισαγωγή

Στο τελευταίο αυτό κεφάλαιο πραγματοποιείται μία συνολική αποτίμηση της διπλωματικής εργασίας εστιάζοντας στα βασικότερα σημεία τόσο της θεωρητικής ανασκόπησης όσο και των δύο περιπτώσεων μελέτης (case studies). Καταγράφονται οι περιορισμοί της έρευνας και γίνονται προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

5.2 Συμπεράσματα έρευνας

Η στρατηγική διοικητική λογιστική είναι πάντα ένα ελκυστικό θέμα για τους λογιστές διαχείρισης. Από το πλαίσιο του νοήματος, η στρατηγική διοικητική λογιστική ασχολείται με τη στρατηγική και τη λογιστική διαχείρισης. Η λογιστική διαχείρισης στη δεκαετία του 1960 περιορίστηκε στο κόστος εργασίας, στον υπολογισμό του κόστους, στην αξιολόγηση του κόστους, στην ανάλυση τυπικής διακύμανσης κόστους και στον έλεγχο των αποθεμάτων. Το πεδίο της εργασίας επεκτάθηκε σταδιακά στους τομείς ελέγχου διαχείρισης και λήψης αποφάσεων στη δεκαετία του 1970, όπως ο σχεδιασμός και η εφαρμογή του συστήματος ελέγχου διαχείρισης, τις οικονομικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων, την ανάλυση τιμών μεταφοράς, τη λογιστική υπευθυνότητας και την ανάλυση κερδοφορίας προϊόντων και τομέων. Μια πιο βαθιά αλλαγή του ρόλου της λογιστικής διαχείρισης ξεκίνησε στις αρχές της δεκαετίας του 1980, όπου οι μεγάλες επιχειρήσεις έγιναν ακόμη μεγαλύτερες σε κλίμακα και δραστηριότητες.

Η τάση της απορρύθμισης και η έννοια της παγκοσμιοποίησης έχουν δελεάσει μεγάλες εθνικές εταιρείες να γίνουν διεθνείς. Εν τω μεταξύ, η εποχή των υπολογιστών ερχόταν σιωπηλά για να φέρει επανάσταση σε ολόκληρο τον επιχειρηματικό κόσμο. Περισσότερες νέες εφευρέσεις αντικατέστησαν τα παραδοσιακά προϊόντα. Ο κύκλος ζωής των προϊόντων ήταν μικρότερος από το παρελθόν και οι πελάτες έγιναν λιγότερο πιστοί αλλά πιο αόριστοι. Η τεχνολογική πρόοδος προκάλεσε καταστροφικές επιπτώσεις στις δραστηριότητες καθιερωμένων εταιρειών και παραδοσιακών βιομηχανιών. Ο παραδοσιακός κανόνας των

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν μπορούσε πλέον να επιβιώσει μπροστά σε αυτές τις προκλήσεις.

Το πρωτεύον ερώτημα της εργασίας αν η υιοθέτηση και η εφαρμογή της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής από μία εταιρεία μπορεί να την οδηγήσει στη δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, απαντήθηκε θετικά. Από τη παράθεση της πρώτης μελέτης περίπτωσης διαπιστώθηκε ότι μία επιχείρηση, όταν εφαρμόζει τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική καταφέρνει να πετύχει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα απέναντι στους ανταγωνιστές και αυτό γιατί όπως αναφέρθηκε και στο δεύτερο κεφάλαιο ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής είναι η χρήση των εξωτερικών πληροφοριών. Στη πρώτη μελέτη περίπτωσης αναφέρθηκε ότι η βρετανική επιχείρηση δίνοντας έμφαση στη χρήση των εξωτερικών πληροφοριών, κατάφερε να προβάλει σημαντικές πληροφορίες που είχαν να κάνουν με τους ανταγωνιστές της, όπως για παράδειγμα πληροφορίες για τα κόστη τους, για τις πωλήσεις τους, τα χαρακτηριστικά των προϊόντων τους, συγκεντρώνοντας αυτά τα στοιχεία σε μία βάση δεδομένων για τους ανταγωνιστές της. Η χρήση των εξωτερικών πληροφοριών σε συνδυασμό με την έμφαση που δόθηκε για την ανάλυση του κόστους της ίδιας της επιχείρησης βοήθησε την επιχείρηση να κατανοήσει σε βάθος το κόστος των ανταγωνιστών της. Με αυτό τον τρόπο η εταιρεία βρέθηκε ένα βήμα μπροστά, καθώς έχοντας στη διάθεσή της τις απαραίτητες πληροφορίες, μπόρεσε να ανταποκριθεί καλύτερα στις απαιτήσεις των πελατών της, επιτυγχάνοντας παράλληλα την επιθυμητή ανάπτυξη και κερδοφορία.

Αναφορικά με τη σημαντικότητα του ρόλου του λογιστή στην εφαρμογή της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής από μία επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι υπάρχει θετική συσχέτιση και αυτό γιατί όπως παρουσιάστηκε στην πρώτη μελέτη περίπτωσης οι λογιστές και κατ' επέκταση τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης είχαν επιφορτιστεί με την ευθύνη να χρησιμοποιούν τεχνικές της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής. Μέσω της στρατηγικής ανάλυσης του κόστους τα δεδομένα του κόστους αξιολογούνταν καλύτερα, αφού η γνώση της κοστολογικής δομής της εταιρείας θα ήταν ένα χρήσιμο εργαλείο για την κατανόηση της αντίστοιχης δομής των ανταγωνιστών της. Έχοντας στη φαρέτρα τους αυτόν τον όγκο πληροφοριών, αποθηκευμένο σε μία βάση δεδομένων, κατάφεραν να αναπτύξουν νέες προοπτικές, δίνοντας τη δυνατότητα στην επιχείρηση να προβεί στην υλοποίηση των σχεδιασμών της.

Το τελευταίο διερευνητικό ερώτημα, πώς η στρατηγική διοικητική λογιστική βοηθά με τις τεχνικές της στη διαμόρφωση και υλοποίηση της στρατηγικής της επιχείρησης, απαντήθηκε διεξοδικά στη μελέτη της δεύτερης περίπτωσης. Η εταιρεία Honda στην προσπάθειά της να

μετρήσει το κόστος αποτυχίας, ανταποκρινόμενη στις απαιτήσεις των πελατών της, εφάρμοσε την τεχνική της παρακολούθησης του κόστους ποιότητας. Το κόστος ποιότητας που αντιμετωπίζεται από τη εταιρεία ως κόστος αποτυχίας αναλύεται από το αρμόδια τμήμα και με αυτό τον τρόπο γίνεται προσπάθεια για βελτίωση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω θα μπορούσε να ειπωθεί ότι από την παρούσα διπλωματική εργασία τα συμπεράσματα που μπορούν να εξαχθούν είναι τα παρακάτω:

1. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για τις επιχειρήσεις ως προς την παροχή εκείνων των πληροφοριών που σχετίζονται με τους ανταγωνιστές, έχοντας ως στόχο τη στήριξη των επιχειρήσεων, κυρίως σε στρατηγικής φύσεως θέματα, που σχετίζονται με τη δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

2. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική βοηθά τα διοικητικά στελέχη και τους λογιστές:

α. να λαμβάνουν στρατηγικές αποφάσεις μέσα από την κοστολόγηση των χαρακτηριστικών των προϊόντων,

β. να προβαίνουν στη συλλογή πληροφοριών για τις λειτουργίες της επιχείρησης,

γ. να διαχειρίζονται τα κόστη που δημιουργούνται,

δ. να δημιουργούν πόρους και ικανότητες, αξιολογώντας τις δυνατότητες και ευκαιρίες της επιχείρησης.

3. Η εφαρμογή των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής είναι σημαντικός παράγοντας για την υλοποίηση και τη διαμόρφωση της στρατηγικής μίας επιχείρησης.

5.3 Περιορισμοί έρευνας

Ένας σημαντικός περιορισμός στην έρευνα υπήρξε το γεγονός ότι η έννοια της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής δεν είναι ευρέως διαδεδομένη και η εφαρμογή της από κάποιες εταιρείες είναι σχεδόν ανύπαρκτη. Για το λόγο αυτό δεν ήταν εφικτή και η χρήση της μεθόδου των συνεντεύξεων.

Η θεωρία της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής από πλευρά δημοτικότητας δεν είναι υψηλή, η δομή της γνώσης των λογιστών τείνει να γερνάει και επικρατεί έλλειψη επαγγελματικής γνώσης. Η στρατηγική διοικητική λογιστική των απαιτήσεων ποιότητας του λογιστικού προσωπικού είναι σχετικά υψηλή με το λογιστικό προσωπικό να χρειάζεται επίσης τις γνώσεις της επιστήμης διαχείρισης, της ψυχολογίας, των οικονομικών στην κατανόηση των δικών τους επαγγελματικών γνώσεων. Η στρατηγική λογιστική διαχείρισης χρειάζεται ολοκληρωμένη ποιότητα και ισχυρό ταλέντο.

Από την άποψη των οικονομικών παραγόντων, του οικονομικού συστήματος, οι επιχειρήσεις της χώρας μας βρίσκονται στην αλυσίδα αξίας χαμηλού επιπέδου και ο εκτεταμένος τρόπος παραγωγής και διαχείρισης δεν προσαρμόζεται πλέον στο μεταβαλλόμενο εξωτερικό περιβάλλον.

5.4. Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Το περιβάλλον παίζει καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων, στην πρόσβαση τους σε πόρους για ενέργεια στο περιβάλλον, ανάλογα με τις περιστάσεις που το επηρεάζουν. Το περιβάλλον μπορεί να προσφέρει καλές ευκαιρίες για την ανάπτυξη των επιχειρήσεων, μπορεί, όμως, και να περιορίσει την ταχεία ανάπτυξη τους. Οι καλοήθειες εξωτερικοί παράγοντες είναι η οικονομία, η κοινωνία, ο πληθυσμός, ο πολιτισμός, η πολιτική, ο νόμος, η τεχνολογία και ο ανταγωνισμός.

Δυνάμει των ανωτέρω, θα μπορούσε να γίνει έρευνα για το πως οι επιμέρους εξωτερικοί παράγοντες μπορούν να συσχετιστούν με τη στρατηγική διοικητική λογιστική και να οδηγήσουν μία επιχείρηση στο δρόμο προς την επιτυχία.

Βιβλιογραφία

Abdullah N.H.N. (2020), “Assessing Strategic Management Accounting Practices in Public Interest Companies in Malaysia”, *Indonesian Journal of Economics, Social and Humanities*, Vol. 2(1), pp. 13-25.

Adigbole, E., Osemene, O. and Fakile, O. (2019), “Strategic Management Accounting and Information for Managerial Decision Making in Selected Manufacturing Firms in Kwara State”, *Ilorin Journal of Management Sciences*, Vol. 4(1), pp. 131-146.

Alamri A.M. (2019), “Association between Strategic Management Accounting Facets and Organizational Performance”, *Baltic Journal of Management*, Vol. 14(2), pp. 212-234.

Alborov, R. A., Kontsevaya, S. M., Klychova, G. S., & Kuznetsov, V. P. (2017), “The Development of Management and Strategic Management Accounting in Agriculture”, *Journal of engineering and applied sciences*, Vol. 1219, pp. 4979-4984.

AL-Dweikat, M.F.S. and Nour, M.I. (2018), “A Structural Equation Model for Analyzing the Impact of Strategic Management Accounting Techniques on Quality of Financial Information” *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 10(4), pp. 62-71.

Alles, S.T. and Yazdanifard, R. (2017), “Strategic Management Failures of “Dialog Axiata” and Recommended Strategic Approaches for Implementation”, *International Journal of Management, Accounting and Economics*, Vol. 4(10), pp. 1049-1062.

Arunruangsirilert, T. and Chonglertham, S. (2017), “Effect of Corporate Governance Characteristics on Strategic Management Accounting in Thailand”, *Asian Review of Accounting*, Vol. 25(1), pp. 85-105.

Cescon, F., Costantini, A. and Grassetti, L. (2019), “Strategic Choices and Strategic Management Accounting in Large Manufacturing Firms”, *Journal of Management and Governance*, Vol. 23(3), pp. 605-636.

Clarke, B., Collier, P., Munir, R., Oliver, G., Robinson, P., Steenkamp, N. and Zwikael, O. (2019), *Strategic Management Accounting*, CPA program, Melbourne.

Costantini, A. and Zanin, F. (2017) “The Effect of Perceived Environmental Uncertainty on the Use and Perceived Usefulness of Strategic Management Accounting: Some Empirical Evidence”, *Managing Global Transitions*, Vol. 15(4), pp. 379-398.

Dixon R. (1998), “Accounting for Strategic Management: A Practical Application”, *Long Range Planning*, Vol. 31(2), pp. 272 – 279.

Dmitrović-Šaponja, L. and Suljović, E. (2017) “Strategic Management Accounting in the Republic of Serbia”, *Economic research-Ekonomska istraživanja*, Vol. 30(1), pp. 1829-1839.

Doktoralina, C., and Apollo, A. (2019) “The Contribution of Strategic Management Accounting in Supply Chain Outcomes and Logistic Firm Profitability”, *Uncertain Supply Chain Management*, Vol. 7(2), pp. 145-156.

Ebrahimi, K.K. and Bekhradinasab, V. (2019) “The Role of Corporate Governance in Strategic Management Accounting” *Management Accounting*, Vol. 12(41), pp. 69-89.

Fowzia, R. and Afroz, F. (2016) “Strategic Management Accounting Techniques of Manufacturing Organizations of Bangladesh with Special Reference to Satisfaction Level”, *Daffodil International University Journal of Business and Economics*, Vol. 10(2), pp. 123-134.

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

Honggowati, S., Rahmawati, R., Aryani, Y.A., and Probohudono, A. N. (2017), “Corporate Governance and Strategic Management Accounting Disclosure”, *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*, Vol. 1(1), pp. 23-30.

Hussein, B.A., Maelah, R. and Amir, A.M. (2016), “Strategic Management Accounting Information, Cost Management Knowledge and Performance of Healthcare Organizations in Malaysia: A Research Framework”, 8th *International Management and Accounting Conference*.

Ito Y. (1995), "Strategic goals of quality costing in Japanese companies", *Management accounting research*, Vol. 6(4), pp. 305-441.

Jbarah S.S. (2018). "The Impact of Strategic Management Accounting Techniques in Taking Investment Decisions in the Jordanian Industrial Companies", *International Business Research*, Vol. 11(1), pp.145-156.

Kariuki, S.N. and Kamau, C.G. (2016), "Organizational Contingencies Influencing the Adoption of Strategic Management Accounting Practices among Manufacturing Firms in Kenya", *International Journal of Advanced Research in Management and Social Sciences*, Vol. 5(4), pp.167-182.

Lasserre P. (2017), *Global Strategic Management*, Macmillan, London.

Lay, T.A. and Jusoh, R. (2017), "Organizational Capabilities, Strategic Management Accounting, and Firm Performance" *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 14(2), pp. 222-246.

Li W.S. (2018), *Strategic Management Accounting. A Practical Guidebook with Case Studies*, Springer, Singapore.

Liu, S., and Wen, R. (2017) "Elementary Analysis of Strategic Management Accounting. Advances in Computer Science Research (ACSR)", *7th International Conference on Education, Management, Computer and Society (EMCS 2017)*, Atlantis Press.

Maijanen P. (2020), *Teaching the History of Strategic Management*. In *Teaching Strategic Management*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham.

Majeed, A. H. A. M., and Hamza H. S. (2012), "Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence", *Procedia Economics and Finance*, Vol. 3, pp. 387-396.

Manyaeva, V., Piskunov, V., & Fomin, V. (2016), "Strategic Management Accounting of Company Costs", *International Review of Management and Marketing*, Vol. 6(5), pp. 255-264.

Mohammed, B.A.H., Maelah, R. and Amir, A.M. (2019), "Strategic Management Accounting Information and Performance of Private Hospitals in Malaysia", *International Journal of Economics, Management and Accounting*, Vol. 27(2), pp. 473-502.

Nasieku, T., & Githinji, N. (2016), "Use of Strategic Management Accounting by Organisations" *Asian journal of business and management*, Vol. 4(4), pp. 165-173.

Nishimura, A., (2019), Profit Opportunity, Strategic Innovation, and Management Accounting. In Management, uncertainty and accounting, Palgrave Macmillan, Singapore.

Oboh, C. S., & Ajibolade, S. O. (2017). "Strategic Management Accounting and Decision Making: A Survey of the Nigerian Banks", *Future Business Journal*, Vol. 3(2), pp. 119-137.

Odia J.O. (2019), "Strategic Management Accounting Techniques Usage, Strategic Choices, and Performance of Financial Institutions in Nigeria", *Journal of Asian Business Strategy*, Vol. 9(2), pp. 94-109.

Ojua M.O. (2017), "The Desirability of the Adoption of strategic management accounting techniques (SMATS) for Decision Making by Agricultural Firms in Nigeria", *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, Vol. 3(1), pp. 1635-1648.

Oyewo, B. and Ajibolade, S. (2019) "Does the Use of Strategic Management Accounting Techniques Creates and Sustains Competitive Advantage? Some Empirical Evidence.", *Annals of Spiru Haret University, Economic Series*, Vol. 19(2), pp. 61-92.

Pasch T. (2019), "Organizational Lifecycle and Strategic Management Accounting", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 15(4), pp. 580-604.

Pavlatos O. (2015), "An empirical investigation of strategic management accounting in hotels" *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 27(5) pp. 756 – 767.

Pavlatos, O., & Kostakis, X. (2018), "The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 14(4), pp. 455-472.

Petera, P. and Šoljaková, L. (2020), "Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic", *Economic research-ekonomskistraživanja*, Vol. 33(1), pp. 46-67.

Pitcher G.S. (2018), *Management accounting in support of strategy: How management accounting can aid the strategic management process*, Business Expert Press, New York.

Pradhan, D., Swain, P.K. and Dash, M. (2018), "Effect of management accounting techniques on supply chain and firm performance: An empirical study", *International Journal of Mechanical Engineering and Technology*, Vol. 9(5), pp. 1049-1057.

Priem R.L. (2018), "Toward becoming a complete teacher of strategic management", *Academy of Management Learning & Education*, Vol. 17(3), pp. 374-388.

Ramljak, B., and Rogostic, A. (2012), "Strategic Management Accounting Practices in Croatia", *The Journal of International Management Studies*", Vol. 7(2), pp. 93-100.

Sedevich-Fons L. (2018). "Linking strategic management accounting and quality management systems", *Business Process Management Journal*, Vol. 24(6), pp. 1302-1320.

Shehadeh M.A. (2017), "Comprehensive Study on Strategic Management Accounting Techniques in Jordanian Banks", *Asian Journal of Management*, Vol. 8(2), pp. 353-356.

Stake R. (1995), *The art of case research*, Thousand Oaks, CA, Sage Publishing.

Strauss, A. and Glaser, B. (1967), *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*, Aldine, Chicago.

Sugahara, S., Daidj, N., and Ushio, S. (2017), *Value Creation in Management Accounting and Strategic Management: An Integrated Approach*, John Wiley & Sons, NJ.

Sugiyarti, L. and Asmilia, N. (2020), “Managerial Performance: The Mediating Role of Strategy Management Accounting Techniques on Competitive Advantage and Organization Performance”, *EAJ (Economics and Accounting Journal)*, Vol. 3(2), pp. 80-89.

Teece D.J. (2019), “A capability theory of the firm: an economics and (strategic) management perspective”, *New Zealand Economic Papers*, Vol. 53(1), pp. 1-43.

Tellis W. M. (1997), “Introduction to Case Study”, *The Qualitative Report*, Vol. 3(2), pp. 1-14.

Turner, M. J., Way, S. A., Hodari, D., and Witteman, W. (2017), “Hotel property performance: The role of strategic management accounting”, *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 63, pp. 33-43.

Warrad L. (2019), “Strategic Management Accounting Techniques and Their Effect on the Capital Structure” *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 23(6), pp. 1-19.

Yin R. (1984), *Case study research: Design and methods*, Sage Publishing, Beverly Hills, CA.

Yin R. (1989a), *Case study research: Design and methods*, Sage Publishing, Beverly Hills, CA.

Yin R. (1993), *Applications of case study research*, Sage Publishing, Beverly Hills, CA.

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

Youssef, M.A.E.A., Moustafa, E.E. and Mahama, H., (2020), “The mediating role of management control system characteristics in the adoption of management accounting techniques”, *Pacific Accounting Review*, Vol. 32(4), pp. 421-442