



Πανεπιστήμιο Αιγαίου

**Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων
Μεταπτυχιακό Δίπλωμα στην Διοίκηση Επιχειρήσεων Μ.Β.Α.**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Η εφαρμογή των Τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σε
ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις.»**

Κοσμά Μαρκέλλα

A.M. 213/2015046

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Ζούντα Στέλλα

Χίος, Σεπτέμβριος 2017

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών MBA στη Διοίκηση Επιχειρήσεων, του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Αιγαίου, υπό την επίβλεψη της Καθηγήτριας κα. Ζούντα Στέλλας, Λέκτορα Λογιστικής-Κοστολόγησης.

Θα ήθελα λοιπόν να ευχαριστήσω θερμά την κα. Ζούντα για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με ένα τόσο ενδιαφέρον αντικείμενο που ανταποκρίνεται απολύτως στα επιστημονικά μου ενδιαφέροντα, καθώς και για την αμέριστη συμπαράσταση της σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τα υπόλοιπα μέλη της τριμελούς επιτροπής μου, κα. Γάκη Ελένη και κ. Μπεκιάρη Μιχάλη, για την υποστήριξή τους καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

Τέλος, ιδιαίτερες ευχαριστίες θέλω να απευθύνω στην οικογένειά μου που πίστεψε σε εμένα και με ενθάρρυνε σε κάθε βήμα των σπουδών μου, προσφέροντας μου πολύτιμη ηθική στήριξη.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	4
ABSTRACT	5
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
2. ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ	7
2.1. LITERATURE REVIEW OF MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES	7
2.2. ΔΟΜΗ ΥΠΟ ΜΕΛΕΤΗ ΑΡΘΡΟΥ	10
3. ΜΕΛΕΤΗ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟ ΜΕΛΕΤΗ ΑΡΘΡΟΥ - ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΥΠΟΒΑΘΡΟ	13
3.1. ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ	13
3.2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (Σ.Δ.Λ.)	15
3.3. ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	16
3.4. ΤΕΧΝΙΚΕΣ	18
3.4.1. BENCHMARKING	18
3.4.2. ABC/ABM	19
3.4.3. BSC/EQFM	21
3.4.4. VALUE CHAIN	23
3.4.5. TARGET COSTING	23
4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΜΕΛΕΤΗΣ	25
5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΖΗΤΗΣΗ	26
5.1. ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΗΚΑ	26
5.2.ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ	28
5.3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΤΑ ΣΥΣΤΑΔΕΣ	29
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	39
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	41
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	65
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ	69

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζεται η εφαρμογή των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις. Για το σκοπό αυτό, μελετάται ξένη σχετική αρθρογραφία. Συγκεκριμένα, επιλέγεται ένα άρθρο ως βάση της μελέτης, του οποίου παρουσιάζεται η δομή. Έπειτα, χαρτογραφείται βιβλιογραφικά και βάση αυτού στοιχειοθετείται θεωρητικά η έρευνα. Στη συνέχεια, ορίζεται η έννοια της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και γίνεται μια επισκόπηση της βιβλιογραφίας εξετάζοντας την πορεία του όρου στον χρόνο. Τέλος, παρουσιάζονται στοιχεία για τεχνικές που εντοπίζονται στη βιβλιογραφία.

Στη συνέχεια, για την διεξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το ερώτημα της έρευνας, πραγματοποιείται έρευνα με ερωτηματολόγια. Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτουν συμπεράσματα για την εφαρμογή των τεχνικών στις ελληνικές επιχειρήσεις. Επίσης, γενικά συμπεράσματα διεξάγονται και για τις συνθήκες περιβάλλοντος των σύγχρονων επιχειρήσεων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Κεφ.1 : Στο πρώτο κεφάλαιο, γίνεται μία γενική εισαγωγή, παρουσιάζοντας τις συνθήκες του εξωτερικού περιβάλλοντος που οδήγησαν στην αλλαγή των αναγκών των επιχειρήσεων και κατέστησαν μη επαρκή τα παραδοσιακά συστήματα. Αναφέρεται ότι βάση αυτής της ανεπάρκειας εμφανίστηκαν οι Τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, η εφαρμογή των οποίων εξετάζεται στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις.

Κεφ.2 : Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η θεωρητική μελέτη της έρευνας. Γίνεται μια σύνοψη της αρθρογραφίας που μελετήθηκε και παρουσιάζεται η δομή του υπό μελέτη άρθρου.

Κεφ.3 : Στόχος αυτού του κεφαλαίου είναι η ανάλυση του θεωρητικού υπόβαθρου που πηγάζει από την μελέτη των αναφορών του υπό μελέτη άρθρου. Προσδιορίζονται οι συνθήκες περιβάλλοντος των επιχειρήσεων και ο όρος της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Επίσης γίνεται μια επισκόπηση της βιβλιογραφίας της πορείας των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στο χρόνο και αναλύονται αυτές οι τεχνικές.

Κεφ.4 : Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας, οι αναλύσεις και τα περιγραφικά μέτρα που χρησιμοποιήθηκαν.

Κεφ.5 : Στο πέμπτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται και αναλύονται τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την έρευνα.

Κεφ.6 : Στο τελευταίο κεφάλαιο, συνοψίζονται τα γενικά συμπεράσματα που προέκυψαν από την ολοκλήρωση της έρευνας.

ABSTRACT

This diploma thesis deals with the application of the Strategic Management Accounting techniques to Greek listed companies. For this purpose, a foreign literature is being studied. In particular, an article is selected as the basis of the study, which structure is presented. Then, it is bibliographically mapped and the research is theoretically based on it. The concept of the Strategic Management Accounting is then defined and an overview of the literature is examined by looking at the course of the term in time. Finally, data on techniques identified in the literature are presented.

Subsequently, a questionnaire survey is conducted to conclude on the question of the survey. From the results of the research, conclusions can be drawn for the application of the techniques to the Greek enterprises. Also, general conclusions are also made for the environmental conditions of modern enterprises.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη σύγχρονη οικονομία, η οποία χαρακτηρίζεται από συνεχείς αλλαγές, οι οργανισμοί καλούνται να βρουν τρόπους προκειμένου να εξελίσσονται και να επιβιώνουν. Οι συνθήκες περιβάλλοντος που αντιμετωπίζουν μεταβάλλονται συνεχώς και με ραγδαίους ρυθμούς.

Βασικός παράγοντας αυτών των αλλαγών θεωρείται η παγκοσμιοποίηση των αγορών. Συνέπεια αυτού, οι επιχειρήσεις να δραστηριοποιούνται και κατ' επέκταση να συγκρίνονται και να ανταγωνίζονται σε αγορές χωρίς σύνορα. Άρα, εκτός των ήδη επιβαρυσμένων οικονομικών συνθηκών της χώρας, ο επιχειρηματικός κόσμος έρχεται αντιμέτωπος και με την απαίτηση της αυξημένης ανταγωνιστικότητας.

Βέβαια, εξίσου σημαντικές είναι και οι αλλαγές που επήλθαν λόγω των τεχνολογικών καινοτομιών. Είναι πλέον ζωτικής σημασίας μια επιχείρηση να προσαρμόζεται στις τεχνολογικές εξελίξεις ή ακόμα και να προσπαθεί για αυτές. Αυτό, γιατί πρόκειται για τον παράγοντα που θα της προσφέρει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στις διεθνείς πλέον αγορές.

Βάση των παραπάνω, το εξωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων φάνηκε να άλλαξε ριζικά. Αυτό είχε ως συνέπεια, την αδυναμία των παραδοσιακών συστημάτων να αποδώσουν μια επαρκή εικόνα του οργανισμού. Σε ένα τόσο περίπλοκο περιβάλλον, υπήρχε ανάγκη για δείκτες και μετρήσεις που να αντιστοιχούν στην πραγματικότητα, και όχι να την αλλοιώνουν. Εκτός αυτού, ακόμα και οι σωστές μετρήσεις δεν επαρκούν πλέον αν δεν εμπεριέχουν το στοιχείο του στρατηγικού προσανατολισμού.

Η παραπάνω παραδοχή, ήταν το έναυσμα της στρατηγικής προσέγγισης της Διοικητικής Λογιστικής. Έγινε σαφές ότι οι οργανισμοί έπρεπε πλέον να στραφούν και να λάβουν πληροφόρηση από το εξωτερικό τους περιβάλλον, να εστιάσουν σε αυτό και να προσαρμοστούν στρατηγικά προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους τους.

Σε αυτό βοήθησε και η εμφάνιση νέων τεχνικών στους τομείς της Λογιστικής Κόστους και των συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής (ABC, Value Chain, Benchmarking, BSC κ.α.). Πρόκειται για διοικητικά εργαλεία των οποίων η χρήση δεν αποσκοπεί μόνο στις μετρήσεις, αλλά στην λήψη πληροφοριών για την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, την ικανοποίηση των πελατών και την βελτιστοποίηση την επιχειρηματικής οντότητας.

Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, πλαισιώνεται από τέτοιου είδους τεχνικές και εργαλεία. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να διερευνηθεί η εφαρμογή αυτών των τεχνικών στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις.

2. ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ

Με σκοπό να ερευνηθεί η εφαρμογή των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, μελετήθηκε ξένη σχετική αρθρογραφία. Από αυτή επιλέχθηκε και αναλύθηκε λεπτομερώς το ένα άρθρο στο οποίο και βασίστηκε η παρούσα έρευνα.

2.1. Literature review of Management Accounting practices

Με βάση τους ερευνητικούς στόχους, αρχικά επιλέχθηκαν και μελετήθηκαν πέντε άρθρα. Στόχος ήταν να επιλεγεί το πιο συναφές με την προβληματική της παρούσας μελέτης, δηλαδή την εφαρμογή των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις. Παρακάτω αναλύεται το περιεχόμενο των μελετώμενων άρθρων και προσδιορίζεται το υπό μελέτη άρθρο.

Το πρώτο άρθρο (*2015-Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia Insights from Electrical and Electronics Companies*), αφορά την διερεύνηση της τρέχουσας πορείας της χρήσης της πληροφόρησης της SMA στις εταιρείες ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών (E & E) που δραστηριοποιούνται στη Μαλαισία. Η διερεύνηση πραγματοποιήθηκε με ερωτηματολόγια τα οποία εξέταζαν τρεις ενότητες: (I) Γενικές πληροφορίες για τις εταιρείες και τους ερωτώμενους, (II) ερωτήσεις σχετικά με τα στοιχεία της πληροφορίας SMA και (III) ερωτήσεις σχετικά με τις επιδόσεις των αντίστοιχων εταιρειών. Βασικός παράγοντας της έρευνας ήταν ότι ερωτηματολόγια εστάλησαν μόνο σε επιχειρήσεις με περισσότερους από εκατό εργαζομένους, με την πεποίθηση ότι είναι βασική προϋπόθεση για την ύπαρξη οργανωμένης στρατηγικής.

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι εταιρείες της E & E χρησιμοποίησαν σε μεγάλο βαθμό πληροφορίες που προήλθαν από την SMA, καθώς και ότι η έκταση της χρήσης πληροφοριών της SMA σχετίζεται σημαντικά με ορισμένες πτυχές της απόδοσης των εταιρειών. Βέβαια, οι ερευνητές κατέληξαν στο ότι η SMA δεν πρέπει να θεωρείται απλή συλλογή στρατηγικών τεχνικών, αλλά περισσότερο ως οι λογιστικές πληροφορίες διοίκησης που χρησιμοποιούνται εσωτερικά και για στρατηγικούς σκοπούς.

Το δεύτερο άρθρο (*2015- The Effect of Information Literacy on Managerial Performance The Mediating Role of Strategic Management Accounting and the Moderating Role of Self Efficacy*), εξετάζει τη μεσολαβητική επίδραση της χρήσης της πληροφόρησης της SMA στη σχέση μεταξύ της πληροφοριακής παιδείας και των επιδόσεων των διευθυντικών στελεχών. Επίσης, αναφέρεται στην περιορισμένη επίδραση της αυτοαποτελεσματικότητας στη σχέση μεταξύ ΣΔΛ και διοικητικής επίδοσης. Ομοίως με το πρώτο άρθρο, πραγματοποιείται έρευνα με ερωτηματολόγια σε διευθυντές τραπεζικών ιδρυμάτων της Ινδονησίας.

Η έρευνα στηρίζεται στην παραδοχή των εξής περιορισμών στην ορθολογική λήψη αποφάσεων: Περιορισμένη διαθεσιμότητα πληροφοριών, Περιορισμός ικανότητας του ανθρώπινου νου, Περιορισμένο χρονικό διάστημα για λήψη αποφάσεων. Βάση αυτού, προέκυψε ότι υπάρχει άμεση επίδραση της πληροφοριακής παιδείας, της αυτοεκτίμησης και της χρήσης πληροφοριών της SMA στις επιδόσεις των διευθυντών, καθώς και ότι η SMA μεσολαβεί στη σχέση μεταξύ της πληροφοριακής παιδείας και της διαχείρισης των επιδόσεων. Επιπλέον, φάνηκε ότι η χρήση πληροφοριών SMA στις διοικητικές επιδόσεις ενισχύεται από την αυτοαποτελεσματικότητα.

Το τρίτο άρθρο (*2015- Enhancing the Governance of Government Linked Companies via Strategic Management Accounting Practices and Value Creation*), στοχεύει στην εξακρίβωση του διαμεσολαβητικού ρόλου των πρακτικών (SMA) στη σχέση μεταξύ της ικανότητας διοίκησης συνεργασίας (*alliance management capability*) και της δημιουργίας αξίας των Κυβερνητικά συνδεδεμένων επιχειρήσεων (*Government Linked Companies*) της Μαλαισίας. Αποτελεί μια εμπειρική ανασκόπηση που επιτρέπει στην ανώτατη διοίκηση, στους λογιστές και στους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να επανεξετάσουν την εφαρμογή των τεχνικών SMA προκειμένου να δημιουργήσουν αξία στην επιχείρηση. Επιπλέον, εμπεριέχει το δημόσιο στοιχείο.

Έτσι, εξετάζει μελέτες της SMA σε άλλες χώρες και βασίζεται στον εξής ορισμό για την ΣΔΔ (*Guilding, 2008*): *η SMA περιλαμβάνει 16 τεχνικές σε 5 κατηγορίες, οι οποίες αφορούν τον υπολογισμό του κόστους, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και τη μέτρηση των επιδόσεων, τη στρατηγική λήψη αποφάσεων, τη λογιστική ανταγωνιστών και τη λογιστική των πελατών.*

Το τέταρτο άρθρο (*2015- The Perception of Crisis by Greek SMEs and Its Impact on Managerial Practices*), ερευνά τις επιπτώσεις της κρίσης στην επιλογή των επιχειρηματικών πρακτικών, της καινοτομίας και της τυποποίησης. Παρουσιάζει την οικονομική ισχύ και το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των εταιρειών καθώς και τις αντιλήψεις των Μάνατζερ σχετικά με την περιβαλλοντική αβεβαιότητα και τις προσδοκίες για το μέλλον της κρίσης, καθώς διαπιστώθηκε ότι επηρεάζουν την κατανόηση και διαμορφώνουν δράσεις.

Πρόκειται για μία εις βάθος έρευνα μελέτης περίπτωσης στους Γενικούς Διευθυντές (CEO) και τους Επικεφαλείς τμημάτων σε οκτώ ελληνικές επιχειρήσεις παραγωγής τροφίμων στη βιομηχανία ζαχαροπλαστικής με λειτουργία άνω των 40 ετών (4 μικρές και 4 μεσαίες). Συγκεκριμένα οι διευθυντές κλήθηκαν να αξιολογήσουν τις εταιρείες τους (ανάλυση ευαισθησίας) βάση των διαστάσεων του κόστους, της θέσης του προϊόντος / μάρκας, της τεχνολογίας / δυνατοτήτων, της ηγεσίας / διοίκησης καθώς και της ικανότητας να επηρεάζει / συνεργάζεται με τις ρυθμιστικές αρχές. Η ετοιμότητα της επιχείρησης μετρήθηκε επίσης, δεδομένου ότι οι στρατηγικές αντιμετώπισης απροσδόκητων γεγονότων θα μπορούσαν να ελαχιστοποιήσουν τον αντίκτυπό τους.

Τέλος, το πέμπτο άρθρο (*2012-Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies Some Survey Evidence*), στο οποίο βασίζεται η παρούσα μελέτη, εξετάζει τρία βασικά ερωτήματα σχετικά με τις τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και την εφαρμογή τους: Το πρώτο ερώτημα αφορά τον ρόλο των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στην εξυπηρέτηση των στόχων των σύγχρονων διοικήσεων. Το δεύτερο ερώτημα εξετάζει τους περιορισμούς και τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις κατά την χρήση και εφαρμογή των τεχνικών. Αντίστοιχα, το τρίτο ερώτημα ερευνά τα οφέλη και τα χαρακτηριστικά που μπορούν να προκύψουν από την χρήση και την εφαρμογή των τεχνικών αυτών.

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με ερωτηματολόγια σε διάφορες επιχειρήσεις της Ρουμανίας σε εργαζόμενους σε οικονομικούς-λογιστικούς τομείς ώστε να μπορούν να απαντήσουν κατάλληλα. Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από τέσσερα μέρη που στο κάθε ένα από αυτά εξετάζει γενικές πληροφορίες, το ρόλο τεσσάρων τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στην επίτευξη των στόχων [Τεχνική ανάλυσης αλυσίδας αξίας, τεχνική κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC), τεχνική συνεχών βελτιώσεων, τεχνική Balanced Scorecards (BSC)], τους περιορισμούς και τις δυσκολίες, τα οφέλη και χαρακτηριστικά.

Οι τεχνικές που εξετάζει είναι :Τεχνική ανάλυσης αλυσίδας αξίας, τεχνική κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC), τεχνική συνεχών βελτιώσεων, τεχνική Balanced Scorecards (BSC), ενώ ορίζει την ΣΔΛ ως αρμόδια για: *Παροχή πληροφοριών για τη διαμόρφωση της στρατηγικής οργάνωσης και υποστήριξη της εφαρμογής της, ενθαρρύνοντας τη συμπεριφορά που είναι συνεπής με τη στρατηγική του οργανισμού και με την εφαρμογή λογιστικών μεθόδων που αποσκοπούν στη μείωση του κόστους, Η βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων και η αξιολόγηση των επιδόσεων που επιτυγχάνουν τη στρατηγική του οργανισμού και διατηρούν την κατάσταση της ανταγωνιστικής θέσης του οργανισμού και συνεχίζουν να εργάζονται στην μεταβαλλόμενη αγορά.*

2.2. ΔΟΜΗ ΥΠΟ ΜΕΛΕΤΗ ΑΡΘΡΟΥ

Έχοντας επιλέξει το άρθρο που αποτελεί τη βάση της μελέτης, θα ήταν σκόπιμο να παρουσιασθεί η βασική δομή και φιλοσοφία του.

Κύριος στόχος της έρευνας αυτής είναι να συστήσει τις τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και τον ρόλο της στην εξυπηρέτηση των στόχων των σύγχρονων διοικήσεων. Συγκεκριμένα πρόκειται για μία διττή προσέγγιση του θέματος, τόσο θεωρητική (βασικές ιδέες Σ.Δ.Λ. και τεχνικών της) όσο και πρακτική (ερωτηματολόγιο σε Ρουμανικές επιχειρήσεις).

Αρχικά, τονίζεται το γεγονός ότι τα παραδοσιακά συστήματα δεν είναι πλέον ικανά να παρέχουν μια επαρκή εικόνα ενός οργανισμού. Αυτή η παραδοχή βασίζεται στις αλλαγές που επέφεραν στο επιχειρηματικό περιβάλλον πληθώρα παραγόντων, αυξάνοντας την πολυπλοκότητά του και καθιστώντας πρωτεύουσα την ανάγκη για ακριβείς μετρήσεις και μεγάλο εύρος δεικτών.

Έτσι, σύμφωνα με τη μελέτη, βάση αυτού προέκυψε η ανάγκη για μια Λογιστική προσανατολισμένη στη στρατηγική, γεγονός που επέδρασε κυρίως στη Λογιστική του Κόστους και στα συστήματα Δ.Λ.. Βέβαια, το έναυσμα για τη στρατηγική προσέγγιση δόθηκε από την εμφάνιση τεχνικών στα παραπάνω για την επίτευξη των στόχων, όπως η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (ABC), η Αλυσίδα Αξίας (Value Chain), το Benchmarking, το BSC κ.α., όχι μόνο στον κλάδο της βιομηχανίας, αλλά και σε όλους τους κλάδους.

Στη συνέχεια, οι αρθρογράφοι απαριθμούν τους παράγοντες που οδηγούν στην ανάγκη για στρατηγικά εργαλεία. Πρωτίστως, αναφέρουν ως απαραίτητο τον στρατηγικό προσανατολισμό για την επιβίωση των σύγχρονων οργανισμών, αφού τον θεωρούν σύνδεσμο ανάμεσα στη λογιστική και στις απαιτήσεις των σύγχρονων διοικήσεων. Όσον αφορά τους παράγοντες, αναφέρουν την αύξηση της ανταγωνιστικής πίεσης, η οποία οφείλεται στην απελευθέρωση του διεθνούς εμπορίου που οδήγησε στις κοινοπραξίες μεγάλων εταιριών για επίτευξη οικονομικών στήριξης ισχύος στην αγορά μέσω της αλυσίδας αξίας. Επίσης, ως βασικοί παράγοντες αναφέρονται και οι αλλαγές στις απαιτήσεις των πελατών, καθώς και οι τεχνολογικές εξελίξεις.

Έτσι, οι ερευνητές καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι για την αντιμετώπιση αυτών των αλλαγών, αναπτύχθηκαν Τεχνικές και μέθοδοι για μείωση του κόστους και τη λήψη έγκαιρης και έγκυρης πληροφόρησης.

Προχωρώντας, γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση της θεωρίας σχετικά με την Σ.Δ.Λ. και τις τεχνικές της. Βάση αυτής, το άρθρο καταλήγει στο εξής συμπέρασμα σχετικά με την χρησιμότητα της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής: *Παρέχει πληροφορίες για διαμόρφωση της στρατηγικής και εφαρμογή της, ενθαρρύνοντας συμπεριφορά σύμφωνη με*

αυτή και εφαρμογή λογιστικών μεθόδων που αποσκοπούν στη μείωση κόστους, τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων, την αξιολόγηση των επιδόσεων και διατήρηση ανταγωνιστικής θέσης.

Αναλυτικότερα, αναφέρεται ότι η ΣΔΛ αντιπροσωπεύει μια ομάδα τεχνικών και μεθόδων που εξυπηρετούν τους στόχους της διοίκησης και του οργανισμού σε εύρος στρατηγικής. Μέσω αυτών των τεχνικών, τα λογιστικά συστήματα συναντούν τις ανάγκες των σύγχρονων διοικήσεων και παρέχουν πληροφορίες για υποστήριξη των λειτουργιών τους σε στρατηγικό εύρος, όπως η ανάλυση Αλυσίδας Αξίας, ABC, Benchmarking, BSC, BPR, Συνεχής Βελτίωση, η θεωρία των περιορισμών κ.α. μεθόδους και τεχνικές που στοχεύουν στην εξυπηρέτηση της στρατηγικής διοίκησης των σύγχρονων διοικήσεων.

Φτάνοντας στη μεθοδολογία της έρευνας, όπως προαναφέρθηκε, εκτός από την θεωρητική προσέγγιση, εξετάζεται και η πρακτική εφαρμογή μέσω ερωτηματολογίων. Όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, τρία είναι τα βασικά ερωτήματα της πρακτικής εφαρμογής που επιδιώκεται να απαντηθούν:

Ποιο ρόλο θα μπορούσαν να διαδραματίσουν οι τεχνικές της Σ.Δ.Α. για την εξυπηρέτηση των στρατηγικών στόχων και στόχων των σύγχρονων διοικήσεων; (από την άποψη των ειδικών και των σχετικών σε οικονομικά και λογιστικά θέματα των ρουμανικών εταιρειών)

Ποιες είναι οι δυσκολίες που αντιμετωπίζουν αυτές οι εταιρείες στη χρήση και εφαρμογή τεχνικών Σ.Δ.Α.; Ποιος μπορεί να αποτρέψει τις διευθύνσεις αυτών των εταιρειών από την εφαρμογή και τη χρήση αυτών των τεχνικών;

Ποια είναι τα οφέλη και τα χαρακτηριστικά που μπορούν να προκύψουν σε αυτές τις εταιρείες από τη χρήση και εφαρμογή τεχνικών Σ.Δ.Α.;

Αντίστοιχα, το ερωτηματολόγιο δομείται από τέσσερα μέρη, τα οποία βασίζονται στα ερωτήματα και είναι: (1^ο) οι Γενικές πληροφορίες, (2^ο) ο Ρόλος 4 τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής (Σ.Δ.Α.) για επίτευξη των στόχων [Τεχνική ανάλυσης αλυσίδας αξίας, τεχνική κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC), τεχνική συνεχών βελτιώσεων, τεχνική Balanced Score-cards (BSC)], (3^ο) οι Περιορισμοί και οι δυσκολίες και (4^ο) τα Οφέλη και χαρακτηριστικά από αυτές.

Τέλος, στα δύο τελευταία μέρη του άρθρου παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας, διεξάγονται συμπεράσματα και παρατίθενται συστάσεις για μελλοντικές έρευνες.

Συγκεκριμένα, το βασικό συμπέρασμα είναι ότι οι τεχνικές Σ.Δ.Α. είναι απαραίτητες για την εξασφάλιση της επιβίωσης των επιχειρήσεων. Επιπλέον, η έρευνα έδειξε ότι οι διευθυντές το ξέρουν, συνειδητοποιούν ότι υπάρχουν πολλοί περιορισμοί και δυσκολίες

καθώς και ότι μπορούν να επιτευχθούν πολλά οφέλη και χαρακτηριστικά από τη χρήση τους.

Οι συστάσεις των ερευνητών είναι οι εξής: Υπάρχει αναγκαιότητα η κάθε επιχείρηση να εφαρμόζει και να χρησιμοποιεί τεχνικές ανάλογα με το αντικείμενο και στόχους της. Επίσης, τονίζεται ότι χρειάζεται περαιτέρω μελέτη για μεθόδους και τεχνικές λογιστικής στρατηγικού κόστους και Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σε διάφορες πτυχές και οικονομικούς τομείς, μελέτες εφαρμογής άλλων τεχνικών στην πράξη και σύγκριση αποτελεσμάτων με άλλων χωρών και με το αποτέλεσμα της θεωρητικής εφαρμογής, ακόμα και χρήση άλλων μεθόδων έρευνας και μεθοδολογίας, διαφορετικές προσεγγίσεις στην εφαρμογή και διεξαγωγή μελετών (διαφορετικά αποτελέσματα και οφέλη).

3. ΜΕΛΕΤΗ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟ ΜΕΛΕΤΗ ΑΡΘΡΟΥ - ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΥΠΟΒΑΘΡΟ

Με σκοπό να κατανοήσουμε το θεωρητικό υπόβαθρο του άρθρου καθώς και να χαρτογραφήσουμε τη δομή από την οποία πηγάζουν τα βασικά του ερωτήματα, μελετήθηκαν οι βιβλιογραφικές του αναφορές από τις οποίες προέκυψαν θεωρητικά στοιχεία που αναλύονται παρακάτω. Βάση αυτής της ανάλυσης, πλαισιώθηκε θεωρητικά η παρούσα έρευνα.

3.1. ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ

Βασικό στοιχείο στο οποίο στηρίζεται η βιβλιογραφία είναι η κατανόηση των συνθηκών που αντιμετωπίζουν οι σύγχρονες διοικήσεις. Βάση αυτών των συνθηκών επιλέγονται και τα κατάλληλα εργαλεία για την διαχείριση τους.

Σύμφωνα με τους θεωρητικούς, το επιχειρηματικό περιβάλλον υπέστη μεγάλες αλλαγές λόγω της παγκοσμιοποίησης των αγορών. Υπήρξε σύγκριση προϊόντων και υπηρεσιών σε αγορές χωρίς γεωγραφικό περιορισμό, οδηγώντας στην ανάγκη της ανταγωνιστικότητας (Curran , M., et al , 2008).

Τις αλλαγές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος επεσήμανε και ο *Drury* (Drury, C., 2001 4th ed). Ομοίως, οι *Cardus, I. και Pete, S.*, τόνισαν ότι αυτός ο παγκόσμιος ανταγωνισμός σε συνδυασμό με την τεχνολογική καινοτομία, οδήγησαν σε ένα νέο περιβάλλον το οποίο απαιτεί σχετικές πληροφορίες και δεδομένα σχετικά με το κόστος και τις επιδόσεις στις δραστηριότητες, τις διαδικασίες, τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες του εκάστοτε οργανισμού (Cardus, I., and Pete, S., 2011).

Αναφερόμενοι σε αυτήν τη νέα δομή της αγοράς, οι *Gupta και Galloway* (2003), τονίζουν ότι ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και συνεπώς οι ανάγκες των πελατών, απαιτούν ακριβείς πληροφορίες για το κόστος που είναι κρίσιμες για κάθε πτυχή μιας επιχείρησης. Όχι μόνο για τις εταιρείες παραγωγής, αλλά και για τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών (Baykaso_glu και Kaplano_glu, 2007), (Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012).

Στον αναδυόμενο παράγοντα της ικανοποίησης των πελατών αναφέρονται οι *Agrawal και Mehra* (1998), τονίζοντας ότι ο αυστηρός ανταγωνισμός αναγκάζει τις εταιρείες να γίνουν πιο ευέλικτες με ολοένα και μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα για να ικανοποιήσουν τους πελάτες τους (Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012).

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, οι *Baykaso_glu and Kaplano_glu* (2006), συμπεραίνουν ότι ο έντονος διεθνής ανταγωνισμός, οι βελτιωμένες τεχνολογίες και τα συστήματα πληροφοριών, οδήγησαν τις επιχειρήσεις στη χρήση νέων τεχνικών διοίκησης (Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012).

Στη συνέχεια, στη βάση της ανάγκης για την αντιμετώπιση των νέων συνθηκών που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις, οι θεωρητικοί επεσήμαναν τους βασικούς στόχους κάθε οργανισμού. Έτσι, αναφέρθηκαν θεμελιώδεις στόχοι επιβίωσης όπως η αύξηση των εσόδων και μείωση του κόστους (Jinga, G., et al, 2010), η μόνιμη αύξηση της ποιότητας παραγωγής και μείωση του κόστους / χρόνου ολοκλήρωσης του προϊόντος (Carusneanu, et al, 2011), η ικανοποίηση των πελατών για τη διασφάλιση της επιβίωσης στην αγορά (επίτευξη σχέσης χαμηλού κόστους/υψηλής ποιότητας) (Carusneanu, et al, 2011).

Προχωρώντας, ήταν απαραίτητο να τεθούν υπό συζήτηση τα παραδοσιακά συστήματα και να τονισθεί η αδυναμία ανταπόκρισής τους στις αλλαγές αυτές.

Παρατηρήθηκε ότι τα παραδοσιακά συστήματα λειτουργούσαν μέχρι να αλλάξει το επιχειρηματικό περιβάλλον και να αυξηθεί η πολυπλοκότητα του (Carusneanu, et al, 2011). Συμπεράθηκε ότι οδηγούσαν σε παραπλανητικά κόστη σε συνθήκες ενός σύγχρονου ταραχώδους περιβάλλοντος (Cardus, I., and Pete, S., 2011). Συγκεκριμένα, επισημαίνοντας το γεγονός ότι αναπτύχθηκαν από συστήματα κοστολόγησης και λογιστικής, αναφέρθηκαν οι εξής αδυναμίες τους: ενθάρρυνση της βραχυπρόθεσμης προσέγγισης, έλλειψη στρατηγικής εστίασης, ενθάρρυνση της τοπικής βελτιστοποίησης, ενθάρρυνση της ελαχιστοποίησης της διακύμανσης παρά της συνεχούς βελτίωσης, χωρίς καμία εστίαση στο εξωτερικό περιβάλλον (Craciun , et al , 2008).

Έτσι, οι ερευνητές κατέληξαν στο ότι η οικονομία υφίσταται πολλαπλές και απρόβλεπτες αλλαγές, καταλήγοντας ότι *το μοντέλο προγραμματισμού εκ των προτέρων πρέπει να παραμείνει στην άκρη και είναι απαραίτητη μια εκ των υστέρων ανάλυση ενός σχήματος που ενθαρρύνει την αντίδραση, δηλαδή του σχήματος μέτρηση- δράση- αντίδραση = καθοδήγηση* (Cazacu, 2009). *Στις "αντιδραστικές" οργανώσεις, ο διοικητικός έλεγχος γίνεται ένα ενεργό μέσο για την ενίσχυση της απόδοσης και τη δημιουργία αξίας* (Jinga, G., et al, 2010).

Θεωρητικοί επεσήμαναν ότι η ανταγωνιστική πίεση σε συνδυασμό με τις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος οδηγούν στην ανάγκη της εξέτασης του τρόπου λειτουργίας και των μέτρων απόδοσης (RSA, Royal Society of Arts) (Craciun , et al , 2008).

Συγκεκριμένα, ο Andy Neely επεσήμανε 7 λόγους για τους οποίους είναι απαραίτητα τα μέτρα απόδοσης: *Η μεταβαλλόμενη φύση της εργασίας, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός, οι ειδικές πρωτοβουλίες βελτίωσης, τα εθνικά και διεθνή βραβεία ποιότητας, ο μεταβαλλόμενος οργανωτικός ρόλος, οι μεταβαλλόμενες εξωτερικές απαιτήσεις και η δύναμη της τεχνολογίας των πληροφοριών* (Craciun , et al , 2008).

Τέλος, οι ερευνητές κατέληξαν ότι η απάντηση στις αλλαγές είναι η επανεξέταση της Διοικητικής Λογιστικής από την άποψη της ανάπτυξης νέων τεχνικών και συστημάτων (Yazdifar & Tsameny, 2005),(Cardus, I., and Pete, S., 2011).

3.2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (Σ.Δ.Λ.)

Τα παραπάνω ερευνητικά συμπεράσματα οδήγησαν στην μελέτη της *Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής (Σ.Δ.Λ.)*. Πριν ορισθεί όμως η έννοια και το περιεχόμενο της Σ.Δ.Λ., θα ήταν σκόπιμο να ορισθεί η έννοια της *Διοικητικής Λογιστικής (Δ.Λ.)*, αφού θεωρούνται αλληλένδετες έννοιες όπως αναφέρει ο Holloway: *η Διοικητική Λογιστική και Στρατηγική Διοικητική Λογιστική νοούνται ως αλληλένδετες και συμπληρωματικές ιδέες στη θεωρία και την πρακτική της οργανωτικής λήψης αποφάσεων* (Holloway, D., 2006).

Σύμφωνα με τον Holloway: *Διοικητική Λογιστική είναι η χρήση προνομιούχων λογιστικών δεδομένων - μη διαθέσιμων σε εξωτερικούς χρήστες - από τους εντός του οργανισμού λήπτες αποφάσεων (συνήθως ανώτερης και μεσαίας διοίκησης) για την ενημέρωση των εσωτερικών αποφάσεων, τόσο επιχειρησιακών όσο και στρατηγικών* (Holloway, D., 2006, pp20).

Βασιζόμενοι στην έννοια της Δ.Λ. και στην αλληλένδετη σχέση της με την Σ.Δ.Λ., οι θεωρητικοί προχώρησαν ορίζοντας την έννοια της Σ.Δ.Λ..

Αρχικά, ο Bromwich αναφέρεται στην Σ.Δ.Λ. ως: *την παροχή και ανάλυση χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις δαπάνες των προϊόντων και τις ανταγωνιστικές δαπάνες των επιχειρήσεων και τις δομές κόστους και την παρακολούθηση των στρατηγικών της επιχείρησης και των ανταγωνιστών της σε αυτές τις αγορές κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων* (Bromwich, M., 1990, pp28).

Ο Holloway αναφέρει: *Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική είναι μια γενική προσέγγιση της Διοικητικής Λογιστικής για στρατηγική τοποθέτηση* (Hoffjan & Wompener, 2006, σελ. 237) (Holloway, D., 2006). Αναλυτικότερα αναφέρει ότι: *Η Σ.Δ.Λ. είναι μια εξέλιξη στη λογιστική βιβλιογραφία που λειτουργεί ως πλαίσιο για τα διάφορα στρατηγικά στοιχεία του κλάδου της Δ.Λ.. Αποτελεί επίσης μια αντίδραση - κατά κύριο λόγο θετική - στα επιχειρήματα της «απώλειας της συνάφειας» στη Δ.Λ., όπου οι συγγραφείς ζήτησαν μια σημαντική επανεξέταση της θεωρίας και της πρακτικής της (μέσα 1980)* (Holloway, D., 2006).

Αναφερόμενος, επίσης, σε αυτή την «απώλεια της συνάφειας» της Δ.Λ. τονίζει ότι: *Η Σ.Δ.Λ. είναι η παροχή και ανάλυση λογιστικών δεδομένων διοίκησης για μια επιχείρηση και τους ανταγωνιστές της για χρήση στην ανάπτυξη και την παρακολούθηση της επιχειρησιακής στρατηγικής* (κάτι το οποίο αποτελεί πρωτοποριακή άποψη αφού ο εξωτερικά επικεντρωμένος ρόλος των διοικητικών λογιστών έρχεται σε αντίθεση με την φιλοσοφία της Δ.Λ. για εσωτερικά επικεντρωμένη οργανωτική λήψη αποφάσεων) (Simmonds 1981, p. 26) (Holloway, D., 2006).

Έτσι, συμφωνήθηκε στη βιβλιογραφία ότι εμπεριέχονται 3 γενικά χαρακτηριστικά στον όρο της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής: η έννοια της εξωτερικής εστίασης, ο

μακροπρόθεσμος προσανατολισμός ΣΔΛ προς τα εμπρός και η μέριμνα (ενδιαφέρον) για τη χρήση τόσο οικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών για σκοπούς λήψης αποφάσεων (Cadez, 2006, σελ. 282) (Holloway, D., 2006).

Καταλήγοντας, μια πιο αναλυτική και ολοκληρωμένη προσέγγιση που προέκυψε για την SMA ήταν: *ο εντοπισμός μιας εξωτερικά προσανατολισμένης προσέγγισης (συλλογή στοιχείων για το κόστος, τις διαδικασίες, τον όγκο των πωλήσεων, τα μερίδια αγοράς, τις ταμειακές ροές και την αξιοποίηση των πόρων, τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους ανταγωνιστές τους). Αυτό που επιδιωκόταν ήταν κάποια ένδειξη της σχετικής ανταγωνιστικής θέσης μιας επιχείρησης σε μια βιομηχανία. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο ανάλυσης θέσης των ανταγωνιστών, δόθηκε λιγότερη σημασία στην οικονομική ακρίβεια παρά στη συλλογή γνώσεων που θα μπορούσαν να ενημερώσουν τη μελλοντική στρατηγική μιας επιχείρησης* (Roslender & Hart, 2003, σελ. 256) (Holloway, D., 2006).

3.3. ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Προχωρώντας, γίνεται μια επισκόπηση της βιβλιογραφίας που παρατίθεται στο άρθρο, σχετικά με τις τεχνικές που μελετήθηκαν και την εφαρμογή της Σ.Δ.Λ.. Συνοψίζονται ερευνητικές μελέτες σχετικές με τα βασικά ερευνητικά ερωτήματα και του θεωρητικού υπόβαθρού τους, εισχωρώντας περισσότερο στην προβληματική του άρθρου. Η σύνοψη των μελετών παρατίθεται χρονολογικά για να κατανοήσουμε προοδευτικά στην πορεία του χρόνου πως μελετήθηκαν οι τεχνικές και συνδέθηκαν με τη Σ.Δ.Λ. για να φτάσει στη σημερινή της μορφή.

Ξεκινώντας από το 2003, οι SWENSON, et al εξετάζουν τον τρόπο εφαρμογής της Στοχοθετημένης Κοστολόγησης (Target Costing) σε βιομηχανίες, το επίπεδο επιτυχίας της εφαρμογής, τις μετρήσιμες βελτιώσεις που επιτεύχθηκαν και τους παράγοντες που επηρέασαν την επιτυχία αυτής της εφαρμογής. Επίσης, ο TILLMANN μελετά την Στρατηγική Διοικητική Λογιστική σε πολυεθνικές εταιρίες. Θέλει να κατανοήσει τις διαδικασίες της Σ.Δ.Λ. σε συγκεκριμένο οργανωτικό πλαίσιο, μελετώντας μια μεγάλη πολυεθνική της Γερμανίας.

Στη συνέχεια, το 2006, ο HOLLOWAY, κάνει μια κριτική αξιολόγηση της σχετικής με τη Σ.Δ.Λ. βιβλιογραφίας (κυρίως της κατάρτισης προϋπολογισμών και της εταιρικής διακυβέρνησης), καθώς και της βιβλιογραφίας για την διοικητική λήψη αποφάσεων (κυρίως στους τομείς στρατηγικού σχεδιασμού και διαχείρισης αλλαγών) (pp2). Από την άλλη, ο CAPIUSNEANU ασχολείται με την Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (ABC). Πιο συγκεκριμένα, ερευνά τις αρχές του ABC και τον εντοπισμό των ευκαιριών υλοποίησης του στη κλωστοϋφαντουργία (Ρουμανία), από μεθοδολογική άποψη, και επικεντρώνεται στην ανάλυση των μεθόδων της Διοικητικής Λογιστικής και του υπολογισμού του κόστους και των σχετικών πτυχών των μεθοδολογικών τους σταδίων.

Προχωρώντας, το 2007, οι CADEZ και GUILDING, κάνουν μια συγκριτική αξιολόγηση του βαθμού εφαρμογής των τεχνικών Σ.Δ.Α. σε εταιρίες της Σλοβενίας, την οποία επιλέγουν ως χώρα με επιτυχή μετάβαση στην οικονομία της αγοράς. Η μελέτη τους βασίστηκε σε έρευνα που συνέκρινε ποσοστά χρήσης σε 3 Δυτικές χώρες (N. Ζηλανδία, UK, USA). Αντίθετα, οι YEK, et al, ασχολούνται με πιο εξειδικευμένη έρευνα, κάνοντας μια μελέτη περίπτωσης στο ITE (Institute of Technical Education) χρησιμοποιώντας το Balanced Scorecard (BSC) ως διοικητική στρατηγική για τη βελτίωση της ποιότητας και των επιδόσεων της Επαγγελματικής Εκπαίδευσης και Κατάρτισης (Vocational Education and Training, VET). Η μελέτη χρησιμοποιεί την προσωπική γνώση του πρώτου συγγραφέα ως διευθυντή του ITE College στην Σιγκαπούρη.

Το 2008, οι DUMITRANA, et al, ερευνούν πώς πληροφορίες σχετικές με το κόστος επηρεάζουν την ποιότητα της διαδικασίας λήψης αποφάσεων σε επιχειρήσεις φιλοξενίας, προκειμένου να αναλυθεί η απόδοση κάθε τμήματος και να αποφασιστεί πώς θα αυξηθεί το κέρδος και η ποιότητα των υπηρεσιών. Από την άλλη, οι CRACIUN, et al, εξετάζουν το θέμα των τεχνικών μέτρησης επιδόσεων, συγκρίνοντας δύο από τα πιο διαδεδομένα πλαίσια διοικητικών επιδόσεων, το EQFM (European Quality Foundation Model) και το BSC. Τα πλαίσια αυτά, χρησιμοποιούνται για να εξηγήσουν πώς ο στρατηγικός έλεγχος και η μέτρηση επιδόσεων μπορούν να βοηθήσουν στην εφαρμογή της στρατηγικής και τη βελτίωση της οργανωτικής απόδοσης. Αντίστοιχα, οι CURPAN, et al, θέλουν να υπογραμμιστεί η ανάγκη χρήσης του Benchmarking, η μεθοδολογία εφαρμογής του, καθώς και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα χρήσης του.

Το 2009, ο EZE, ερευνά πώς τα ξενοδοχεία στην μεταβατική οικονομία θα μπορούσαν να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους και να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, υιοθετώντας τεχνικές Σ.Δ.Α. (ερωτηματολόγια για περίπου 16 τεχνικές). Ακόμη, ο ANICA-POPA, κάνει μια προσπάθεια για μια ολοκληρωμένη προσέγγιση του μοντέλου ανάλυσης κόστους, της χρήσης πληροφοριών που παρέχονται από τη διοίκηση και τον λογιστικό υπολογισμό του κόστους στην εφαρμογή των στρατηγικών για την αύξηση των επιδόσεων (βιομηχανία δομικών υλικών). Επίσης, ο JINGA, παραθέτοντας μια διεπιστημονική άποψη, εξέτασε τις κύριες πτυχές διαχείρισης κόστους. Στόχος της μελέτης του είναι η παρουσίαση στάσης διευθυντικών στελεχών (επιχειρήσεων της Ρουμανίας) σχετικά με πληροφορίες που παράγει η Δ.Α., ο προσδιορισμός αυτών των μοντέλων υπολογισμού και η καταγραφή δαπανών που είναι κατανοητές και σχετικές με τις βασικές διοικητικές αποφάσεις.

Αργότερα, το 2011, ο WAHLSTROM, ανέφερε την αλληλεπίδραση αβεβαιότητας-Σ.Δ.Α.-Συστημάτων Δ.Α.. Κύριος στόχος του είναι να διερευνήσει πώς εφαρμόζεται η Σ.Δ.Α. για την βελτιστοποίηση της απόδοσης της Αλυσίδας Αξίας (Value Chain) και πώς η επιχείρηση προσδιορίζει τα χαρακτηριστικά του στρατηγικού κόστους και των οδηγών κόστους και τις διαλειτουργικές τους σχέσεις. Ακόμη, οι JINGA, et al, αναλύουν την υπάρχουσα βιβλιογραφία, προκειμένου να τονιστεί ότι τα νέα συστήματα κόστους

(ABC, ABM-Activity Based Management), θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν ανταγωνιστικότητα και αποδοτικότητα για κάθε επιχείρηση. Στόχος τους, επίσης, είναι να τονίσουν ότι οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τα ABC/ABM, επειδή επιτρέπουν τον καλύτερο εντοπισμό του κόστους αντικειμένων, την ανώτερη κατανομή των γενικών εξόδων στα αντικείμενα κόστους, την οικονομική και μη ανάλυση και μέτρα χρήσιμα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Αντίστοιχα, οι CAPUSNEANU, et al, μελετούν την σημασία του ABC στις μεταβολές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος της Ρουμανίας, αναλύοντας τις δυνατότητες προσαρμογής σε μια σύγχρονη μέθοδο Δ.Λ. και τις υποθέσεις της μεθόδου (ABC) σε επιχειρήσεις της Ρουμανίας.

Τέλος, το 2012, οι YAZDIFAR και ASKARANY, παραθέτουν τα αποτελέσματα έρευνας διοικητικών λογιστών εξειδικευμένων στο CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) (επιχειρήσεις κατασκευαστικές και υπηρεσιών σε UK, Αυστραλία, Ν. Ζηλανδία), σχετικά με την υιοθέτηση και εφαρμογή του TC (Target Costing). Προσπάθησαν να εξετάσουν τη σημασία των χαρακτηριστικών του TC (το σχετικό πλεονέκτημα, τη συμβατότητα, την ευκολία χρήσης, την επίδειξη αποτελεσμάτων, την κατάρτιση) για τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων και να εφαρμόσουν αυτήν την καινοτομία του διοικητικού κόστους και Διοικητικής Λογιστικής.

3.4. ΤΕΧΝΙΚΕΣ

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται στοιχεία για τις μελετώμενες τεχνικές των βιβλιογραφικών αναφορών και τα ερευνητικά συμπεράσματα για αυτές. Μέσα από αυτές τις μελέτες, εξετάζονται και πτυχές των ερευνητικών ερωτημάτων του υπό μελέτη άρθρου.

3.4.1. BENCHMARKING

Το Benchmarking είναι ένα διοικητικό εργαλείο το οποίο χρησιμοποιείται για την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, μέσω της αύξησης των δυνατοτήτων και μείωσης των αδυναμιών του εκάστοτε οργανισμού. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιείται από τις εμπορικές κοινωνίες και τους δημόσιους οργανισμούς, ως μέσο βελτίωσης της ποιότητας και της απόδοσης (Curpan , M., et al , 2008).

Πιο αναλυτικά, πρόκειται για την επιλογή ενός σημείου αναφοράς για την αξιολόγηση. Η διαδικασία χρήσης του συνίσταται: *στη λεπτομερή αξιολόγηση και ανάλυση των διαδικασιών και των αποτελεσμάτων κάποιας οικονομικής οντότητας που θεωρείται ως πρότυπο, με σκοπό την υιοθέτηση των ορθών πρακτικών της και τη λήψη ορισμένων αποτελεσμάτων παρόμοιων με εκείνα των οντοτήτων που εφαρμόζουν ήδη τη συγκριτική αξιολόγηση* (Curpan , M., et al , 2008). Βάση αυτού, “benchmark” μπορεί να είναι ο ανταγωνισμός, οι προσδοκίες των πελατών, το επίπεδο κέρδους, ο αριθμός πωλήσεων και άλλοι βασικοί δείκτες (Curpan , M., et al , 2008).

Έτσι, στα πλαίσια της σύγκρισης, η συνεχής σάρωση του εξωτερικού περιβάλλοντος βοηθά την οντότητα στην καλύτερη αγκύρωση στην ανταγωνιστική πραγματικότητα. Εκτός αυτού, μια εξωτερική άποψη μειώνει σημαντικά τον κίνδυνο (έκπληξη). Εκτός αυτού, οι εταίροι μιας συγκριτικής αξιολόγησης, προωθούν ένα αποτελεσματικό πρότυπο το οποίο μειώνει κάποιες προσπάθειες όσον αφορά τον προγραμματισμό, τη δοκιμή και τη δημιουργία πρωτοτύπων (Curran , M., et al , 2008).

Αρα, στα βασικά του πλεονεκτήματα συμπεριλαμβάνεται το γεγονός ότι υποχρεώνει την οντότητα να καθορίζει τους σκοπούς και τους στόχους της με βάση μια εξωτερική πραγματικότητα. Επιπλέον, αποτελεί μέσο επίτευξης των στόχων της ανταγωνιστικής δραστηριότητας. Είναι εξαιρετικά ισχυρό και αποτελεσματικό όταν χρησιμοποιείται για την επίτευξη των κατάλληλων στόχων, ευθυγραμμισμένων με τη στρατηγική της επιχείρησης. Ωστόσο, δεν πρέπει να θεωρείται ως μέθοδος που μπορεί να αντικαταστήσει τις υπόλοιπες προσπάθειες για την υλοποίηση της ποιότητας ή των υπόλοιπων διαδικασιών διοίκησης. Εκτός αυτών, θεωρείται ότι αυξάνει την καινοτομία (ξέρουν ότι συγκρίνονται και δεν πρέπει να φτάσουν στο επίπεδό τους). Βέβαια, δεν είναι υποκατάστατό της, αλλά μια πηγή ιδεών που προέρχονται από το εξωτερικό της οντότητας, αφού η επιτυχία στην επιχείρηση εξαρτάται από τη δημιουργία και την επίτευξη των σκοπών και στόχων της (Curran , M., et al , 2008).

Αντίθετα, ο Philip Kotler θεωρεί ότι με τη χρήση του Benchmarking, οι επιχειρήσεις θα σταματήσουν να είναι δημιουργικές γιατί θα αντιγράψουν όλες την καλύτερη. Επίσης, επισημαίνει ότι γίνεται μεγάλη ανάλυση του ανταγωνιστή εις βάρος της ανάλυσης πελάτη, δηλαδή της πηγής εσόδων (*Δεν μπορείς να φτάσεις ποτέ τον καλύτερο γιατί όσο τον αντιγράφεις εξελίσσεται*) (Curran , M., et al , 2008).

Τέλος, οι Cadez, S., and Guilding, C., μελετώντας το Benchmarking, κατέληξαν βάση των ευρημάτων, ότι καμία από τις εξεταζόμενες τεχνικές δεν εφαρμόζεται εκτεταμένα, καθώς και ότι οι ανταγωνιστικές τεχνικές Σ.Δ.Λ. είναι οι πιο δημοφιλείς. Επίσης, η ομάδα τεχνικών Σ.Δ.Λ. που έχουν κοστοστρεφή προσανατολισμό εφαρμόζονται πιο εκτεταμένα, ενώ ορισμένες τεχνικές που έχουν μια σχετικά υψηλή δημοτικότητα σε μια χώρα, κατατάσσονται σχετικά χαμηλά στην άλλη χώρα. Το βασικό τους συμπέρασμα ήταν ότι δεν υπάρχει οριστική λίστα τεχνικών Σ.Δ.Λ. (Cadez, S., and Guilding, C., 2007).

3.4.2. ABC/ABM

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (Activity-Based Costing, ABC) είναι μια τεχνική με την οποία ασχολήθηκαν περισσότερο οι ερευνητές. Συγκεκριμένα θεωρείται ότι βρίσκεται στο επίκεντρο από τα τέλη 80' (Bjornenak & Falconer, 2002: 481) (Cardus, I., and Pete, S., 2011). Επίσης, θεωρήθηκε ότι τα ABC και BSC έχουν αποκτήσει κάποια δημοτικότητα και στην πράξη (Jarvenpaa, 2007:100) (Cardus, I., and Pete, S., 2011).

Οι παραδοσιακές τεχνικές Δ.Λ. (όπως η απορροφητική κοστολόγηση, η κατάρτιση προϋπολογισμού, τα μέτρα απόδοσης που βασίζονται στο κέρδος) αντικαταστάθηκαν από πράγματα όπως η Σ.Δ.Λ., το ABC, η διοίκηση στρατηγικού κόστους, τα μη οικονομικά μέτρα, το BSC κ.α. (Cardus, I., and Pete, S., 2011).

Σύμφωνα με το Institute of Management Accountants (1998): *το ABC είναι μια μεθοδολογία που μετρά το κόστος και την απόδοση των δραστηριοτήτων, των πόρων και των αντικειμένων κόστους* (Cardus, I., and Pete, S., 2011). Ο σκοπός του είναι να παρέχει χρήσιμες κοστολογικές πληροφορίες οι οποίες με ακρίβεια αντικατοπτρίζουν τις σχέσεις αιτίας-αποτελέσματος μεταξύ κόστους, δραστηριοτήτων και προϊόντων ή υπηρεσιών (*Activity Based Costing*, Hicks, σελ.5).

Παράλληλα με το ABC, ήρθε στο προσκήνιο και η ABM (Activity-Based Management). Σύμφωνα με το CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International), πρόκειται για έναν κλάδο που εστιάζει στη διοίκηση των δραστηριοτήτων ως τη διαδρομή για τη βελτίωση της αξίας που έλαβε ο πελάτης και του κέρδους που επιτυγχάνεται με την παροχή αυτής. Οι Jarvenpaa, Akarany και Yazdifar, θεωρούν ότι οι ABC και ABM είναι οι πιο συζητημένες και δημοφιλείς λογιστικές καινοτομίες των τελευταίων δύο δεκαετιών, επειδή συνδέονται σε μεγάλο βαθμό με την έννοια ότι οι πληροφορίες που παρέχονται είναι ακριβέστερες και λεπτομερέστερες από αυτές που προκύπτουν από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (Jarvenpaa, 2007- Akarany & Yazdifar, 2007-Askarany et al., 2007) (Cardus, I., and Pete, S., 2011). Αυτές οι νέες τεχνικές Δ.Λ. έχουν ως στόχο να βοηθήσουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις και να πάρουν τον έλεγχο με έναν ολοένα και πιο εξελιγμένο τρόπο και με αυτόν τον τρόπο να ενισχύσουν τον επιχειρηματικό προσανατολισμό της Δ.Λ. (Cardus, I., and Pete, S., 2011).

Έτσι, σύμφωνα με τους Cardus, I., and Pete, S., τα ABC/ABM (Activity-Based Management) αποτελούν μέσα βελτίωσης της ανταγωνιστικότητας και της αποδοτικότητας σε κάθε οργανισμό. Οι επιχειρήσεις τα εφαρμόζουν γιατί βοηθούν στην καλύτερη ανίχνευση του κόστους αντικειμένων, στην ανώτερη κατανομή των γενικών εξόδων στα αντικείμενα κόστους, στη χρηματοοικονομική και μη ανάλυση, παρέχοντας μέτρα που είναι χρήσιμα για τους μάντζερ και τους διοικητικούς λογιστές στη διαδικασία λήψης αποφάσεων (Cardus, I., and Pete, S., 2011).

Στα πλαίσια της μελέτης τους, συζητήθηκαν τα βασικά πλεονεκτήματά των τεχνικών αυτών. Αρχικά, θεωρήθηκε ότι η ABM δίνει τη δυνατότητα στον οργανισμό να επιτύχει τα αποτελέσματά του με λιγότερες απαιτήσεις σε οργανωτικούς πόρους (Kaplan & Cooper, 1998) (Cardus, I., and Pete, S., 2011). Αντίστοιχα, οι συντάκτες της ABC, την συνιστούσαν για οικονομικούς, κανονιστικούς, ρεαλιστικούς και αιτιοκρατικούς, αφού πίστευαν ότι αντιπροσωπεύει την καλύτερη αποτίμηση και ακρίβεια στα οικονομικά γεγονότα και βοηθά στην ορθολογική λήψη αποφάσεων και τη σύναψη συμβάσεων

(Cardus, I., and Pete, S., 2011). Πιο αναλυτικά, στα βασικά οφέλη της περιλαμβάνονται η αυξημένη ευαισθητοποίηση και κατανόηση του κόστους, η καλύτερη ανίχνευση του κόστους για τα αντικείμενα και η ανώτερη κατανομή των γενικών εξόδων στα αντικείμενα κόστους (Hopper & Major, 2007: 61) (Cardus, I., and Pete, S., 2011). Άλλοι θεώρησαν ότι προάγει την ορθολογικότητα, την αποτελεσματικότητα και την τελική κερδοφορία (Jones & Dugdale, 2002, Cohen et al., 2005, Hooper & Major, 2007) (Cardus, I., and Pete, S., 2011).

Βέβαια, παρόλα τα παραπάνω, παρατηρήθηκε χαμηλή εφαρμογή των ABC/ABM στην πράξη (Askarany & Yazdifar, 2007) (Cardus, I., and Pete, S., 2011). Εκτός αυτού, επισημάνθηκε ότι η επιτυχής εφαρμογή τους απαιτεί δέσμευση από την ανώτατη διοίκηση, εκπαίδευση εφαρμογής (σεμινάρια), εκμάθηση και εκπαίδευση των βασικών αρχών και παρακολούθηση των κρίσιμων δραστηριοτήτων και των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή για βελτίωση (Hughes's, 2005:14) (Cardus, I., and Pete, S., 2011).

Τέλος, όσον αφορά την μελέτη του ABC, στα βασικά ερευνητικά ερωτήματα, οι Carusneanu, et al ερεύνησαν την υιοθέτηση και εφαρμογή στη Ρουμανία. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι λόγοι υιοθέτησης του στη Ρουμανία ήταν: η αδυναμία εμβάθυνσης σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης (φόβος δοκιμής νέων μεθόδων στη Ρουμανία), οι ελλείψεις κλασικών ή σύγχρονων λογιστικών συστημάτων κοστολόγησης (έμμεσες δαπάνες δεν κατανέμονται σωστά), η διαφοροποίηση των αιτημάτων πληροφόρησης για τη διαχείριση των οντοτήτων (πληροφορίες που καλύπτουν όλες τις δραστηριότητες δημιουργίας αξίας) και η παραγωγή αλλαγών στη στρατηγική θέση των οντοτήτων στην αγορά (τεχνολογικές αλλαγές, στόχοι για ανταγωνιστικότητα). Ομοίως, κατέληξαν ότι η υιοθέτησή του πρέπει να γίνεται με βάση το μέγεθος της οντότητας, την χρήση της τεχνολογίας, τον αριθμό των βιομηχανικών προϊόντων, την σημασία των έμμεσων δαπανών και τον ανταγωνισμό. Τέλος, συμπεράθηκε ότι δεν έχει εκτιμηθεί η αξία του στη Ρουμανία, με λίγες επιχειρήσεις να έχουν προχωρήσει στην εφαρμογή του (Carusneanu, et al, 2011).

3.4.3. BSC/EQFM

Το Balanced Scorecard (BSC) και το EQFM, αποτελούν Τεχνικές μέτρησης απόδοσης για παρακολούθηση και έλεγχο για την επίτευξη των στόχων. Χρησιμοποιούνται για να εξηγήσουν πώς ο στρατηγικός έλεγχος και η μέτρηση των επιδόσεων μπορούν να βοηθήσουν στην εφαρμογή της στρατηγικής και τη βελτίωση της οργανωτικής απόδοσης (Craciun , et al , 2008).

Το EFQM Excellence Model αποσκοπεί να επιτρέψει στις επιχειρήσεις να εκτιμήσουν το πού βρίσκονται "στην πορεία προς την αριστεία", κατανοώντας τα κενά και τις ενθαρρυντικές λύσεις (εργαλείο αυτοαξιολόγησης) (Craciun , et al , 2008).

Όσον αφορά το BSC, οι Kaplan και Norton (1992) αρχικά συνέλαβαν την BSC πρωτίστως ως "σύστημα μέτρησης απόδοσης που δίνει στους διευθυντές μια γρήγορη αλλά περιεκτική εικόνα της επιχείρησης" (Yek , T., et al , 2007, σελ. 123). Από άποψη επιχειρηματικού οργανισμού, αποτελεί σημαντικό εργαλείο εξισορρόπησης των μέτρων από την οικονομική άποψη με τα μέτρα της προοπτικής του πελάτη, της εσωτερικής επιχειρηματικής προοπτικής καθώς και της προοπτικής καινοτομίας και μάθησης (Yek , T., et al , 2007). Ακόμα πιο αναλυτικά, είναι ένα πλαίσιο για την κατανόηση της σχέσης μεταξύ των στόχων, των δραστηριοτήτων και των αποτελεσμάτων και την ενσωμάτωση της διαδικασίας διοίκησης. Μπορεί να συμβάλει στην ακριβή κατανόηση των στόχων του οργανισμού, στη διαμόρφωση στρατηγικής, στην παραγωγή σχεδίων και προϋπολογισμών και στη δημιουργία ενός συστήματος πληροφόρησης για την παρακολούθηση και τη διαχείριση των επιδόσεων. Καταλήγει επίσης σε ένα διαδοχικό σύνολο δεικτών που θα επιτρέψουν στις μονάδες του οργανισμού να συντονίσουν τους στόχους και τη συμπεριφορά τους με τη γενική στρατηγική του οργανισμού (Craciun , et al , 2008).

Στην πορεία της ερευνητικής μελέτης του BSC, θετικά στοιχεία παρατηρήθηκαν από την εφαρμογή του. Καταρχάς, ανασκόπηση της βιβλιογραφίας έδειξε ότι το BSC (από το 1992) ως εργαλείο διοίκησης είναι καλά αποδεκτό από πολλές επιχειρήσεις και κερδοσκοπικούς οργανισμούς, ενώ αποκτά επίσης την αποδοχή τόσο από τους δημόσιους όσο και από τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς (Yek , T., et al , 2007). Επίσης, εμπειρικές μελέτες έδειξαν ότι η χρήση του BSC οδήγησε σε βελτιωμένη οικονομική απόδοση (Ittner and Larcker (2003), Evans and Jack (2003), Davis and Albright (2004)) (Yek , T., et al , 2007). Ακόμη, η εμπειρία έδειξε ότι όταν εφαρμοστεί σωστά, καθιερώνει εστιασμένα κανάλια και διαδικασίες για να εξασφαλίσει την αποτελεσματική επικοινωνία σε ολόκληρο τον οργανισμό, παρέχει συνεκτικότητα και οργανωτική συνοχή και δίνει τη δυνατότητα συμμετοχής όλων στον οργανισμό προς ένα κοινό όραμα που οδηγεί σε δεσμευμένες ενέργειες (Yek , T., et al , 2007).

Βέβαια, η εφαρμογή του BSC απαιτεί από κάθε μέλος της ομάδας να επικοινωνεί και να αλληλεπιδρά όταν συμμετέχει στην ανάπτυξη στρατηγικών και προγραμμάτων, καθώς και στην αναγνώριση μέτρων και τον καθορισμό στόχων (Pr17) (Yek , T., et al , 2007). Πρόκειται για μια προοδευτική και συνεχή διαδικασία που συνεπάγεται συνεχή αλλαγή μαζί με την ενεργό συμμετοχή και τη βιώσιμη επικοινωνία (Yek , T., et al , 2007). Η μέτρηση της απόδοσης δεν επαρκεί από μόνη της. Πρέπει να αποτελεί μέρος ενός συστήματος το οποίο εξετάζει τις επιδόσεις, αποφασίζει για τις ενέργειες και αλλάζει τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η επιχείρηση. Είναι η μετάφραση των αποτελεσμάτων σε δράση που είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη βελτιωμένων επιδόσεων (Craciun , et al , 2008).

3.4.4. VALUE CHAIN

Αλυσίδα Αξίας (Value Chain) είναι: *Το σύνολο των συνδεδεμένων δραστηριοτήτων που κυμαίνονται από την εξασφάλιση βασικών πρώτων υλών και ενέργειας έως την τελική παράδοση προϊόντων και υπηρεσιών. Αν και μιλάμε για έναν οργανισμό συνήθως είναι πολλοί (προμηθευτές, κατασκευαστές μηχανημάτων κ.λ.π.)* (Hilton, R., 1999, 2nd ed, p18).

Προκειμένου ένας οργανισμός να επιτύχει πιο αποτελεσματικά τους στόχους του και να αυξήσει την ανταγωνιστικότητά του, είναι σημαντικό να κατανοήσει ολόκληρη την αλυσίδα αξίας στην οποία συμμετέχει. Έτσι, συμπεράθηκε ότι η αλυσίδα αξίας αποτελεί χρήσιμο διοικητικό εργαλείο αφού βοηθά ένα οργανισμό στο πού πρέπει να επικεντρωθεί (στις βασικές δραστηριότητες ή σε ό,τι θεωρούν ότι συμμετέχει στην ΑΑ). Βέβαια, σημαντικός παράγοντας είναι το κόστος που προκύπτει από τη δημιουργία αξίας σε κάθε σύνδεσμο της αλυσίδας αξίας (Hilton, R., 1999, 2nd ed, p18)..

Από τα παραπάνω προέκυψε ότι προκειμένου μια επιχείρηση να επιτύχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, πρέπει να εκτελεί μία ή περισσότερες δραστηριότητες με ίδια ποιότητα με τους ανταγωνιστές παράλληλα με χαμηλότερο κόστος ή να εκτελεί τις δραστηριότητες της ΑΑ σε υψηλότερη ποιότητα από των ανταγωνιστών (Hilton, R., 1999, 2nd ed, p18). Το να κατανοήσεις την αλυσίδα αξίας και τους παράγοντες που προκαλούν κόστος σε κάθε δραστηριότητα είναι σημαντικό βήμα στην ανάπτυξη της στρατηγικής.

Το γεγονός ότι η Τεχνική της Αλυσίδας αξίας εμπεριέχει την έννοια του Στρατηγικού διοικητικού κόστους (συνολική αναγνώριση της σημασίας των σχέσεων κόστους στις δραστηριότητες της Αλυσίδας Αξίας και η διαδικασία διαχείρισης αυτών των σχέσεων κόστους προς όφελος της επιχείρησης), την καθιστά σημαντικό διοικητικό εργαλείο (Hilton, R., 1999, 2nd ed, p18).

3.4.5. Target Costing

Με στόχο να αποκατασταθεί η συνάφεια των πρακτικών ελέγχου κόστους και διοίκησης, έχουν παρουσιαστεί αρκετές νέες τεχνικές (ABC/ABM, BSC και TC). Αυτή η εξέλιξη έχει προκαλέσει εκτεταμένη έρευνα που επικεντρώνεται σε διάφορες πτυχές αυτών των τεχνικών (Ax et al., 2008).

Σύμφωνα με τους Drury και Tayles (2000), τα τελευταία 20 χρόνια μελετάται περισσότερο το ABC και οι άλλες τεχνικές έχουν παραμεληθεί (Askarany and Yazdifar, 2007b, Forthcoming; Askarany et al., 2010) (Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012). Όμως, οι Wijewardena και De Zoysa (1999), διαπίστωσαν ότι στο δείγμα 209 ιαπωνικών εταιρειών, από τις 11 μελετηθείσες πρακτικές Δ.Λ., η Τ.Κ. θεωρήθηκε ως η σημαντικότερη πρακτική που χρησιμοποιήθηκε. Γενικότερα, οι Ansari et al. (2007), παρατήρησαν αύξηση της υιοθέτησης της Τ.Κ. από κορυφαίες επιχειρήσεις παγκοσμίως (Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012).

Η στοχοθετημένη κοστολόγηση (Target Costing, TC) ορίζεται ως: *μια συστηματική διαδικασία διαχείρισης του κόστους προϊόντος κατά τη φάση σχεδιασμού ενός νέου προϊόντος* (Kee, 2010; Filomena et al., 2009; Iranmanesh and Thomson, 2008; Ax et al., 2008; Ibusuki and Kaminski, 2007; Ewert and Ernst, 1999; Kato, 1993a, 1993b), καθορίζοντας τις τιμές πώλησης στην αγορά και τα περιθώρια κέρδους-στόχου και μειώνοντας το συνολικό κόστος των προϊόντων κατά τη διάρκεια των κύκλων ζωής τους (με παράλληλη ικανοποίηση των απαιτήσεων των πελατών), εξετάζοντας όλες τις ιδέες για μείωση του κόστους στη διαδικασία σχεδιασμού προϊόντων E & A (Ax et al., 2008; Cooper and Slagmulder, 1997) (Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012).

Τέλος, η TC επικεντρώνεται σε μακροπρόθεσμες προσπάθειες διαχείρισης του κόστους και για αυτό η βιβλιογραφία της Δ.Λ. αναφέρεται σε αυτή ως τεχνική (Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012).

4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΜΕΛΕΤΗΣ

Ολοκληρώνοντας τη θεωρητική προσέγγιση, προχωρήσαμε στο ερευνητικό μέρος. Στη βάση της διερεύνησης της εφαρμογής των Τεχνικών της ΣΔΛ στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις, επιλέχθηκε η διεξαγωγή έρευνας με ερωτηματολόγια κατά την περίοδο Ιουνίου-Σεπτεμβρίου 2017.

Συγκεκριμένα, πραγματοποιήθηκε διερεύνηση απόψεως στον πληθυσμό των 213 ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων στο Χρηματιστήριο Αθηνών (Athens Stock Exchange). Σε κάθε επιχείρηση εστάλη ένα ερωτηματολόγιο με επιδιωκόμενους αποδέκτες υψηλόβαθμα στελέχη. Από το σύνολο των 213 ερωτηματολογίων, συμπληρώθηκαν τα 54 (25,35%).

Όσον αφορά τα ερωτηματολόγια, αποτελούνται από δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος υπάρχουν ερωτήσεις που αφορούν γενικά χαρακτηριστικά του δείγματος (φύλο, ηλικία, εκπαίδευση, θέση, χρόνια εργασιακής εμπειρίας) με σκοπό την δημογραφική του αποτύπωση. Για το δεύτερο μέρος, επιλέχθηκε η 5βάθμια κλίμακα Likert (Διαφωνώ Απόλυτα - Συμφωνώ Απόλυτα) για τη διερεύνηση απόψεως τεσσάρων Τεχνικών ΣΔΛ (*Αλυσίδα Αξίας (Value Chain)*, *Activity-Based Costing (ABC)*, *Συνεχών Βελτιώσεων (Continuous Improvements)* και *Balanced Score-cards*). Έτσι, για κάθε τεχνική υπάρχουν πέντε ερωτήσεις που απαντώνται βάση αυτής της κλίμακας.

Τέλος, για τις ανάγκες της έρευνας χρησιμοποιήθηκαν βασικά περιγραφικά μέτρα όπως ο μέσος όρος, η τυπική απόκλιση κ.α., καθώς και γραφικές μέθοδοι σύνοψης δεδομένων. Εκτός αυτού, η αξιοπιστία των δεδομένων εξετάστηκε με το Cronbach's Alpha Test, ενώ σημαντικό μέρος της ανάλυσης βασίστηκε στην Ανάλυση κατά Συστάδες (Cluster Analysis). Συγκεκριμένα, χρησιμοποιήθηκαν συνδυαστικά η Ιεραρχική μέθοδος για την εύρεση του αριθμού των ομάδων και η K-means για την διεξαγωγή συμπερασμάτων.

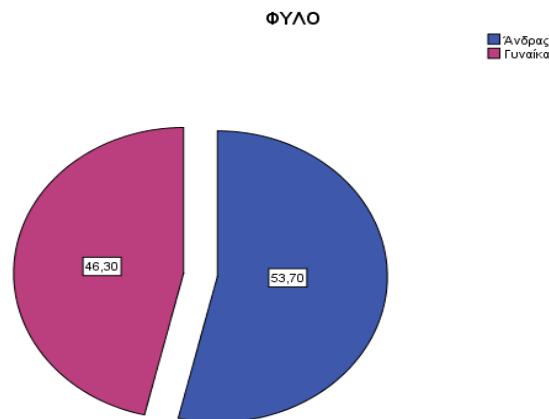
5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Μετά από την επεξεργασία και την ανάλυση των δεδομένων, προέκυψαν συμπεράσματα τόσο για τα γενικά χαρακτηριστικά του δείγματος και την αξιοπιστία του όσο και για τις απόψεις σχετικά με την εφαρμογή των τεσσάρων επιλεγμένων Τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

5.1. ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΗΚΑ

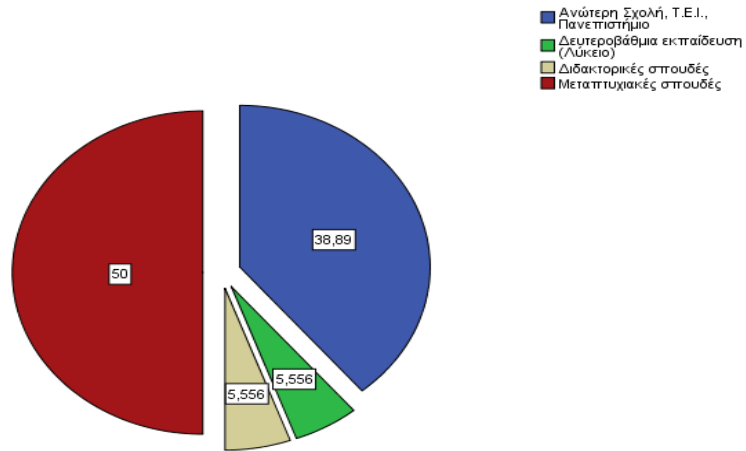
Αρχικά επιλέχθηκαν και αναλύθηκαν βασικά χαρακτηριστικά του δείγματος με τη βοήθεια γραφημάτων.

Έτσι, έχουμε ένα δείγμα αποτελούμενο από 29 άντρες και 25 γυναίκες (ΠΙΝΑΚΑΣ 1), με το 30% αυτών να βρίσκεται σε ηλικία 26-35 χρόνων και το 50% αυτών να βρίσκεται ηλικιακά από 36-55 χρόνια (ΠΙΝΑΚΑΣ 2), κάτι που προσδίδει το χαρακτηριστικό της ωριμότητας στο δείγμα.

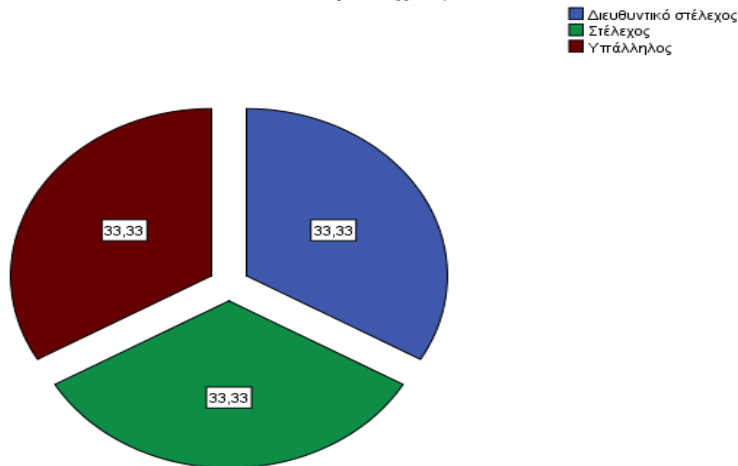


Εκτός αυτών, μελετάται δείγμα του οποίου το μορφωτικό επίπεδο είναι υψηλό αφού μόνο τρεις ερωτώμενοι ανήκουν στην Δευτεροβάθμια εκπαίδευση (ΠΙΝΑΚΑΣ 3), το οποίο αποτελεί θετικό παράγοντα στην διεξαγωγή συμπερασμάτων. Βέβαια, υψηλόβαθμα στελέχη είναι το 66% των ερωτώμενων (ΠΙΝΑΚΑΣ 4), αλλά διαθέτουν εργασιακή εμπειρία αφού το 27,8% διαθέτει από 5-10 έτη εμπειρία, το 33% από 10-20 έτη εμπειρία και το 22% περισσότερα από 20 έτη (ΠΙΝΑΚΑΣ 5).

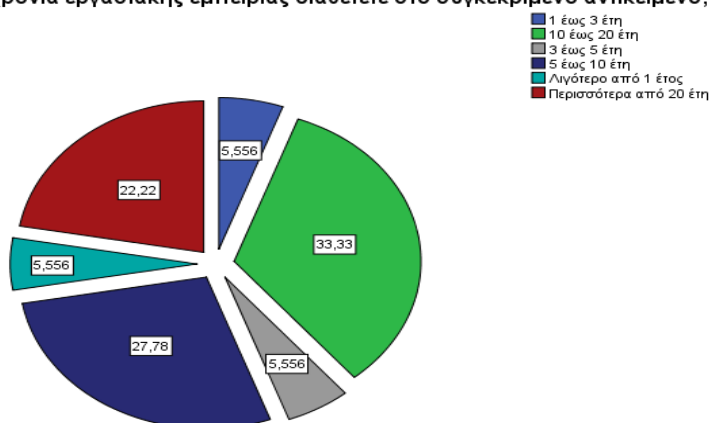
Το μορφωτικό σας επίπεδο σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες ανήκει;



Ποια θέση κατέχετε;



Πόσα χρόνια εργασιακής εμπειρίας διαθέτετε στο συγκεκριμένο αντικείμενο;



5.2.ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ

Στη συνέχεια, εξετάστηκε η αξιοπιστία του δείγματος για την διασφάλιση της διεξαγωγής ασφαλών συμπερασμάτων.

Για τον έλεγχο της αξιοπιστίας ενός δείγματος υπάρχουν διάφορα μέτρα και δείκτες τα οποία επιλέγονται κάθε φορά ανάλογα με τα υπό επεξεργασία δεδομένα. Στη συγκεκριμένη περίπτωση επιλέχθηκε το Cronbach's Alpha Test. Πρόκειται για το πιο συνηθισμένο μέτρο της εσωτερικής συνοχής (αξιοπιστίας) όταν υπάρχουν πολλές ερωτήσεις Likert σε μια έρευνα (ερωτηματολόγιο) που αποτελούν κλίμακα, με σκοπό να προσδιοριστεί αν η κλίμακα είναι αξιόπιστη.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η τιμή του Cronbach's Alpha είναι 0,978, το οποίο δείχνει ένα υψηλό επίπεδο εσωτερικής συνοχής για την κλίμακα μας με αυτό το συγκεκριμένο δείγμα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 6

Reliability Statistics

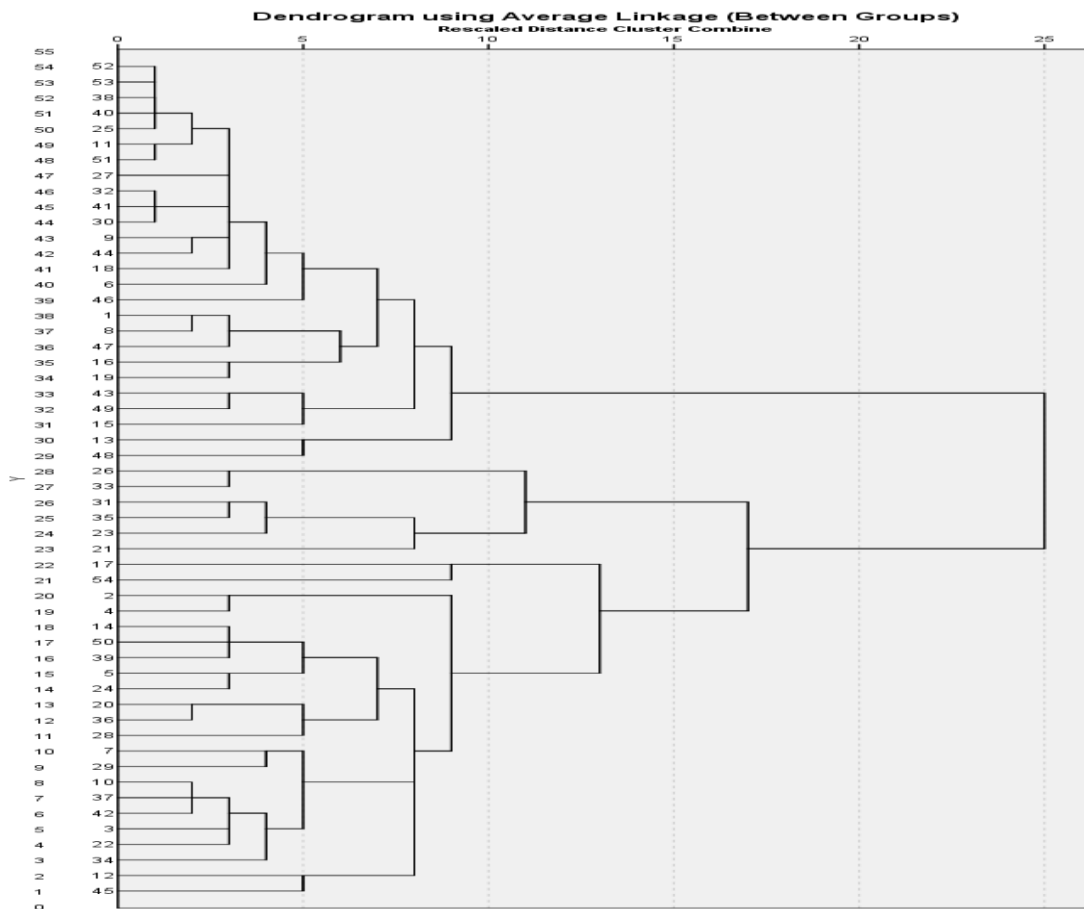
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,978	,979	20

Προκειμένου να ολοκληρωθεί το τεστ εξετάστηκε επίσης η τιμή του δείκτη Cronbach's Alpha σε περίπτωση που κάποια από τις μεταβλητές διαγραφόταν από την κλίμακα. Από τον ΠΙΝΑΚΑ 7 (6^η Στήλη) φαίνεται ότι η αφαίρεση οποιουδήποτε ερωτήματος θα οδηγούσε σε ίση ή χαμηλότερη τιμή του δείκτη. Επομένως, δεν υπάρχει κάποια ερώτηση που μειώνει την αξιοπιστία και πρέπει να καταργηθεί .

5.3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΤΑ ΣΥΣΤΑΔΕΣ

Τέλος, εφόσον επιβεβαιώθηκε η αξιοπιστία του δείγματος, χρησιμοποιήθηκε η Ανάλυση κατά Συστάδες (Cluster analysis) για την διεξαγωγή συμπερασμάτων. Σκοπός της Ανάλυσης κατά Συστάδες είναι να κατατάξει σε ομάδες τις υπάρχουσες παρατηρήσεις χρησιμοποιώντας την πληροφορία που υπάρχει σε κάποιες μεταβλητές. Με άλλα λόγια εξετάζει την ομοιότητα κάποιων παρατηρήσεων με σκοπό τη δημιουργία ομάδων με παρατηρήσεις που μοιάζουν μεταξύ τους.

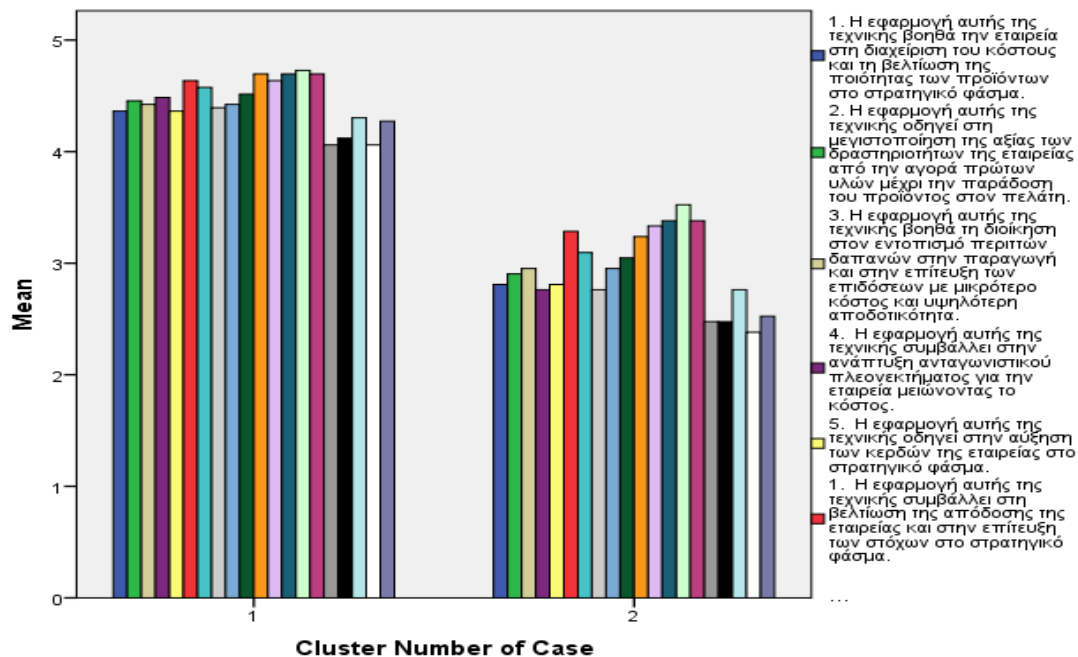
Αρχικά, χρησιμοποιήθηκε η Ιεραρχική μέθοδος αφού ο αριθμός των σχηματιζόμενων ομάδων δεν ήταν γνωστός. Από αυτή προέκυψε ότι οι παρατηρήσεις χωρίζονται σε δύο ομάδες (clusters) (ΠΙΝΑΚΑΣ 8).

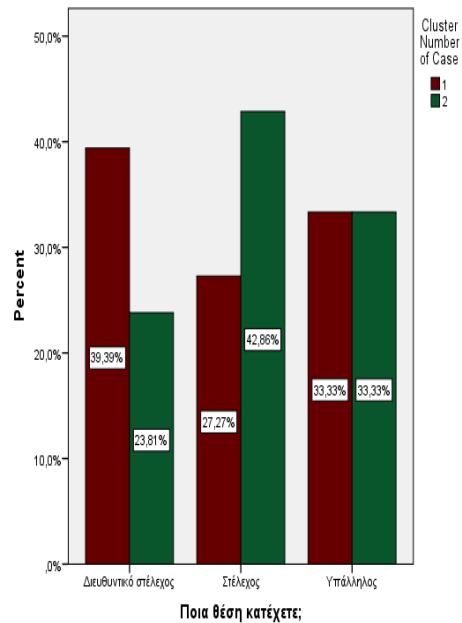
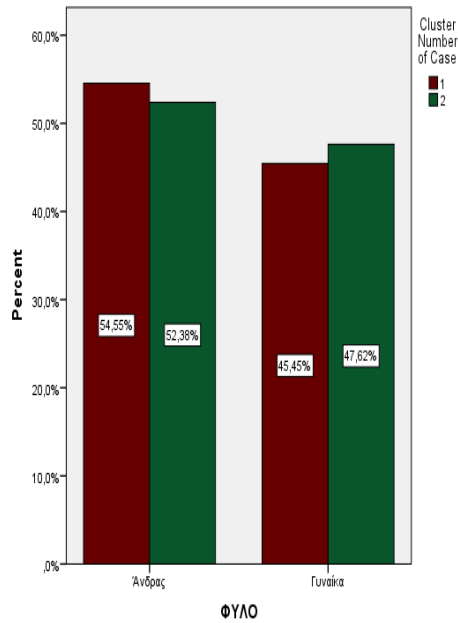


Έχοντας εντοπίσει τον αριθμό των ομάδων, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος K-means. Από αυτή τη μέθοδο προέκυψε ότι στην πρώτη ομάδα ανήκουν 33 παρατηρήσεις και στην δεύτερη 21 (ΠΙΝΑΚΑΣ 9). Επίσης, προέκυψε ότι όλες οι μεταβλητές είναι σημαντικές για τον διαχωρισμό των ομάδων, αφού παρατηρήθηκαν υψηλές τιμές F από την ανάλυση ANOVA (χαμηλές τιμές F, κοντά στη 1, υποδηλώνουν μεταβλητές που δεν είναι στατιστικά σημαντικές) (ΠΙΝΑΚΑΣ 10).

Από την ανάλυση προέκυψαν οι δυο ομάδες ως εξής (ΠΙΝΑΚΕΣ 11,12 και ΠΙΝΑΚΕΣ 33-36): Στην πρώτη ομάδα ανήκουν αυτοί που «Συμφωνούν» ή «Συμφωνούν Απόλυτα» ότι η εφαρμογή των τεχνικών αυτών βοηθάει στη διαχείριση του κόστους, στη βελτίωση της ποιότητας, στη μεγιστοποίηση της αξίας τόσο για τον πελάτη όσο και για την ίδια την επιχείρηση, στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, στη μείωση των περιττών δαπανών και την αύξηση των κερδών, στην καλύτερη μέτρηση των οικονομικών και στρατηγικών επιδόσεων και στην παροχή ακριβέστερων πληροφοριών. Πρόκειται δηλαδή για μια ομάδα με θετική άποψη για την εφαρμογή.

Στην δεύτερη ομάδα ανήκουν κυρίως αυτοί που δεν έχουν άποψη, «Δεν Ξέρουν», ή και μερικοί που «Διαφωνούν» ότι τεχνικές αυτές βοηθούν στα παραπάνω. Πρόκειται για μια ομάδα με ουδέτερη κατά μέσο όρο στάση απέναντι στην εφαρμογή των τεχνικών αυτών.



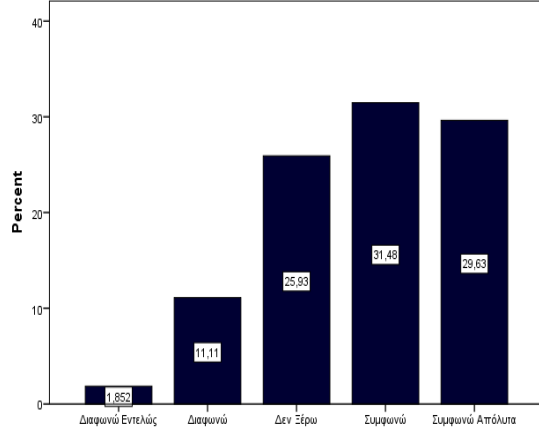


Εφόσον πραγματοποιήθηκε ο διαχωρισμός των ομάδων πρακτικά και εννοιολογικά, θεωρήθηκε σκόπιμο να διεξαχθούν συμπεράσματα για κάθε μια από τις εξεταζόμενες τεχνικές.

ΠΙΝΑΚΑΣ 33	Mean	Std. Deviation	Final Cluster Centers	
			Cluster 1	Cluster 2
Value Chain: Questions				
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.	3,76	1,063	4	3
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.	3,85	1,053	4	3
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.	3,85	1,053	4	3
4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.	3,81	1,047	4	3
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.	3,76	1,063	4	3

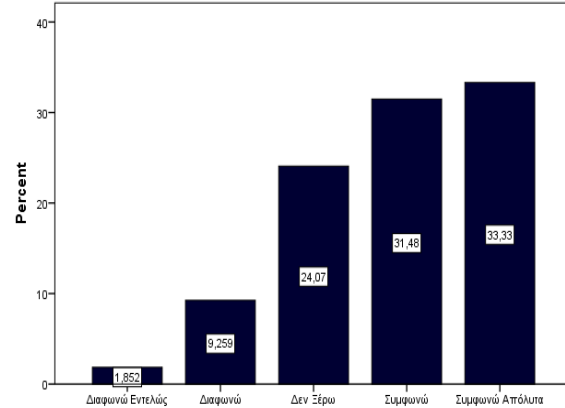
Όσον αφορά την τεχνική της Αλυσίδας Αξίας (Value Chain), παρατηρούμε ότι υπάρχει θετική στάση σχετικά με την εφαρμογή της, με τον μέσο όρο των απαντήσεων να τείνει στην απάντηση «Συμφωνώ» (ΠΙΝΑΚΕΣ 13-17). Πιο συγκεκριμένα, ο υψηλότερος μέσος όρος παρατηρείται στις απόψεις ότι η τεχνική αυτή οδηγεί στην μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, καθώς και στην μείωση των περιττών δαπανών και του κόστους (3,85) (ΠΙΝΑΚΑΣ 33).

1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.



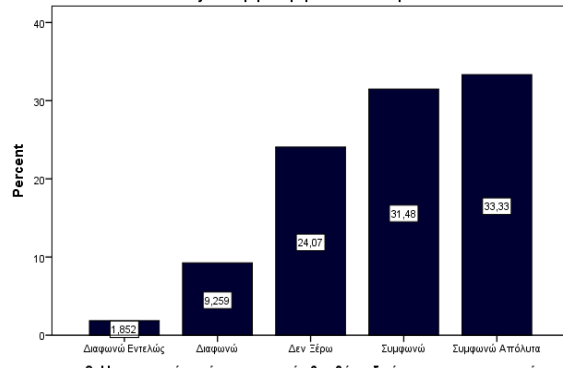
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.

2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.



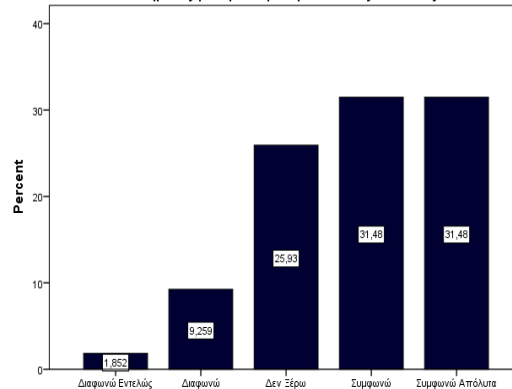
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.

3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.



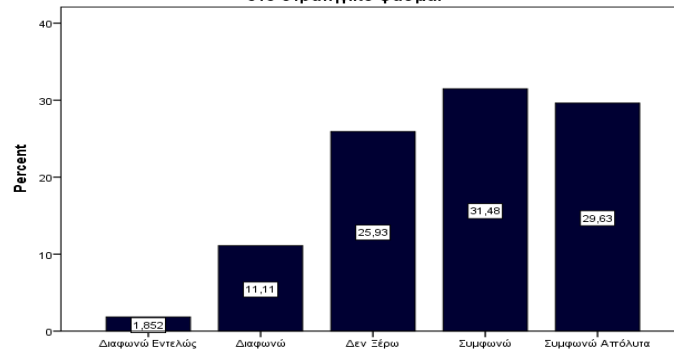
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.

4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.



4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.

5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.

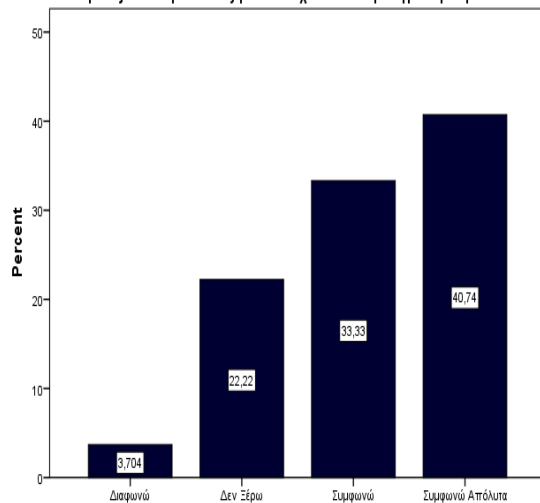


5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 34	Mean	Std. Deviation	Final Cluster Centers	
			Cluster 1	Cluster 1
ABC: Questions				
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.	4,11	,883	5	3
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.	4,00	1,009	5	3
3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.	3,76	1,115	4	3
4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.	3,85	1,106	4	3
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.	3,94	1,089	5	3

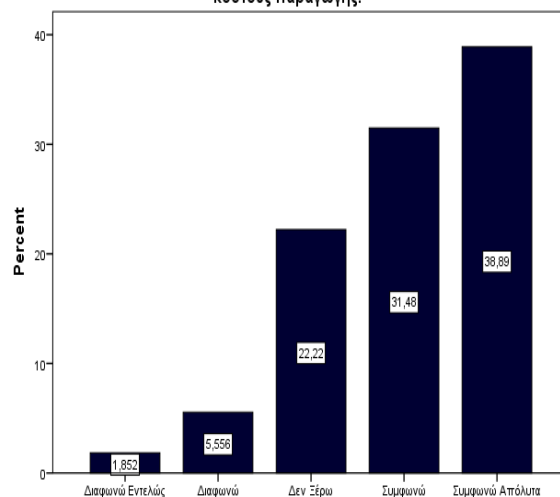
Όσον αφορά την τεχνική της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα (ABC), παρατηρούνται ελάχιστα πιο υψηλοί μέσοι όροι, κάτι που δείχνει μεγαλύτερη προτίμηση σχετικά με την προηγούμενη μέθοδο. Αυτό ίσως να οφείλεται και στο ότι είναι πιο δημοφιλές και διαδεδομένο διοικητικό εργαλείο, όπως αναφέρθηκε στη θεωρητική ανάλυση (ΠΙΝΑΚΕΣ 18-22). Συγκεκριμένα, οι ερωτηθέντες φαίνεται να υποστηρίζουν περισσότερο την άποψη ότι η χρήση του ABC συμβάλλει στη γενικότερη βελτίωση της απόδοσης των επιχειρήσεων και στην επίτευξη των στρατηγικών τους στόχων (4,11) (ΠΙΝΑΚΑΣ 34).

1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.



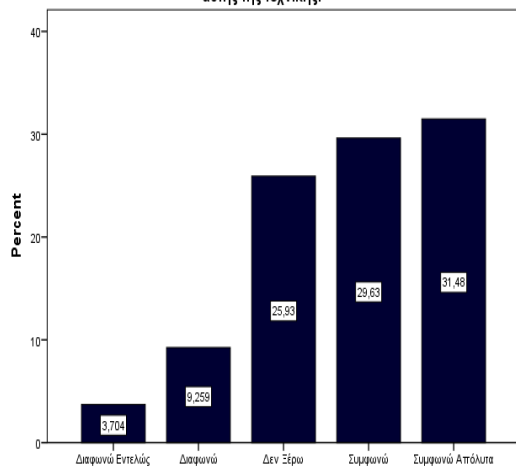
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.

2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.



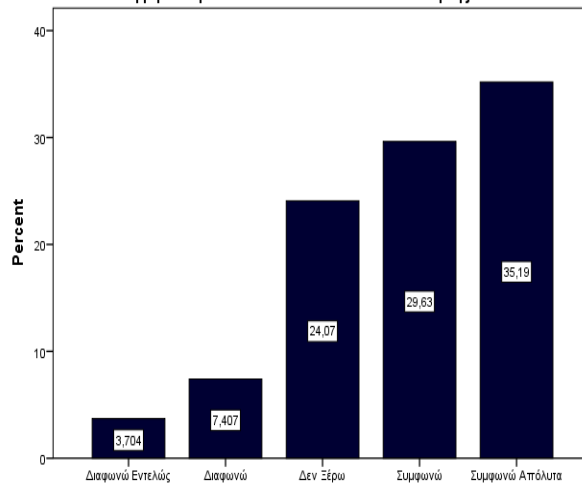
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.

3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.



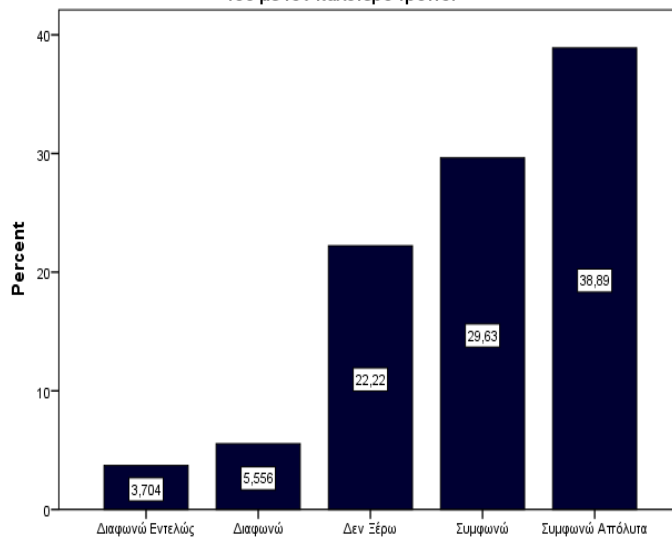
3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.

4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.



4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.

5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.

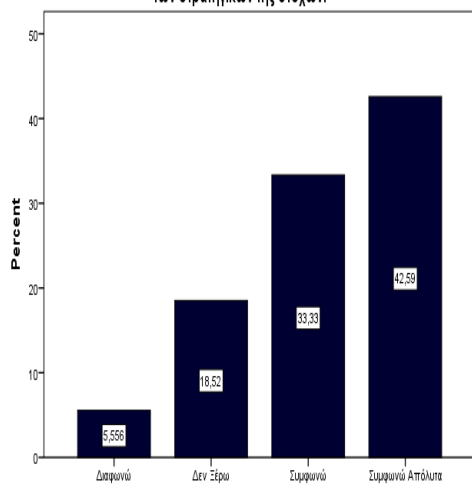


5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.

ΠΙΝΑΚΑΣ 35	Mean	Std. Deviation	Final Cluster Centers	
			Cluster 1	Cluster 2
CI: Questions				
1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.	4,13	,912	5	3
2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.	4,13	,912	5	3
3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.	4,19	,870	5	3
4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.	4,26	,851	5	4
5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.	4,19	,870	5	3

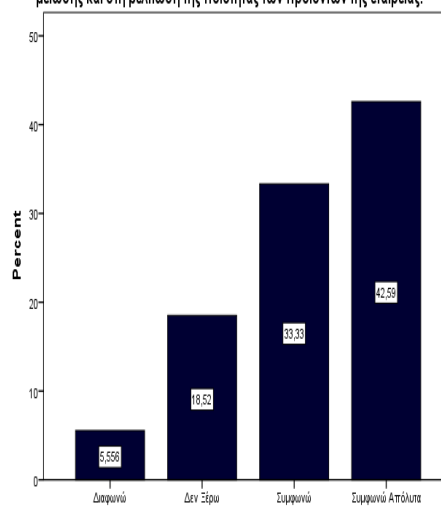
Συνεχίζοντας, η τεχνική των Συνεχών Βελτιώσεων, φαίνεται να θεωρείται η πιο αποτελεσματική σε σχέση με τις προηγούμενες δύο, με τις απαντήσεις να τείνουν στο «Συμφωνώ Απόλυτα» (ΠΙΝΑΚΕΣ 23-27). Εδώ παρατηρούνται οι υψηλότεροι μέσοι όροι, υποδεικνύοντας ως σημαντικότερη χρήση της τεχνικής την μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο (4,26) (ΠΙΝΑΚΑΣ 35).

1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.



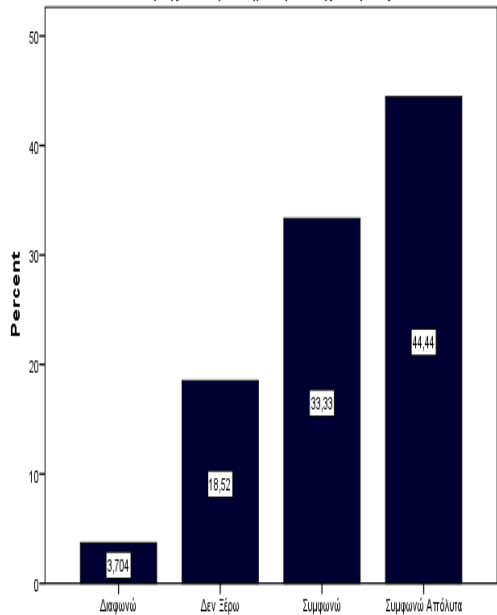
1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.

2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.



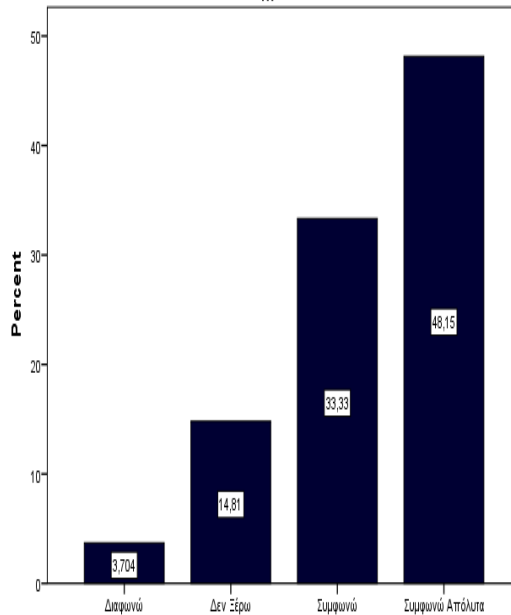
2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.

3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.



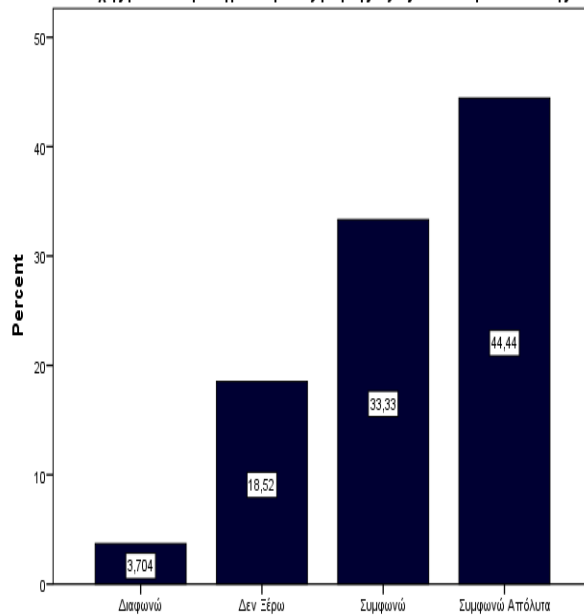
3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.

4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.



4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.

5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.

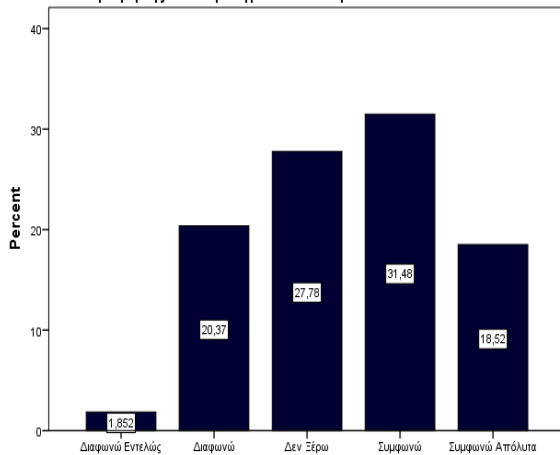


5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.

ΠΙΝΑΚΑΣ 36	Mean	Std. Deviation	Final Cluster Centers	
			Cluster 1	Cluster 2
BSC: Questions				
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.	3,44	1,076	4	2
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.	3,48	1,193	4	2
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.	3,70	1,021	4	3
4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.	3,41	1,108	4	2
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.	3,59	1,091	4	3

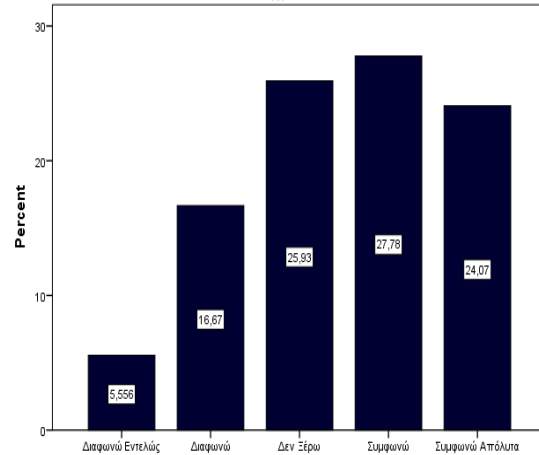
Τέλος, για την τεχνική Balanced Score-cards παρατηρούνται οι χαμηλότεροι μέσοι όροι. Αυτό μπορεί οφείλεται σε άγνοια της μεθόδου, δυσκολία στην εφαρμογή κ.α. Συγκεκριμένα, οι πιο θετικές απόψεις συγκεντρώνονται στην πεποίθηση ότι η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά διοικητικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης (3,70) (ΠΙΝΑΚΑΣ 36).

1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.



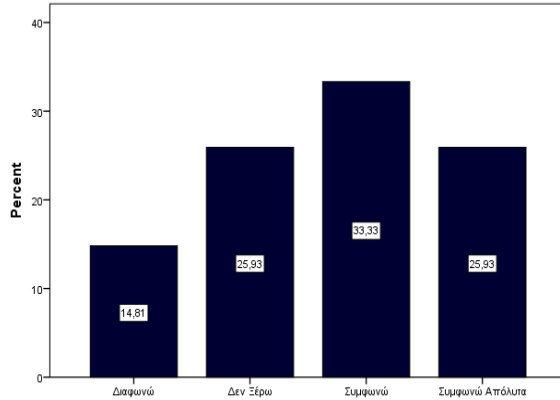
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.

2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.



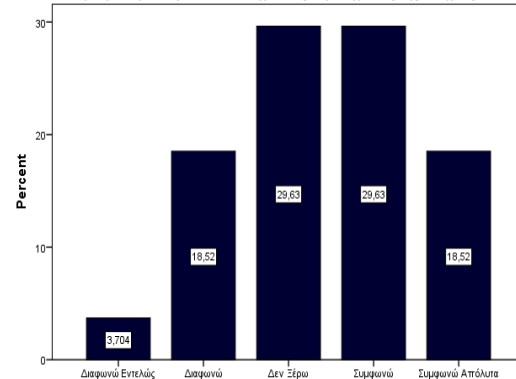
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.

3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.



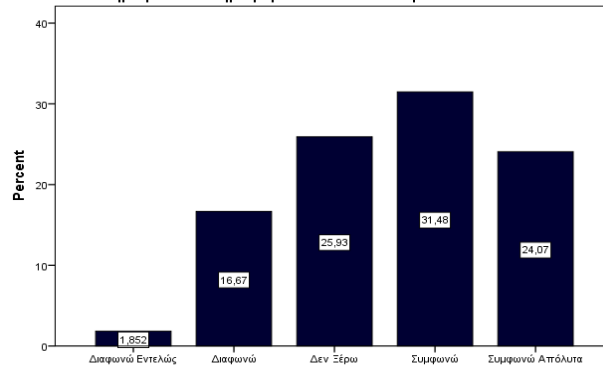
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.

4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.



4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.

5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.



5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ολοκληρώνοντας την παρούσα Διπλωματική εργασία, διαπιστώνεται ότι οι συνεχώς μεταβαλλόμενες συνθήκες του περιβάλλοντος των επιχειρήσεων, κάνουν επιτακτική την ανάγκη της ανεύρεσης των κατάλληλων διοικητικών εργαλείων για την αντιμετώπισή τους. Προκειμένου να επιβιώσουν, οι επιχειρήσεις πρέπει να προσαρμόζονται στις νέες συνθήκες ή ακόμα και να εξελίσσονται και να καινοτομούν με ταχύτερους ρυθμούς από αυτούς με τους οποίους επέρχονται οι αλλαγές.

Έχοντας μελετήσει ξένη αρθρογραφία και αναλύοντας ερευνητικές μελέτες, διαπιστώθηκε ότι οι σύγχρονοι οργανισμοί αντιμετωπίζουν αυξημένες απαιτήσεις σε πολλούς τομείς και σε παράλληλο χρονικό διάστημα. Υπάρχουν απαιτήσεις για ανταγωνιστικότητα, για συνεχή μείωση του κόστους με παράλληλη βελτίωση της ποιότητας, για ικανοποίηση των πελατών, αύξηση των κερδών, έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρηση κ.α.. Βέβαια, έγινε σαφές ότι όλα αυτά δεν είναι δυνατόν να επιτευχθούν με τα παραδοσιακά συστήματα.

Σε αυτό το σημείο, μελετήθηκε ο όρος της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Από την έρευνα συμπεράθηκε ότι πρόκειται για τον σύνδεσμο αναγκών και απαιτήσεων των σύγχρονων Διοικήσεων. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, απαρτιζόμενη από μια πληθώρα τεχνικών και διοικητικών εργαλείων, είναι αυτή που προσδίδει τον στρατηγικό προσανατολισμό στις δραστηριότητες μιας επιχείρησης. Αυτό το καταφέρει όχι απλά μετρώντας και ελέγχοντας σε οικονομικούς όρους, αλλά επαναπροσδιορίζοντας δράσεις λαμβάνοντας υπόψη ποικίλες μεταβλητές τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού περιβάλλοντος. Πρόκειται δηλαδή για μια διαδικασία κοινωνικοποίησης του οργανισμού αφού τοποθετείται, μετρά και ορίζει τις δράσεις, λαμβάνοντας υπόψη το ευρύτερο περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται ή και πρόκειται να δραστηριοποιηθεί.

Όσον αφορά την διερεύνηση της εφαρμογής των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις, προέκυψαν ποικίλα συμπεράσματα. Αρχικά, από τον διαχωρισμό του δείγματος σε ομάδες φάνηκε ότι υπάρχει είτε θετική άποψη για τις μελετώμενες τεχνικές είτε κατά μέσο όρο ουδέτερη. Αυτό σημαίνει ότι ακόμα και αν δεν υπάρχει σε μεγάλο βαθμό εφαρμογή των τεχνικών αυτών, υπάρχει προσοδοφόρο έδαφος. Βέβαια, η ουδέτερη στάση μπορεί να οφείλεται σε δυσκολίες εφαρμογής ή ακόμα και σε επιλογή μη κατάλληλης τεχνικής για τις ανάγκες της εκάστοτε επιχείρησης.

Εκτός αυτών, διαβάθμιση στις προτιμήσεις των ερωτώμενων παρατηρήθηκαν και ανάμεσα στις τεχνικές. Υπήρχαν τεχνικές με μέτρια αποτελέσματα και τεχνικές με θετικά έως πολύ θετικά αποτελέσματα. Το γεγονός αυτό μπορεί να οφείλεται ομοίως σε μη σωστή επιλογή της κατάλληλης τεχνικής ή και μη σωστή εφαρμογή. Βέβαια, τεχνικές με μεγαλύτερη αποδοχή φάνηκε να είναι αυτές που από την βιβλιογραφία παρουσιάστηκαν

ως πιο διαδεδομένες. Σε κάθε περίπτωση, για τη διεξαγωγή πληρέστερων συμπερασμάτων απαιτείται περαιτέρω έρευνα είτε σε διαφορετικές τεχνικές, διαφορετικό δείγμα ή σε συνδυασμό και των δυο. Επίσης, σημαντικά συμπεράσματα θα μπορούσαν να διεξαχθούν και από τον έλεγχο συσχετίσεων ανάμεσα στις τεχνικές αυτές ή ακόμα και από την εξέταση των σημαντικότερων τομέων χρήσης τους.

Καταλήγοντας, από την μελέτη προέκυψε ότι ο όρος της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, είναι ένας αναδυόμενος όρος στον κλάδο των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων. Ιδιαίτερα υπό την πίεση συνθηκών μιας μακροχρόνιας οικονομικής κρίσης, ο ελληνικός επιχειρηματικός κόσμος φαίνεται να έχει αντιληφθεί ότι η λύση βρίσκεται στην στρατηγική τοποθέτηση και προσανατολισμό. Βέβαια, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να αναζητά εκείνη την τεχνική που θα ανταποκρίνεται στις ανάγκες της και στην ιδιαίτερη δομή και λειτουργία της.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1					ΠΙΝΑΚΑΣ 2				
ΦΥΛΟ					Σε ποια ηλικιακή κατηγορία ανήκετε;				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Άνδρας	29	53,7	53,7		18-25	6	11,1	11,1
	Γυναίκα	25	46,3	46,3		26-35	18	33,3	33,3
	Total	54	100,0	100,0		36-45	15	27,8	27,8
					Valid	46-55	12	22,2	94,4
						56-65	3	5,6	100,0
					Total	Total	54	100,0	100,0

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

Το μορφωτικό σας επίπεδο σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες ανήκει;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ανώτερη Σχολή, Τ.Ε.Ι., Πανεπιστήμιο	21	38,9	38,9
	Δευτεροβάθμια εκπαίδευση (Λύκειο)	3	5,6	44,4
	Διδακτορικές σπουδές	3	5,6	50,0
	Μεταπτυχιακές σπουδές	27	50,0	100,0
	Total	54	100,0	100,0

ΠΙΝΑΚΑΣ 4

Ποια θέση κατέχετε;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Διευθυντικό στέλεχος	18	33,3	33,3	33,3
Στέλεχος	18	33,3	33,3	66,7
Υπάλληλος	18	33,3	33,3	100,0
Total	54	100,0	100,0	

ΠΙΝΑΚΑΣ 5

Πόσα χρόνια εργασιακής εμπειρίας διαθέτετε στο συγκεκριμένο αντικείμενο;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1 έως 3 έτη	3	5,6	5,6	5,6
10 έως 20 έτη	18	33,3	33,3	38,9
3 έως 5 έτη	3	5,6	5,6	44,4
5 έως 10 έτη	15	27,8	27,8	72,2
Λιγότερο από 1 έτος	3	5,6	5,6	77,8
Περισσότερα από 20 έτη	12	22,2	22,2	100,0
Total	54	100,0	100,0	

ΠΙΝΑΚΑΣ 6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,978	,979	20

ΠΙΝΑΚΑΣ 7

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.	73,46	267,612	,798	.	,977
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.	73,37	267,219	,817	.	,977
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.	73,37	269,407	,751	.	,978

4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.	73,41	265,378	,879	.	,977
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.	73,46	267,234	,809	.	,977
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.	73,11	269,723	,895	.	,977
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.	73,22	267,761	,838	.	,977
3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.	73,46	265,159	,828	.	,977
4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.	73,37	267,973	,754	.	,978
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.	73,28	268,242	,758	.	,978

1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.	73,09	268,312	,915	.	,976
2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.	73,09	270,199	,849	.	,977
3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.	73,04	270,150	,894	.	,977
4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.	72,96	272,338	,834	.	,977
5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.	73,04	270,150	,894	.	,977
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.	73,78	266,591	,818	.	,977
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.	73,74	266,686	,728	.	,978

3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.	73,52	267,462	,838	.	,977
4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.	73,81	265,248	,832	.	,977
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.	73,63	264,728	,861	.	,977

ΠΙΝΑΚΑΣ 8

Agglomeration Schedule

Stage	Cluster Combined		Coefficients	Stage Cluster First Appears		Next Stage
	Cluster 1	Cluster 2		Cluster 1	Cluster 2	
1	52	53	,000	0	0	2
2	38	52	,000	0	1	4
3	32	41	,000	0	0	5
4	38	40	,000	2	0	7
5	30	32	,000	0	3	15
6	11	51	2,000	0	0	12
7	25	38	2,000	0	4	12
8	10	37	3,000	0	0	13

9	9	44	4,000	0	0	15
10	20	36	4,000	0	0	39
11	1	8	4,000	0	0	20
12	11	25	4,200	6	7	17
13	10	42	4,500	8	0	28
14	14	50	5,000	0	0	21
15	9	30	5,000	9	5	18
16	3	22	5,000	0	0	28
17	11	27	5,429	12	0	18
18	9	11	5,800	15	17	27
19	43	49	6,000	0	0	38
20	1	47	6,000	11	0	40
21	14	39	6,500	14	0	37
22	31	35	7,000	0	0	32
23	26	33	7,000	0	0	50
24	5	24	7,000	0	0	37
25	16	19	7,000	0	0	40
26	2	4	7,000	0	0	49
27	9	18	7,154	18	0	29
28	3	10	7,167	16	13	31
29	6	9	7,786	0	27	36
30	7	29	8,000	0	0	33
31	3	34	8,200	28	0	33
32	23	31	8,500	0	22	43

33	3	7	10,667	31	30	44
34	13	48	11,000	0	0	48
35	12	45	11,000	0	0	44
36	6	46	11,333	29	0	42
37	5	14	11,500	24	21	41
38	15	43	12,000	0	19	45
39	20	28	12,000	10	0	41
40	1	16	13,500	20	25	42
41	5	20	15,067	37	39	46
42	1	6	17,375	40	36	45
43	21	23	17,667	0	32	50
44	3	12	18,375	33	35	46
45	1	15	19,079	42	38	48
46	3	5	19,225	44	41	49
47	17	54	20,000	0	0	51
48	1	13	20,333	45	34	53
49	2	3	21,556	26	46	51
50	21	26	27,000	43	23	52
51	2	17	31,500	49	47	52
52	2	21	40,076	51	50	53
53	1	2	62,489	48	52	0

ΠΙΝΑΚΑΣ 9

Number of Cases in each Cluster

Cluster	1	33,000
	2	21,000
Valid		54,000
Missing		,000

ΠΙΝΑΚΑΣ 10

ANOVA

	Cluster		Error		F	Sig.
	Mean Square	df	Mean Square	df		
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.	30,996	1	,555	52	55,821	,000
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.	30,823	1	,538	52	57,261	,000
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.	27,802	1	,596	52	46,616	,000

4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.	38,096	1	,386	52	98,794	,000
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.	30,996	1	,555	52	55,821	,000
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.	23,411	1	,345	52	67,927	,000
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.	28,130	1	,498	52	56,542	,000
3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.	34,182	1	,609	52	56,092	,000
4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.	27,802	1	,712	52	39,059	,000
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.	27,639	1	,677	52	40,836	,000

1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.	27,313	1	,323	52	84,646	,000
2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.	21,790	1	,429	52	50,803	,000
3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.	22,226	1	,345	52	64,488	,000
4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.	18,587	1	,380	52	48,854	,000
5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.	22,226	1	,345	52	64,488	,000
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.	32,216	1	,560	52	57,536	,000
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.	34,728	1	,784	52	44,312	,000

3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.	30,480	1	,477	52	63,963	,000
4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.	36,206	1	,554	52	65,301	,000
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.	39,253	1	,457	52	85,823	,000

The F tests should be used only for descriptive purposes because the clusters have been chosen to maximize the differences among cases in different clusters. The observed significance levels are not corrected for this and thus cannot be interpreted as tests of the hypothesis that the cluster means are equal.

ΠΙΝΑΚΑΣ 11			ΠΙΝΑΚΑΣ 12		
Cluster Membership			Final Cluster Centers		
Case Number	Cluster	Distance	Cluster		
			1	2	
1	1	3,179			
2	2	3,934			
3	1	3,382			
4	2	3,767	4	3	
5	2	2,637			
6	1	2,660			
7	2	3,360			
			1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.		

8	1	3,072	2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.	4	3			
9	1	2,191						
10	1	3,310						
11	1	2,352						
12	2	4,634						
13	1	2,761						
14	2	1,497				3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.	4	3
15	1	2,941						
16	1	3,007						
17	2	4,059						
18	1	2,489						
19	1	1,981						
20	2	3,395						
21	2	4,381						
22	1	3,824						
23	2	3,606						
24	2	2,936	4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.	4	3			
25	1	2,561						
26	2	4,146						
27	1	2,733						
28	2	2,928						
29	1	4,002						
30	1	1,903						
31	2	3,266				5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.	5	3
			1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.					

32	1	1,903	2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.	5	3
33	2	4,232			
34	1	3,859	3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.	4	3
35	2	4,467			
36	2	2,912	4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.	4	3
37	1	3,369			
38	1	2,643	5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.	5	3
39	2	2,116			
40	1	2,643	1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.	5	3
41	1	1,903			
42	1	2,191	2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.	5	3
43	1	3,364			
44	1	2,191			
45	2	2,928			
46	1	2,390			
47	1	2,863			
48	1	3,918			
49	1	3,355			
50	2	1,574			
51	1	2,364			
52	1	2,643			
53	1	2,643			
54	2	4,024			

	<p>3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.</p>	5	3
	<p>4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.</p>	5	4
	<p>5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.</p>	5	3
	<p>1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.</p>	4	2
	<p>2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.</p>	4	2
	<p>3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.</p>	4	3

	<p>4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.</p>	4	2
	<p>5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.</p>	4	3

ΠΙΝΑΚΑΣ 13	ΠΙΝΑΚΑΣ 14																																										
<p>Statistics</p> <p>1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.</p> <table border="1" data-bbox="267 1346 764 1835"> <tr> <td>N</td> <td>Valid</td> <td>54</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Missing</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Mean</td> <td></td> <td>3,76</td> </tr> <tr> <td>Median</td> <td></td> <td>4,00</td> </tr> <tr> <td>Mode</td> <td></td> <td>4</td> </tr> <tr> <td>Std. Deviation</td> <td></td> <td>1,063</td> </tr> </table>	N	Valid	54		Missing	0	Mean		3,76	Median		4,00	Mode		4	Std. Deviation		1,063	<p>Statistics</p> <p>2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.</p> <table border="1" data-bbox="857 1293 1354 1850"> <tr> <td>N</td> <td>Valid</td> <td>54</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Missing</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Mean</td> <td></td> <td>3,85</td> </tr> <tr> <td>Median</td> <td></td> <td>4,00</td> </tr> <tr> <td>Mode</td> <td></td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>Std. Deviation</td> <td></td> <td>1,053</td> </tr> <tr> <td>Variance</td> <td></td> <td>1,110</td> </tr> <tr> <td>Minimum</td> <td></td> <td>1</td> </tr> </table>	N	Valid	54		Missing	0	Mean		3,85	Median		4,00	Mode		5	Std. Deviation		1,053	Variance		1,110	Minimum		1
N	Valid	54																																									
	Missing	0																																									
Mean		3,76																																									
Median		4,00																																									
Mode		4																																									
Std. Deviation		1,063																																									
N	Valid	54																																									
	Missing	0																																									
Mean		3,85																																									
Median		4,00																																									
Mode		5																																									
Std. Deviation		1,053																																									
Variance		1,110																																									
Minimum		1																																									

Variance		1,130	Maximum		5
Minimum		1		25	3,00
Maximum		5	Percentiles	50	4,00
	25	3,00		75	5,00
Percentiles	50	4,00			
	75	5,00			

ΠΙΝΑΚΑΣ 15			ΠΙΝΑΚΑΣ 16		
Statistics			Statistics		
<p>3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.</p>			<p>4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.</p>		
N	Valid	54	N	Valid	54
	Missing	0		Missing	0
Mean		3,85	Mean		3,81
Median		4,00	Median		4,00
Mode		5	Mode		4 ^a
Std. Deviation		1,053	Std. Deviation		1,047
Variance		1,110	Variance		1,097
Minimum		1	Minimum		1
Maximum		5	Maximum		5
Percentiles	25	3,00			

50	4,00	25	3,00
75	5,00	Percentiles	50
			4,00
			75
			5,00

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

ΠΙΝΑΚΑΣ 17		ΠΙΝΑΚΑΣ 18	
Statistics		Statistics	
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.		1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.	
N	Valid 54 Missing 0	N	Valid 54 Missing 0
Mean	3,76	Mean	4,11
Median	4,00	Median	4,00
Mode	4	Mode	5
Std. Deviation	1,063	Std. Deviation	,883
Variance	1,130	Variance	,780
Minimum	1	Minimum	2
Maximum	5	Maximum	5
Percentiles	25 3,00 50 4,00 75 5,00	Percentiles	25 3,00 50 4,00 75 5,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 19

Statistics

2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.

N	Valid	54
	Missing	0
Mean		4,00
Median		4,00
Mode		5
Std. Deviation		1,009
Variance		1,019
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	3,00
	50	4,00
	75	5,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 20

Statistics

3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.

N	Valid	54
	Missing	0
Mean		3,76
Median		4,00
Mode		5
Std. Deviation		1,115
Variance		1,243
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	3,00
	50	4,00
	75	5,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 21

Statistics

ΠΙΝΑΚΑΣ 22

Statistics

4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.

N	Valid	54
	Missing	0
Mean		3,85
Median		4,00
Mode		5
Std. Deviation		1,106
Variance		1,223
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	3,00
	50	4,00
	75	5,00

5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.

N	Valid	54
	Missing	0
Mean		3,94
Median		4,00
Mode		5
Std. Deviation		1,089
Variance		1,186
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	3,00
	50	4,00
	75	5,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 23

Statistics

1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.

ΠΙΝΑΚΑΣ 24

Statistics

2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.

N	Valid	54	N	Valid	54
	Missing	0		Missing	0
Mean		4,13	Mean		4,13
Median		4,00	Median		4,00
Mode		5	Mode		5
Std. Deviation		,912	Std. Deviation		,912
Variance		,832	Variance		,832
Minimum		2	Minimum		2
Maximum		5	Maximum		5
Percentiles	25	3,75	Percentiles	25	3,75
	50	4,00		50	4,00
	75	5,00		75	5,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 25		ΠΙΝΑΚΑΣ 26			
Statistics		Statistics			
3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.		4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.			
N	Valid	54	N	Valid	54
	Missing	0		Missing	0
Mean		4,19	Mean		4,26
Median		4,00	Median		4,00

Mode		5	Mode		5
Std. Deviation		,870	Std. Deviation		,851
Variance		,758	Variance		,724
Minimum		2	Minimum		2
Maximum		5	Maximum		5
	25	4,00		25	4,00
Percentiles	50	4,00	Percentiles	50	4,00
	75	5,00		75	5,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 27			ΠΙΝΑΚΑΣ 28		
Statistics			Statistics		
5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.			1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.		
N	Valid	54	N	Valid	54
	Missing	0		Missing	0
Mean		4,19	Mean		3,44
Median		4,00	Median		3,50
Mode		5	Mode		4
Std. Deviation		,870	Std. Deviation		1,076
Variance		,758	Variance		1,157
Minimum		2	Minimum		1
			Maximum		5

Maximum	5	25	3,00
25	4,00	Percentiles	50
Percentiles	50	75	4,00
75	5,00		

ΠΙΝΑΚΑΣ 29		ΠΙΝΑΚΑΣ 30	
Statistics		Statistics	
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.		3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.	
N	Valid 54 Missing 0	N	Valid 54 Missing 0
Mean	3,48	Mean	3,70
Median	4,00	Median	4,00
Mode	4	Mode	4
Std. Deviation	1,193	Std. Deviation	1,021
Variance	1,424	Variance	1,043
Minimum	1	Minimum	2
Maximum	5	Maximum	5
25	3,00	25	3,00
Percentiles	50	Percentiles	50
50	4,00	75	4,00
75	4,25		

		75	5,00
--	--	----	------

ΠΙΝΑΚΑΣ 31

Statistics

4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.

N	Valid	54
	Missing	0
Mean		3,41
Median		3,00
Mode		3 ^a
Std. Deviation		1,108
Variance		1,227
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	3,00
	50	3,00
	75	4,00

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

ΠΙΝΑΚΑΣ 32

Statistics

5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.

N	Valid	54
	Missing	0
Mean		3,59
Median		4,00
Mode		4
Std. Deviation		1,091
Variance		1,189
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	3,00
	50	4,00
	75	4,25

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Πανεπιστήμιο Αιγαίου - Μεταπτυχιακό Δίπλωμα στην Διοίκηση Επιχειρήσεων Μ.Β.Α.:
Διερεύνηση Απόψεων

Μέρος Ι: Δημογραφικά

Ερώτηση Ι.1 Φύλο:

Ανδρας	
Γυναίκα	

Ερώτηση Ι.2 Σε ποια ηλικιακή κατηγορία ανήκετε:

18-25	
26-35	
36-45	
46-55	
56-65	
66 και άνω	

Ερώτηση Ι.5 Το μορφωτικό σας επίπεδο σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες ανήκει:

Δευτεροβάθμια εκπαίδευση (Λύκειο)	
Ανώτερη Σχολή, Τ.Ε.Ι., Πανεπιστήμιο	
Μεταπτυχιακές σπουδές	
Διδακτορικές σπουδές	

Ερώτηση Ι.6 Ποια θέση κατέχετε:

Εργάτης / Βοηθητικό προσωπικό	
Τεχνικό Προσωπικό	
Υπάλληλος	
Στέλεχος	
Διευθυντικό στέλεχος	
Άλλη	

Ερώτηση 1.7 Πόσα χρόνια εργασιακής εμπειρίας διαθέτετε στο συγκεκριμένο αντικείμενο;

Λιγότερο από 1 έτος	
1 έως 3 έτη	
3 έως 5 έτη	
5 έως 10 έτη	
10 έως 20 έτη	
Περισσότερα από 20 έτη	

Μέρος II: Διερεύνηση απόψεως.

(Five-scale Lickert)

Στις παρακάτω ερωτήσεις θα θέλαμε να μας απαντήσετε με βάση την εξής διαβάθμιση: Διαφωνώ Εντελώς(1), Διαφωνώ (2), Δεν Ξέρω (Ουδέτερη)(3), Συμφωνώ(4), Συμφωνώ Απόλυτα (5):

ΤΕΧΝΙΚΗ Αλυσίδας Αξίας (Value Chain)	ΚΛΙΜΑΚΑ				
ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ	1	2	3	4	5
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά την εταιρεία στη διαχείριση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων στο στρατηγικό φάσμα.					
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στη μεγιστοποίηση της αξίας των δραστηριοτήτων της εταιρείας από την αγορά πρώτων υλών μέχρι την παράδοση του προϊόντος στον πελάτη.					
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά τη διοίκηση στον εντοπισμό περιττών δαπανών στην παραγωγή και στην επίτευξη των επιδόσεων με μικρότερο κόστος και υψηλότερη αποδοτικότητα.					
4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος					

για την εταιρεία μειώνοντας το κόστος.					
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην αύξηση των κερδών της εταιρείας στο στρατηγικό φάσμα.					

ΤΕΧΝΙΚΗ Activity-Based Costing (ABC)	ΚΑΙΜΑΚΑ				
ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ	1	2	3	4	5
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας και στην επίτευξη των στόχων στο στρατηγικό φάσμα.					
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στον καλύτερο υπολογισμό του κόστους παραγωγής.					
3. Η ανάγκη της διοίκησης για πιο ακριβείς πληροφορίες απαιτεί την εφαρμογή αυτής της τεχνικής.					
4. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην παροχή δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.					
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής βοηθά στον έλεγχο του κόστους και τη μείωση του με τον καλύτερο τρόπο.					

ΤΕΧΝΙΚΗ Συνεχών Βελτιώσεων(Continuous Improvements)	ΚΛΙΜΑΚΑ				
ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ	1	2	3	4	5
1. Η συνεχής βελτίωση συμβάλλει στη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της εταιρείας και του μεριδίου της στην αγορά και στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.					
2. Οι συνεχείς βελτιώσεις οδηγούν στη διαγραφή των χρόνων απώλειας και μείωσης και στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων της εταιρείας.					
3. Η συνεχής βελτίωση βοηθά στην εξερεύνηση των καλύτερων τρόπων υλοποίησης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.					
4. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στη μείωση του κόστους παραγωγής και τον έλεγχο.					
5. Η συνεχής βελτίωση οδηγεί στην αύξηση της αξίας που έλαβε ο πελάτης.					

ΤΕΧΝΙΚΗ Balanced Score-cards	ΚΛΙΜΑΚΑ				
ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ	1	2	3	4	5
1. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής συμβάλλει στην καλύτερη βελτίωση της μέτρησης των στρατηγικών οικονομικών επιδόσεων.					
2. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής οδηγεί στην επιβολή ενός καλού εσωτερικού ελέγχου.					
3. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής παρέχει στρατηγικά μέτρα οικονομικής και μη οικονομικής απόδοσης για τη διοίκηση της εταιρείας.					
4. Αυτή η τεχνική αντιπροσωπεύει μια μέθοδο σκέψης και εργαλείου διοίκησης που βοηθά την εταιρεία να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους.					
5. Η εφαρμογή αυτής της τεχνικής στην εταιρεία οδήγησε στην παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών και ικανοποιητικών επιδόσεων.					

BIBLIOGRAFICE ANAFORES

- Anica-Popa, A., 2009, Metode de Analiza A Costurilor Imbunatatirea Performantelor Inreprenderilor Din Industria Materialelor de Constructii, Doctorate Thesis in Economic and Financial Analysis, ASE Bucharest, Romania .
- Bromwich, M., 1990, The Case For Strategic Management Accounting and Financial Accounting, Journal of Management Accounting, May.
- Cadez, S., and Guilding, C., 2007, Benchmarking the Incidence of Strategic Management Accounting in Slovenia, Journal of Accounting & Organizational Change (JAOC), Vol. 3, No. 2, Available at: <http://www.emeraldinsight.com>
- Capiusneanu, S., 2006, Metoda Calculatiei Costurilor De Proces (ABC) Si Posibilitati De Aplicare a ei In Industria Textila Din Romania , Doctorate Thesis in Accounting , ASE Bucharest ., Romania.
- Capusneanu, et al, 2011, The Importance of Activity-Based Costing Method (ABC) In Romania's Business Environment Changes , Available at : <http://www.mpra.ub.uni-muenchen.de>
- Cardus, I., and Pete, S., 2011, Activity-Based Costing (ABC) and Activity-Based Management (ABM) Implementation Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?, Romanian Journal of Economics, vol. 32, issue 1(41) .
- Craciun , et al , 2008 , Strategic Control and the Performance Measurement Systems, Analele Universitatii din Oradea , Sectiunea Stiinte Economice , Volume IV , Available at : <http://www.fse.tibiscus.ro> .
- Curpan , M., et al , 2008 , Benchmarking, A New Fashion in the Strategic Management, Analele Universitatii din Oradea, Sectiunea Stiinte Economice, VolumeIV, Available at: <http://www.fse.tibiscus.ro>
- Drury, C., 2001 , Management And Cost Accounting, 5th ed., Thomas Learning, Italy .
- Dumitrana, M., et al, 2008, The Use of the Accounting Information in Decision Making in the Hospitality Business, Analele Universitatii din Oradea, Sectiunea Stiinte Economice, Online at: <http://www.fse.tibiscus.ro/anale>
- Eze, W., 2009, Strategic Management Accounting and Performance Measurement in Nigerian Hotels: A contingency-Based Study, A Master Thesis in Tourism and Hospitality Management ,The Institute of Graduate Studies and Research , Eastern Mediterranean University, Gazimagusa-North Cyprus.

- Hilton, R., 1999, Managerial Accounting, 4th Ed., Irwin ,McGraw-Hill Inc.
- Holloway, D., 2006, Strategic Management Accounting and Managerial Decision-Making Reconceptualised : Towards a Collaboratively Oriented Theory of Organizational Decision Enhancement - ODE, a Doctorate Thesis in Accountin, Murdoch University Australia .
- Jinga, G., 2009, Sistem Contabile De Management Prin Costuri, Doctorate Thesis in Accounting , ASE Bucharest, Romania .
- Jinga, G., et al, 2010, Accounting Systems for Cost Management Used in the Romanian Economic Entities, Accounting and Management Information Systems, Vol. 9, Nr. 2.
- McWatters, C., et al, 2001, Management Accounting: Analysis and Interpretation, 2nd ed, McGraw-Hill.
- Tillmann, Katja, 2003, Strategic Management Accounting and Sense Making: A Grounded Theory Study, Doctorate Thesis in Accounting, University of Southampton, UK.
- Wahlstrom, F. , 2011, Strategic Management Accounting - Increased Need of Integrated Value-Chain Business System, Paper presented at 13th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, October, Rio de Janeiro, Brazil.
- Yazdifar, H., and Askarany, D., 2012, A Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in the UK, Australia and New Zealand, Int. J. Production Economics, 135, pp. 382-392.
- Yek , T., et al , 2007, Using Balanced Scorecard (BSC) to Improve Quality and Performance of Vocational Education and Training (VET): A Case Study in Singapore, A Paper Presented at the AARE Conference, November , Fremantle, Australia.
- Majeed A. Hatif AlMaryani, Hamza H. Sadik, 2012, Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence, Emerging Markets Queries in Finance and Business, Science Direct.
- Raman Noordina, Yuserrie Zainuddinb, Fuadc, Rasid Maild, Noor Kaziemah Sarimane, 2015, Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia: Insights from Electrical and Electronics Companies, International Accounting and Business Conference 2015, Science Direct.

- Raisya Zenitaa, Ria Nelly Saria, Rita Anugeraha, Jamaliah Saidb, 2015, The Effect of Information Literacy on Managerial Performance: The Mediating Role of Strategic Management Accounting and the Moderating Role of Self Efficacy, International Accounting and Business Conference 2015, Science Direct.
- Nik Herda Nik Abdullaha, Jamaliah Saidb, 2015, Enhancing the Governance of Government Linked Companies via Strategic Management Accounting Practices and Value Creation, 7th INTERNATIONAL CONFERENCE ON FINANCIAL CRIMINOLOGY 2015 13-14 April 2015, Wadham College, Oxford, United Kingdom, Science Direct.
- Maria Giannacouroua, Maroula Kantarakib, Vasiliki Christopoulouc, 2015, The Perception of Crisis by Greek SMEs and Its Impact on Managerial Practices, International Conference on Strategic Innovative Marketing, IC-SIM 2014, September 1-4, 2014, Madrid, Spain, Science Direct.
- Πολυμεταβλητή στατιστική ανάλυση, Δημήτρης Καρλής εκδόσεις Σταμούλης
- Ανάλυση δεδομένων με το IBM SPSS Statistics 21, Χαράλαμπος Γναρδέλλης, εκδόσεις Παπαζήσης