

ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ (ΣΔΟ)
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Στρατηγική Διοικητική Λογιστική

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΧΕΚΗΜΟΓΛΟΥ ΧΡΙΣΤΙΝΑ
ΖΕΡΒΑ ΝΙΚΟΛΕΤΑ
ΜΠΟΛΟΥ ΙΣΜΗΝΗ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2015

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΣΚΟΠΟΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	17
Η ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΣΤΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ	17
1.1. Η θεωρητική προσέγγιση της στρατηγικής	17
1.2. Ορισμοί Στρατηγικής.....	19
1.3. Το μοντέλο του στρατηγικού management.....	21
1.4. Η αποστολή και το όραμα της επιχείρησης.....	23
1.5. Οι αντικειμενικοί σκοποί της επιχείρησης	25
1.5.1. Λειτουργική διάρθρωση εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων	25
1.6. Ιεράρχηση στρατηγικής.....	28
1.7. Επιχειρησιακή στρατηγική	29
1.8. Οι πολιτικές της επιχείρησης	32
1.9. Ηθική και εταιρική κοινωνική ευθύνη	33
1.10. Ανάλυση του περιβάλλοντος.....	35
1.11. Εκτίμηση του εξωτερικού περιβάλλοντος	36
1.11.1. Το γενικευμένο ή μακρο- περιβάλλον μιας επιχείρησης.....	37
1.11.2. Το άμεσο ή μικρο- περιβάλλον μιας επιχείρησης.....	40
1.12. Εκτίμηση εσωτερικού περιβάλλοντος.....	48
1.12.1. Η θεωρία των πόρων και των ικανοτήτων	52
1.12.2 Η αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης.....	53

1.13. Το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα	58
1.13.1. Διατηρήσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα	60
1.14. Υλοποίηση στρατηγικής	60
1.14.1. Ορισμός υλοποίησης στρατηγικής	61
1.14.2. Προγράμματα.....	62
1.14.3. Προϋπολογισμοί	63
1.14.4. Διαδικασίες	63
1.14.5. Ενέργειες πριν την υλοποίηση της στρατηγικής	64
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	 67
 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ STRATEGIC MANAGEMENT	 67
2.1. Ορισμός της Διοικητικής Λογιστικής	67
2.2. Οι προσεγγίσεις της Διοικητικής Λογιστικής σύμφωνα με τις διαστάσεις του εσωτερικού και εξωτερικού management	68
2.2.1. Εσωτερικό management	68
2.2.2. Εξωτερικό management.....	68
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	 69
 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	 69
3.1. Οι διαστάσεις της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής	69
3.1.1. Προσανατολισμός της προσοχής.....	69
3.1.2. Επίλυση προβλημάτων	70
3.1.3. Σχεδιασμός και Έλεγχος για την κερδοφορία (Profit Planning and Control, PPC)	70
3.2. Στρατηγική και δομές της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής	71
3.2.1. Η οργανωτική κουλτούρα μιας επιχείρησης	72
3.2.2. Η ηγεσία	73

3.2.3. Η διοίκηση της αλλαγής.....	76
3.3. Οι τεχνικές της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής.....	78
3.3.1. Η σύνδεση με τις καθημερινές ενέργειες των managers.....	78
3.3.2. Εκτεταμένες επιχειρήσεις.....	80
3.3.3. Μακροπρόθεσμη προοπτική.....	80
3.3.4. Μέθοδοι μέτρησης εταιρικής αποτελεσματικότητας/ απόδοσης.....	81
3.3.5. Η κατανομή των πόρων.....	82
3.3.6. Πηγή στρατηγικών πληροφοριών.....	83
3.3.7. Balanced scorecard.....	85
Συζήτηση.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	ΣΦΑΛΜΑ! ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΟΡΙΣΤΕΙ ΣΕΛΙΔΟΔΕΙΚΤΗΣ.
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	89
Ξενόγλωσση βιβλιογραφία.....	90
<u>Λίστα Διαγραμμάτων</u>	
Διάγραμμα 1: Το επιχειρηματικό περιβάλλον.....	18
Διάγραμμα 2: Η στρατηγική και οι επιδράσεις από το περιβάλλον.....	20
Διάγραμμα 3: Οι φάσεις του στρατηγικού management.....	22
Διάγραμμα 4: Το όραμα και η αποστολή μιας επιχείρησης και οι επιδράσεις.....	24
Διάγραμμα 5: Τα επίπεδα εφαρμογής της στρατηγικής.....	29
Διάγραμμα 6: Οι επιχειρηματικές στρατηγικές κατά τον Porter.....	32
Διάγραμμα 7: Οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων κατά τον A. Carroll.....	34
Διάγραμμα 8: Οι μεταβλητές του μακρο- περιβάλλοντος.....	37
Διάγραμμα 9: Οι 5 δυνάμεις του Porter.....	42
Διάγραμμα 10: Η αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης.....	55
Διάγραμμα 11: Σύστημα αξίας.....	57
Διάγραμμα 12: Οργανωτικές δομές σύμφωνα με τον βαθμό εξουσίας και ελευθερίας στη λήψη αποφάσεων.....	66

Διάγραμμα 13: Η αλληλεπίδραση μεταξύ τεχνολογίας πληροφοριών και οργανισμών	84
Διάγραμμα 14: Τα τρία βασικά συλ ηγεσίας	74

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 1: Το μακρο- περιβάλλον μιας επιχείρησης.....	39
Πίνακας 2: Το εσωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης	51
Πίνακας 3: Διαφορές μεταξύ ηγετών και manager	75
Πίνακας 4: Εμπόδια κατά την επιβολή μιας αλλαγής.....	77

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή πραγματεύεται την έννοια της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής. Η εργασία αποτελείται από τρία κεφάλαια προκειμένου να αναλυθεί διεξοδικά η έννοια. Πιο συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφεται η έννοια της στρατηγικής σε επιχειρηματικό περιβάλλον, οι σκοποί της και η χρησιμότητα της, αναλύεται το μοντέλο του επιχειρηματικού management και δίνεται η ιεράρχηση της στρατηγικής σε μία επιχείρηση. Στο δεύτερο κεφάλαιο ορίζεται η έννοια της διοικητικής λογιστικής και αναλύονται οι διαστάσεις σε περιβάλλον εσωτερικού και εξωτερικού management. Τέλος στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται διεξοδικά η έννοια της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής, οι διαστάσεις της, οι δομές της και οι τεχνικές που συνηθίζεται να χρησιμοποιούνται για την κερδοφορία μιας επιχείρησης.

ABSTRACT

This thesis deals with the concept of management accounting strategy. The work consists of three chapters in order to thoroughly analyze the concept. In particular the first section describes the concept of strategy in business environment, its aims and usefulness of the analyzed model of business management and is given the hierarchy of the strategy in an enterprise. The second chapter defines the concept of management accounting and analysis of the dimensions in an environment of internal and external management. Finally the third chapter thoroughly analyzes the concept of management accounting strategy, the dimensions of the structures and techniques tend to be used for the profitability of a business.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τομέας δράσης της Διοικητικής Λογιστικής είναι η προσφορά των απαραίτητων πληροφοριών που αφορούν οικονομικά ζητήματα στα στελέχη της επιχείρησης, τα οποία είναι υπεύθυνα για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων στην επιχείρηση όπου και εργάζονται. Ρόλος του λογιστή είναι να χειρίζεται τα κατάλληλα από τα εργαλεία που έχει στη διάθεσή του, ώστε να μπορεί να αξιοποιήσει τις πληροφορίες που αντλεί προς όφελος των επιχειρηματικών στελεχών που τοποθετούνται στα κέντρα λήψης αποφάσεων. Άλλωστε, η λογιστική είναι μια οικονομική επιστήμη η οποία από το παρελθόν έως και σήμερα αποτελεί τη βασικότερη πηγή πληροφόρησης για τα υψηλόβαθμα διοικητικά στελέχη, τα οποία είναι αρμόδια για την λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων.

Σύμφωνα με έναν παλαιότερο ορισμό της Διοικητικής Λογιστικής, η οικονομική αυτή επιστήμη διακρίνεται από τις κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζεται, σύμφωνα με τις πηγές από τις οποίες προέρχεται. Η Διοικητική Λογιστική, ως προϊόν ανθρώπινης επεξεργασίας, έχει υποβληθεί σε σημαντικές μεταβολές, οι οποίες την εξέλιξαν σε ένα περισσότερο πολύπλοκο οικονομικό σύστημα, το οποίο καλείται να προσαρμοστεί στις όποιες απαιτήσεις επιβάλλει το οικονομικό περιβάλλον κάθε φορά. Το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο ανήκει μια επιχείρηση ή ένας οργανισμός δεν είναι σταθερό. Μεταβάλλεται συνεχώς, με συνέπεια η εκάστοτε επιχείρηση/οργανισμός να καλείται να προσαρμόσει τις δομές του και ενδεχομένως να "κατασκευάσει" νέες, ώστε να καταφέρει να ανταπεξέλθει τις νέες συνθήκες. Με τον ίδιο τρόπο δρα και η Διοικητική Λογιστική. Αφού οι χαρακτήρες των οργανισμών/επιχειρήσεων ακολουθούν την πορεία των εξελίξεων και γίνονται πολυπλοκότεροι με την παραγωγή όλο και περισσότερων προϊόντων, οι καινούριες τεχνολογίες της διοικητικής λογιστικής καλούνται να αντιμετωπίσουν την νέα πραγματικότητα.

Μια δυσκολία που αντιμετωπίζει η Διοικητική Λογιστική, ως αποτέλεσμα αυτής της εξέλιξης, είναι η φύση της να ψάχνει την αιτία των γεγονότων, ώστε να καταλήξει σε ένα αποτέλεσμα βάσει των δεδομένων. Οι θεωρητικές προσεγγίσεις παρουσιάζουν τη Διοικητική Λογιστική ως ένα παθητικό αντικείμενο,

το οποίο έχει την ικανότητα μονάχα να αφομοιώνει τις αλλαγές που έρχονται και να προσαρμόζεται σε αυτές. Από αυτού του είδους τις θεωρητικές προσεγγίσεις λείπει ο ανθρώπινος παράγοντας. Οι άνθρωποι, είτε ως μονάδες είτε ως ομάδες, προωθούν με τους στόχους τους και τα κίνητρά τους το μηχανισμό της λογιστικής, καθώς και την έρευνα και τη διαρκή κατάρτιση.

Στόχος της ακόλουθης εργασίας είναι να μελετηθεί ο ρόλος της Διοικητικής Λογιστικής, καθώς και ο χαρακτήρας που αποκτά συνδυαζόμενη με τη Στρατηγική Διοίκηση.

Σκοποί Διοικητικής Λογιστικής

Στόχος της λογιστικής είναι να παρέχει στα στελέχη λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων τις απαραίτητες πληροφορίες για τη μελέτη, οργάνωση, υλοποίηση, αλλά και τον καθημερινό προϋπολογισμό μιας επιχείρησης/ οργανισμού, όπως και αλλά και τον έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της. Βασικό τομέα της παροχής πληροφοριών της λογιστικής αποτελούν καταστάσεις που δεν αφορούν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Σημαντικότερη περίπτωση αποτελεί η διαμόρφωση των Στρατηγικών πλάνων και πολιτικών της επιχείρησης και του οργανισμού. Τέλος η λογιστική έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει (ακολουθώντας βασικές αρχές και κανόνες) τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση.

Ειδικότερα, η Διοικητική Λογιστική εστιάζει το ρόλο της σε 3 βασικές παραμέτρους του επιχειρηματικού περιβάλλοντος:

1. Προσανατολισμός της προσοχής
2. Σταθεροποίηση του επιπέδου απόδοσης
3. Επίλυση των προβλημάτων του οικονομικού περιβάλλοντος.

Σύμφωνα με την CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) η Διοικητική Λογιστική ορίζεται (1996) ως η υπηρεσία παροχής πληροφοριών που είναι απαραίτητες από τη Διοίκηση μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, ώστε να εξυπηρετηθούν σκοποί όπως:

1. Ο σχεδιασμός οικονομικών και στρατηγικών πολιτικών.
2. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος των οικονομικών δραστηριοτήτων σύμφωνα με το στρατηγικό management της επιχείρησης ή του οργανισμού.
3. Η συμβολή στη λήψη αποφάσεων για την εφαρμογή εναλλακτικών διοικητικών στρατηγικών.
4. Οι Κοινοποιήσεις προς το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης.
5. Οι Κοινοποιήσεις προς τους εργαζόμενους.
6. Η προστασία των οικονομικών αποθεμάτων και της περιουσίας της επιχείρησης ή του οργανισμού.

Με βάση τα παραπάνω ο Διοικητικός Λογιστής πρέπει να συμμετέχει στη Διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού για να διασφαλίσει την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της στους τομείς:

- της Διαμόρφωσης των σχεδίων – προγραμμάτων προϋπολογισμών (Επιχειρησιακών Σχεδίων Δράσης) με στόχο την επίτευξη των στόχων και των σκοπών της επιχείρησης οργανισμού
- της Διαμόρφωσης των βραχυχρόνιων επιχειρησιακών σχεδίων
- της Καταγραφής των πεπραγμένων της επιχείρησης (και σύγκριση με τα προγραμματισμένα)
- της Διόρθωσης των ενεργειών της επιχείρησης με στόχο την επαναφορά στο πρόγραμμα (αν και όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο)
- της Αντίληψης και του ελέγχου των χρηματοοικονομικών ενεργειών
- της Αναθεώρησης και των αναφορών για το σύστημα και τη λειτουργία του.

Σαφέστατα από τα παραπάνω διαφαίνεται η εμπλοκή των σύγχρονων λογιστών σε θέματα διοίκησης των επιχειρήσεων και οργανισμών. Επίσης προκύπτει ότι ο σύγχρονος Διοικητικός Λογιστής εμπλέκεται στις διαδικασίες:

- σχεδιασμού, προγραμματισμού και προϋπολογισμού,
- στη διαδικασία της οργάνωσης,
- στη διαδικασία της διαχείρισης (διοίκησης),
- αλλά και στη λειτουργία του ελέγχου.

Κάτω όμως από την “ομπρέλα” της Διοικητικής Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί τεχνικές καταγραφής, αλλά και τεχνικές για την χρήση των στοιχείων του κόστους.

Στις τεχνικές καταγραφής συγκαταλέγονται οι μέθοδοι συλλογής των στοιχείων του κόστους αλλά και οι μέθοδοι επιμερισμού του κόστους στα προϊόντα, στις δραστηριότητες, στα κέντρα κόστους κ.α. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους περιλαμβάνονται (όπως είδαμε και παραπάνω) οι τεχνικές ελέγχου στις οποίες θα εντάξουμε τον ετήσιο προϋπολογισμό και τον προϋπολογιστικό έλεγχο – ανάλυση αποκλίσεων, τεχνικές μέτρησης αποδοτικότητας αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχειρησιακής δράσης.

Στο ένθετο που ακολουθεί γίνεται προσπάθεια να αναπτυχθούν πτυχές της διοικητικής λογιστικής. Σαφέστατα δεν είναι δυνατόν να καλυφθούν όλες οι περιοχές της διοικητικής λογιστικής. Επιπλέον επιχειρείται να καλυφθούν θέματα σύγχρονα με μεγάλη χρηστικότητα από επιχειρήσεις και οργανισμούς τόσο του Δημόσιου όσο και του Ιδιωτικού τομέα. Μέσα από αυτά προβάλλονται απόψεις και θέσεις, για τον διαχωρισμό της Διοικητικής από την Χρηματοοικονομική Λογιστική, τον έλεγχο της διοίκησης μέσα από τις επενδυτικές αποφάσεις, τα περιεχόμενα του προϋπολογισμού, αλλά και σύγχρονες μεθόδους που έχουν αναπτυχθεί στον τομέα της Διοικητικής Λογιστικής όπως η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα και ο Πίνακας Ισορροπημένης Μέτρησης Απόδοσης.

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η ιστορική αναδρομή της Λογιστικής έχει διέλθει από 4 στάδια. Η Διοικητική Λογιστική χρησιμοποιεί πρωτογενή δεδομένα που συλλέγονται απευθείας από τους οργανισμούς, σε αντίθεση με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, η οποία διεξάγει έρευνα με δευτερογενή δεδομένα (π.χ. χρηματοοικονομικές καταστάσεις) για τη μέτρηση της απόδοσης σε οργανισμούς.

Το 1ο στάδιο αρχίζει πριν το 1950, όταν ο πρωταρχικός στόχος της πρακτικής της μέτρησης απόδοσης, αναφερόταν στον καθορισμό του κόστους και στο χρηματοοικονομικό έλεγχο μέσα από την χρήση των συστημάτων προϋπολογισμού και κοστολόγησης.

Οι παραδοσιακές λογιστικές-χρηματοοικονομικές μετρήσεις στον ιδιωτικό τομέα περιλαμβάνουν παραδοσιακούς χρηματοοικονομικούς αριθμοδείκτες, όπως: το κόστος κεφαλαίου, τα κέρδη ανά μετοχή, την απόδοση της επένδυσης, τα αποθεματικά φόρου εισοδήματος, τα αποθεματικά LIFO κτλ. Στο δημόσιο τομέα οι τρεις αριθμοδείκτες (Τρία Ε), εμφανίζονται να αποτελούν την παραδοσιακή μέτρηση απόδοσης που κυριάρχησε μέχρι τις αρχές του 1980. Ειδικότερα τα τρία Ε (Economy, Efficiency, Effectiveness) που εμφανίζονται στη διεθνή πρακτική είναι τα ακόλουθα (Lapsley, I., 1999, Lapsley, I. and Wright, E., 2004, Modell S. 2004):

-Η Οικονομία ισούται με την μείωση του κόστους, όπως η απόκτηση των πόρων στο χαμηλότερο κόστος σε δεδομένη ποιότητα και ποσότητα π.χ. προσωπικό, ενοίκια, προμήθειες κ.τ.λ.

-Η Αποδοτικότητα ισούται με τη σχέση εκροών και κατανάλωσης λιγότερων πόρων, ώστε να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις των εκροών, όπως για παράδειγμα το κόστος ανά ενοικιαζόμενο κτίριο.

-Η Αποτελεσματικότητα ισούται με τη σχέση μεταξύ των εκροών και των επιπτώσεων των μακροπρόθεσμων στόχων (Outcomes), προκειμένου να επιτευχθεί η οποιαδήποτε πολιτική. Όπως, για παράδειγμα η σχέση μεταξύ του κόστους σχεδιασμού και του κόστους του αναμενόμενου αποτελέσματος ενός έργου.

Το 2ο στάδιο παρουσιάζεται στα μέσα του 1960, όταν παρατηρείται μία στροφή προς την παροχή πληροφόρησης για το διαχειριστικό σχεδιασμό και έλεγχο.

Για πρώτη φορά περιγράφεται ο διαχειριστικός έλεγχος ως μία διαδικασία χρήσης των πόρων για αποδοτική και αποτελεσματική περάτωση της αποστολής κάθε οργανισμού (Boland and Fower 2000). Η μέτρηση της απόδοσης σχετίζεται πρώτα με την έννοια της απόδοσης και μετά με την έννοια της μέτρησης.

Ο Henderson (1990) ξεχώρισε την διαδικασία μέτρησης σε εισροές, εκροές, αποτελέσματα, επιπτώσεις, στις δημόσιες υπηρεσίες και διαφοροποίησε τους δείκτες εισροών, εκροών, αποτελεσμάτων και επιπτώσεων. Για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων χρησιμοποιούνται οι πόροι και οι επιπτώσεις στην κοινωνία θεμελιώνουν την αξία ή τα οφέλη για τους χρήστες. Αυτές οι μετρήσεις εμφανίζονται μαζί με τους παραδοσιακούς δείκτες οικονομίας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας βάσει των οποίων παρέχεται η δυνατότητα παρακολούθησης της απόδοσης μέσω της παρακολούθησης της επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί από τον οργανισμό (Evans, 2000). Μέχρι τα μέσα του 1980 δεν έχουν ενσωματωθεί πλήρως στις έννοιες της διοικητικής λογιστικής οι όροι αυτοί:

- i. Μέτρηση εισροών: Υπολογίζεται με βάση την ποσότητα των πόρων και κυρίως με το κόστος, που χρησιμοποιούνται για την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες ή για την επίτευξη κάθε αποτελέσματος.
- ii. Μέτρηση εκροών: Υπολογίζεται με βάση τον όγκο των υπηρεσιών, που παρέχονται στους πολίτες. Με αυτόν τον τρόπο υπάρχει η δυνατότητα να εξεταστούν οι υπηρεσίες και ο όγκος υπηρεσιών, που παρέχονται σε μία οντότητα. Σύμφωνα με τον Jones (1998) στη μέτρηση αποδοτικότητας, οι δείκτες κόστους είναι ιδιαίτερα χρήσιμοι και μπορούν να δηλωθούν σε κόστος ανά μονάδα, σε εργατοώρες για την αποπεράτωση του έργου ή στην παροχή μίας υπηρεσίας ή εξοπλισμού, που χρησιμοποιήθηκε για την αποπεράτωση του έργου ή για την παροχή της υπηρεσίας.
- iii. Μέτρηση αποτελεσμάτων: Υπολογίζεται συσχετίζοντας τους πόρους, που χρησιμοποιούνται με τον όγκο των υπηρεσιών, που παρέχονται, όπως είναι οι εισροές και εκροές.
- iv. Μέτρηση επιπτώσεων: Υπολογίζει τη σχέση μεταξύ των εκροών και της επίτευξης των στόχων μέσω των παρεχόμενων υπηρεσιών στους φορολογούμενους πολίτες. Εν τούτοις, οι μελέτες των Langfield-Smith

(1997) και Otley (1999) δηλώνουν ότι ο ρόλος της Διοικητικής Λογιστικής ήταν μέχρι τότε περιορισμένος εστιάζοντας πρωταρχικά στη λογιστική πληροφόρηση παρά το γεγονός ότι υπάρχει ξεκάθαρος διαχωρισμός μεταξύ εισροών, εκροών, αποτελεσμάτων και επιπτώσεων.

Το 3ο στάδιο εμφανίζεται στα μέσα του 1980, στη διάρκεια του οποίου η Διοικητική Λογιστική μεταθέτει το ενδιαφέρον της από τον σχεδιασμό και τον έλεγχο στον περιορισμό της σπατάλης κάθε επιχειρησιακής διαδικασίας δίνοντας μάλιστα έμφαση σ' αυτό. Αυτή η μεταφορά του ενδιαφέροντος οφείλεται στην αυξανόμενη υιοθέτηση και ενσωμάτωση των προγραμμάτων της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας από την Διοικητική Λογιστική: μέτρηση κόστους ποιότητας, κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, ανάλυση και αξιολόγηση διαδικασιών και στρατηγική διοίκηση κόστους από εταιρίες (Cooper and Kaplan 1991). Τα σύγχρονα συστήματα μέτρησης απόδοσης κατέχουν έναν καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη των στρατηγικών σχεδίων αξιολογώντας την αποστολή του οργανισμού. Συνεπώς, οι παραδοσιακοί δείκτες απόδοσης αδυνατούν να φέρουν πλήρως εις πέρας αυτό το ρόλο.

Η μελέτη του Jackson (1991) εντοπίζει το κενό στην παραδοσιακή λογιστική, γιατί βασίζεται στο γεγονός ότι η παραδοσιακή λογιστική ικανοποιεί μόνο την ανάγκη αναφοράς και καταγραφής, χωρίς να ικανοποιεί την ανάγκη για ανακατανομή ευθυνών και πόρων.

Πολλές μελέτες περιπτώσεων (Fisher, 1995; Ghalyani and Noble, 1996; Kouzmin et al, 1999; Boland and Fowler 2000) απεικονίζουν τα μειονεκτήματα των παραδοσιακών λογιστικών μετρήσεων ως ακολούθως:

- Είναι ιστορικές και επηρεάζονται και καθοδηγούνται από το παρελθόν,
- Αφήνουν ένα κενό ανάμεσα στην πρόβλεψη και την επεξήγηση της μελλοντικής απόδοσης,
- Επιβραβεύουν την άμεση ή λανθασμένη ενέργεια, γιατί έχουν βραχυπρόθεσμη δράση,
- Δεν είναι δραστηριοποιημένες και παρέχουν λιγοστή πληροφόρηση σ' αυτούς, που θα δώσουν λύσεις στα προβλήματα,
- Δεν αντιλαμβάνονται έγκαιρα τις κύριες επιχειρησιακές αλλαγές παρά μόνο όταν πλέον είναι πολύ αργά,

- Είναι πολύ συνοπτικές, για να καθοδηγήσουν τη διοικητική δράση,
- Δίνουν ανεπαρκή υπολογισμό όταν πρόκειται για άυλα στοιχεία, όπως π.χ. στη περίπτωση της πνευματικής ιδιοκτησίας.

Παράλληλα, το GASB (1990, 1997) υιοθέτησε το επίπεδο υπηρεσιών και τα στοιχεία της αναφοράς στατιστικών δεδομένων (GASB listed Service Level and Statistical Data Reporting), δηλώνοντας ότι, «το έργο θεωρεί ότι οι κυβερνητικές περιφερειακές και τοπικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην πληροφόρηση για τις εισροές και εκροές από την οπτική γωνία της αποδοτικότητας και των επιτεύξεων». Αυτό ακολουθήθηκε από το Διοικητικό Συμβούλιο σε μια προσπάθεια ενθάρρυνσης πειραματισμού από περιφερειακές και τοπικές κυβερνήσεις, που θα ήταν υποχρεωμένες να αναφέρουν τις προσπάθειες δομικών μεταρρυθμίσεων και υπηρεσιών, καθώς και την επίτευξή των αποτελεσμάτων τους. Το Μάιο του 1987 το καταστατικό ιδεών του GASB No. 1 (GASB Κεντρική Ιστοσελίδα διαδικτύου) τροποποίησε την Αποστολή των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, συμπεριλαμβάνοντας την αξιοπιστία «as in the True blood Committee report, the FASB Concepts Statements, and the NCGA Concepts Statement», που ήταν σημειωμένη σε όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης (Παράγραφος 56). Η πρωταρχική αποστολή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η πραγματοποίηση της Κυβερνητικής υποχρέωσης για δημόσια λογοδοσία δίνοντας τη δυνατότητα στους χρήστες των καταστάσεων να αξιολογήσουν την αξιοπιστία (παράγραφος 77). Το περιεχόμενο των παραγράφων αυτών δείχνει ότι: «Η πληροφορία αυτή όταν συγχωνευτεί με όλες τις υπόλοιπες πληροφορίες, που προέρχονται από άλλες πηγές, βοηθάει τους χρήστες να αξιολογήσουν την οικονομία, την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης» (παράγραφος 77c).

Στο 4ο στάδιο, παράλληλα με τον έλεγχο, το σχεδιασμό και τον περιορισμό της σπατάλης, αναπτύσσεται μία στρατηγική δημιουργίας αξίας σε εταιρείες.

Οι Kaplan & Norton (2001, 2001α, 2001β) πιστεύουν ότι οι παραδοσιακές λογιστικές μετρήσεις έχουν τη δυνατότητα να υπολογίσουν μόνο τις βραχυπρόθεσμες δραστηριότητες ενός οργανισμού, χωρίς να δώσουν την απαραίτητη προσοχή σε άλλους παράγοντες, όπως είναι λ.χ. οι ποιοτικοί. Τα κενά των παραδοσιακών χρηματοοικονομικών λογιστικών μετρήσεων έχουν οδηγήσει πολλές νέες θεωρητικές και εμπειρικές έρευνες της διοικητικής λογιστικής σε καινοτόμες τάσεις όσον αφορά

τη μέτρηση απόδοσης (Ittner C. & Lacker D. 2001). Η ανάπτυξη εντοπίζεται στον καθορισμό, στη μέτρηση και στη διαχείριση των οδηγών αξίας όπως του πελάτη, της καινοτομίας του οργανισμού και τις αποδόσεις των μετοχών στα μέσα του 1990 (Kaplan 1994, Ghalayni and Noble, 1996; Kouzmin et al, 1999; Boland and Fowler 2000).

Συνεπώς, οι νέες τεχνικές διοικητικής λογιστικής εστίασαν στην προώθηση και δημιουργία αξίας (Herworth, 1998; Kanji and Moura 2001, 2002; Ittner C. & Lacker D. 2001). Αυτές οι τεχνικές συμπεριλαμβάνουν τη Στόχο-ζυγισμένη βαθμολογία με χρηματοοικονομικούς και μη δείκτες οικονομικής επιτυχίας όπως για παράδειγμα Kaplan and Norton, 1992, 1996, 1997, 2000, 2004 με μετρήσεις της οικονομικής αξίας, οι οποίες προσδιορίζουν τις αποδόσεις των μετοχών (Stewart 1991,1995) και τα συστήματα της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής, τα οποία παρέχουν πληροφόρηση αξιολογώντας την αβεβαιότητα της τρέχουσας και μελλοντικής κατάστασης (Bromwich 1990, Simons 1991).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΣΤΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ

1.1. Η θεωρητική προσέγγιση της στρατηγικής

Κάθε επιχείρηση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως η συνεργασία ατόμων για την επίτευξη κοινών σκοπών, έχει ως αντικειμενικό σκοπό της τη διενέργεια επιτυχημένων και κερδοφόρων συναλλαγών με το περιβάλλον της.

Για να επιτύχει επομένως τις προθέσεις της απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί ο αποτελεσματικός σχεδιασμός, που έχει ως σκοπό την εξισορρόπηση των δυνάμεων και αδυναμιών του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης με τις ευκαιρίες και απειλές του εξωτερικού περιβάλλοντος, με τέτοιο τρόπο ώστε η επιχείρηση να απολαμβάνει ένα διαρκές πλεονέκτημα έναντι των υπολοίπων ανταγωνιστών της (Hill & Jones, 2001).

Ο στρατηγικός σχεδιασμός είναι το αποτέλεσμα της ευρύτερης αποστολής της επιχείρησης, η οποία γενικότερα διαμορφώνεται κυρίως από την ιστορία της, τις φιλοδοξίες των στελεχών της, το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται, τους πόρους και τις ικανότητες που διαθέτει καθώς και το πλεονέκτημα που έχει αποκτήσει έναντι των ανταγωνιστών της (Γεωργόπουλος, 2006).

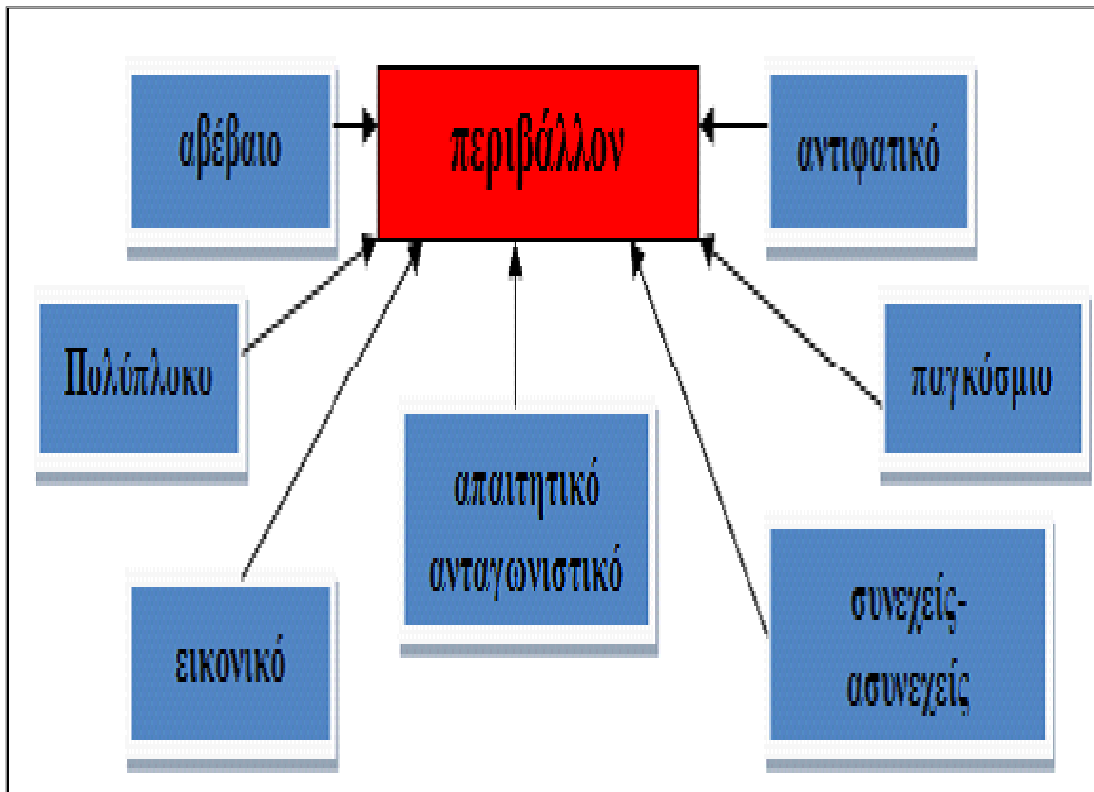
Ο στόχος της στρατηγικής είναι να διευκολύνει κάθε οργανισμό να επιτύχει τα επιθυμητά αποτελέσματα, μέσα σε ένα περιβάλλον που είναι απρόβλεπτο.

Σήμερα και πολύ περισσότερο μελλοντικά, όσο η ζωή της επιχείρησης γίνεται συνθετότερη και πολυπλοκότερη, η επιτυχής πορεία της και η αξιοποίηση των παρουσιαζόμενων ευκαιριών δεν είναι δυνατόν να επαφίενται μόνο στην τύχη.

Έτσι, όλο και περισσότερο επιβάλλεται να βασίζονται στη συνειδητή επιλογή και εφαρμογή στρατηγικών επιλογών που στηρίζονται (Τσακίρη, 2004):

- Σε μία ακριβή και πραγματική εκτίμηση της θέσης της εταιρείας,
- Σε μία σαφή και αντικειμενική εκτίμηση του εξωτερικού περιβάλλοντος και του ανταγωνισμού.

Διάγραμμα 1: Το επιχειρηματικό περιβάλλον



1.2. Ορισμοί Στρατηγικής

Διάφοροι συγγραφείς, εξετάζοντας τη Στρατηγική και το Στρατηγικό Σχεδιασμό από διαφορετική οπτική γωνία, δίνουν έναν σημαντικό αριθμό ορισμών.

Παρατίθενται στη συνέχεια ορισμένοι από τους πιο αντιπροσωπευτικούς, τους οποίους αξίζει να έχει κανείς υπόψη του.

Ο Alfred Chandler ορίζει την στρατηγική ως *“τον καθορισμό των βασικών μακροχρόνιων στόχων και σκοπών μιας επιχείρησης, και την υιοθέτηση μιας σειράς πράξεων και τον προσδιορισμό των αναγκαίων μέσων για την πραγματοποίηση αυτών των στόχων”*. (Grant, 2005).

“Η στρατηγική μιας επιχείρησης αποτελεί την απόφαση για τους βασικούς μακροπρόθεσμους στόχους και σκοπούς της και την κατανομή των πηγών που είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση των στόχων αυτών” (Standard Oil).

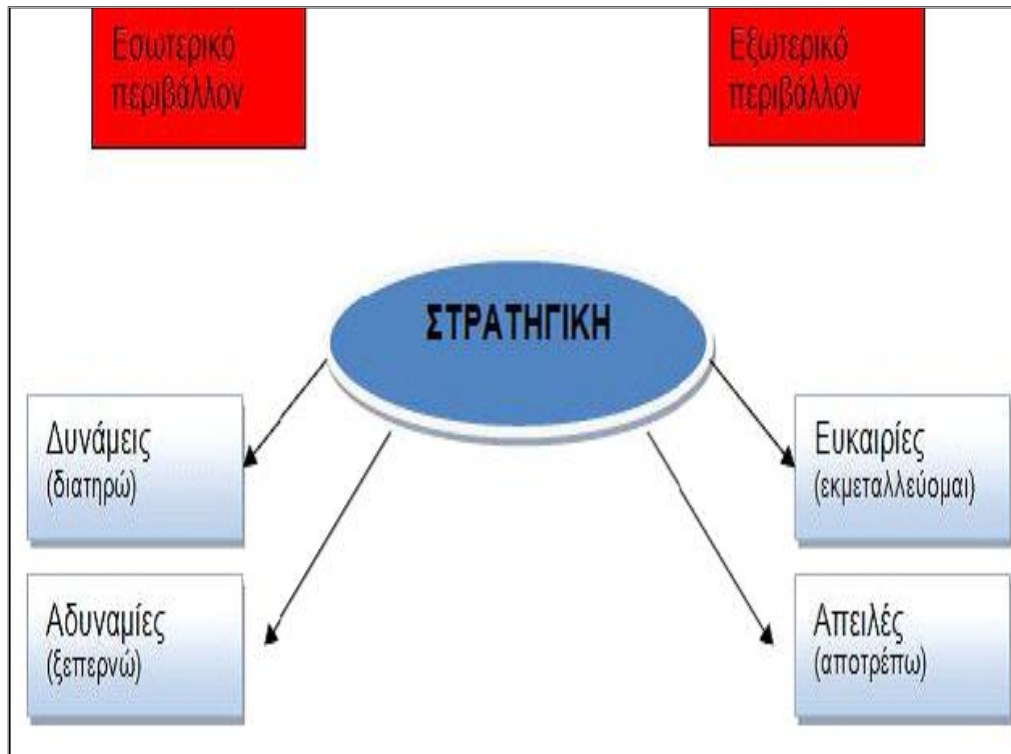
Σύμφωνα με τους Hofer & Schendel *“Στρατηγική είναι η αντιστοίχιση που κάνει ένας οργανισμός μεταξύ των εσωτερικών του πόρων και ικανοτήτων και των ευκαιριών και κινδύνων που δημιουργούνται στο εξωτερικό του περιβάλλον”*.

Σύμφωνα με τον Kenneth Andrews *“Στρατηγική είναι ένα σχέδιο, που περιλαμβάνει στόχους, σκοπούς και τις βασικές πολιτικές που θα βοηθήσουν στο να επιτευχθούν αυτοί οι σκοποί, και που είναι διαμορφωμένο με τέτοιο τρόπο, ώστε να ορίζεται σε ποιον κλάδο βρίσκεται ή πρόκειται να βρίσκεται η επιχείρηση, καθώς και το είδος αυτής της επιχείρησης.”*

Ένας από τους πιο επιφανείς ακαδημαϊκούς στον τομέα της επιχειρησιακής στρατηγικής, ο καθηγητής του Harvard Michael Porter σε ένα από τα άρθρα του θεωρεί ότι η στρατηγική είναι *“τοποθέτηση της επιχείρησης στο περιβάλλον της”*. Επιπλέον, τονίζει ότι *“Η στρατηγική συνίσταται στο να κάνεις διαφορετικά πράγματα απ’ ότι οι ανταγωνιστές σου ή να κάνεις τα ίδια πράγματα με διαφορετικό τρόπο.*

Σύμφωνα με τον Peter Drucker *“Το στρατηγικό μάνατζμεντ δεν είναι ένα κουτί γεμάτο με τεχνάσματα ή μια ομάδα τεχνικών. Είναι αναλυτική σκέψη καθώς και κινητοποίηση σημαντικών πόρων. Αλλά ο ποσοτικός προσδιορισμός από μόνος του δεν είναι στρατηγικό μάνατζμεντ. Μερικά από τα πιο σημαντικά θέματα στο στρατηγικό μάνατζμεντ δεν επιδέχονται καμίας ποσοτικοποίησης”*.

Διάγραμμα 2: Η στρατηγική και οι επιδράσεις από το περιβάλλον



1.3. Το μοντέλο του στρατηγικού management

Ο στρατηγικός σχεδιασμός αποτελεί το *Management της Αλλαγής*, το οποίο προσδιορίζεται ως, "η διαδικασία ευθυγράμμισης ολόκληρης της επιχείρησης με το περιβάλλον της, με κάποιο αποτέλεσμα κατά νου". Το αποτέλεσμα υπονοεί συγκεκριμένους επιχειρησιακούς στόχους, αποστολή και γενικά επιδιωκόμενα αποτελέσματα (Σιώμκος, 2004).

Το στρατηγικό μάνατζμεντ αποτελεί πολύ σημαντικό παράγοντα για την ανάπτυξη κάθε επιχείρησης, καθώς απαντά στα κρίσιμα ερωτήματα για το πού βρίσκεται η επιχείρηση σήμερα, που θέλει να βρεθεί, πως και σε πόσο χρονικό διάστημα θα βρεθεί σε αυτό το σημείο (Grant, 2005).

Κάθε επιχείρηση λαμβάνει υπόψη της τις συνθήκες που επικρατούν στο εξωτερικό και εσωτερικό της περιβάλλον πριν καθορίσει την αποστολή της, τους αντικειμενικούς της στόχους, τις στρατηγικές της επιλογές αλλά και τον τρόπο υλοποίησης και αξιολόγησης αυτών. Οι στρατηγικές αποφάσεις αφορούν ολόκληρο το περιβάλλον μέσα στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση, το σύνολο των πόρων που αυτή διαθέτει, καθώς και την αλληλεπίδραση μεταξύ αυτών των δύο.

Επομένως, το βασικό μοντέλο του στρατηγικού management θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ακολουθεί τις παρακάτω τέσσερις διαδοχικές φάσεις:

1. Ανάλυση περιβάλλοντος
2. Διαμόρφωση
3. Υλοποίηση
4. Αξιολόγηση και Έλεγχο.

Διάγραμμα 3: Οι φάσεις του στρατηγικού management



Η ανάλυση περιβάλλοντος περιλαμβάνει την παρακολούθηση και αξιολόγηση του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης. Ένα ευρέως χρησιμοποιούμενο υπόδειγμα για την ανάλυση περιβάλλοντος είναι η S.W.O.T. ανάλυση, δηλαδή η ανάλυση των Δυνάμεων (Strengths) και των Αδυναμιών (Weaknesses) που έχει η επιχείρηση, καθώς και των Ευκαιριών (Opportunities) και Απειλών (Threats) που υπάρχουν στο εξωτερικό της περιβάλλον. Η S.W.O.T. ανάλυση αποτελεί τη βασική εισροή για τη διαμόρφωση της στρατηγικής που ακολουθεί κατά τη δεύτερη φάση.

Η διαμόρφωση της στρατηγικής αποτελεί την ανάπτυξη μακροχρόνιων σχεδίων, λαμβάνοντας υπόψη τις δυνάμεις και τις αδυναμίες της επιχείρησης, ώστε να αξιοποιήσει σωστά τις ευκαιρίες και να αντιμετωπίσει τις απειλές του εξωτερικού περιβάλλοντος της. Η διαμόρφωση της στρατηγικής περιλαμβάνει τον καθορισμό της αποστολής, των σκοπών, των στρατηγικών και των πολιτικών της επιχείρησης. Η υλοποίηση της στρατηγικής είναι η διαδικασία με την οποία η διοίκηση θέτει σε εφαρμογή τις στρατηγικές και τις πολιτικές μέσω της ανάπτυξης προγραμμάτων, προϋπολογισμών και διαδικασιών. Με την αξιολόγηση και τον έλεγχο η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να προσδιορίσει την επίδοση της επιχείρησης καταγράφοντας και συγκρίνοντας τα πραγματικά με τα επιθυμητά αποτελέσματα. Η επίδοση μιας επιχείρησης ισούται με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά της. Η αποτελεσματικότητα είναι ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι της επιχείρησης. Αντίθετα η αποδοτικότητα αποκαλύπτει τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα

στις εισροές και εκροές ενός συστήματος. Αποτελεί δηλαδή ένα εσωτερικό μέτρο της οργανωσιακής επίδοσης, το οποίο εστιάζεται στο πώς η επιχείρηση επιτυγχάνει το σκοπό της, παρά στο εάν τον επιτυγχάνει (Thompson & Strickland, 1993).

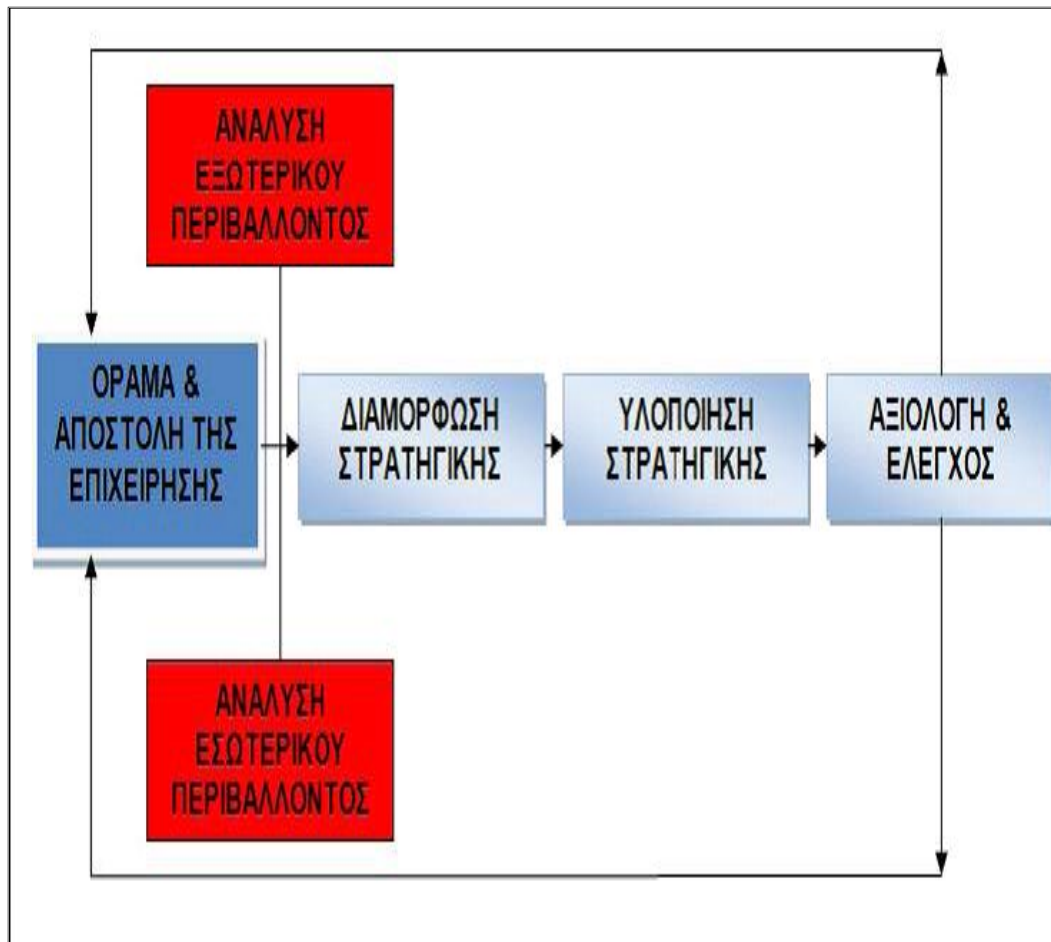
1.4. Η αποστολή και το όραμα της επιχείρησης

Η αποστολή (mission) προσδιορίζει το 'γιατί' υπάρχει η επιχείρηση και 'τι' θα πρέπει να κάνει, είναι δηλαδή ο λόγος ή η αιτία ύπαρξης μίας επιχείρησης (ποιοι είμαστε και τι κάνουμε). Με αυτή την έννοια, η αποστολή εκφράζει το *βασικό καθήκον* της επιχείρησης. Η αποστολή απαντάς σε θεμελιώδη ερωτήματα σχετικά με τη φύση και την ύπαρξη της επιχείρησης όπως (Μπουραντάς, 2002):

- Τι είδους επιχειρηματική δραστηριότητα είμαστε ή σε ποιο τομέα δραστηριοποιούμαστε;
- Ποιοι είμαστε, τι είμαστε, γιατί υπάρχουμε, ποιος είναι ο βασικός λόγος ύπαρξής μας και ποια η θεμελιώδη προϋπόθεση ύπαρξή μας;

Το όραμα (vision) είναι οι σκέψεις που κάνουν τα διευθυντικά στελέχη για το μέλλον της επιχείρησης δηλαδή περιγράφει τα γενικά χαρακτηριστικά μιας επιθυμητής-ιδανικής κατάστασης της οργάνωσης στο μέλλον. Το όραμα δίνει *ψυχή* στην αποστολή αφού απευθύνεται στο μυαλό και την καρδιά των ανθρώπων της επιχείρησης. Δίνει απάντηση, δηλαδή, στην ερώτηση «Τι θέλουμε να γίνουμε στο μέλλον;» (Μπουραντάς, 2002).

Διάγραμμα 4: Το όραμα και η αποστολή μιας επιχείρησης και οι επιδράσεις



1.5. Οι αντικειμενικοί σκοποί της επιχείρησης

Οι αντικειμενικοί σκοποί (objectives) θεωρούνται ως τα τελικά αποτελέσματα μιας σχεδιασμένης δραστηριότητας προσδιορίζοντας τόσο το αποτέλεσμα όσο και το χρονικό διάστημα για την εκπλήρωσή τους (π.χ. αύξηση των κερδών της επιχείρησης κατά 20% σε 5 έτη). Ο αντικειμενικός σκοπός μπορεί να αφορά την αποτελεσματικότητα, την κερδοφορία, το μερίδιο αγοράς, την ανάπτυξη, την φήμη, τον πλουτισμό των μετόχων, την χρήση των πόρων, την τεχνολογία κ.α. (Wheelen & Hunger, 2008). Ο στόχος (goal) αναφέρεται στην επίδειξη μη προσδιορισμένου αποτελέσματος (π.χ. αύξηση του μεριδίου της αγοράς).

1.5.1. Λειτουργική διάρθρωση εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων

Λειτουργία είναι ένα σύνολο δραστηριοτήτων που επιδιώκει την πραγματοποίηση συγκεκριμένου σκοπού. Λειτουργική διάρθρωση σημαίνει καταμερισμός δραστηριοτήτων σε αυτοτελείς ομάδες που ονομάζονται λειτουργίες. Κάθε λειτουργία επιδιώκει την πραγματοποίηση συγκεκριμένων σκοπών.

Με τη λειτουργική διάρθρωση επιδιώκεται η αποτελεσματικότερη επιτυχία των αντικειμενικών σκοπών του οργανισμού. Η λειτουργική διάρθρωση μιας επιχείρησης διαφέρει ανάλογα με το είδος της, δηλαδή ανάλογα με το εάν πρόκειται για εμπορική ή βιομηχανική ή παροχής υπηρεσιών επιχείρηση. Οι εμπορικές επιχειρήσεις διαθέτουν τις ακόλουθες λειτουργίες:

- Εφοδιασμού
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομικής

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διαθέτουν τις ακόλουθες λειτουργίες:

- Εφοδιασμού
- Παραγωγής
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομική

- Έρευνας και ανάπτυξης

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών διαθέτουν τις παρακάτω λειτουργίες:

- Παραγωγής
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομικής

Οι παραπάνω λειτουργίες καλούνται βασικές ή κύριες λειτουργίες της επιχείρησης και είναι απαραίτητες για την ομαλή λειτουργία και για την επίτευξη του σκοπού της. Κάθε μια από αυτές είναι δυνατόν να αναλύεται σε μικρότερες υποδιαίρεσεις, υπολειτουργίες ή τμήματα. Όταν μια υπολειτουργία (υποδιαίρεση) δεν αναλύεται σε υπολειτουργίες ή τμήματα μικρότερου βαθμού λέγεται τελική λειτουργική υποδιαίρεση π.χ. το βοηθητικό τμήμα του εργοστασίου παραγωγής πιεσμένου αέρα. Κάθε υποδιαίρεση που αναλύεται σε περαιτέρω υποδιαίρεσεις (ακόμη και οι παραπάνω βασικές ή κύριες λειτουργίες) ονομάζεται ενδιάμεση λειτουργική υποδιαίρεση.

1.5.1.1. Ανάλυση λειτουργιών

Λειτουργία εφοδιασμού

Σκοπός της λειτουργία αυτής είναι η ομαλή τροφοδότηση της επιχείρησης με τις απαραίτητες προμήθειες. Μέσα στα κύρια καθήκοντα της λειτουργίας εφοδιασμού είναι ο προγραμματισμός των προμηθειών, ο καθορισμός της πολιτικής αγορών, το χαμηλό κόστος των προμηθειών, η παραλαβή, αποθήκευση και ομαλή εσωτερική διακίνησή τους κλπ.

Λειτουργία της παραγωγής

Η λειτουργία της Παραγωγής περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες που αφορούν στην παραγωγή του προϊόντος. Η λειτουργία αυτή αναπτύσσεται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις με σκοπό την μεταποίηση των υλικών σε έτοιμα προϊόντα αλλά και σε παροχής υπηρεσιών επιχειρήσεις με τη μορφή του συνδυασμού των απαιτητών συντελεστών για την παροχή της συγκεκριμένης εργασίας. Δεν μπορεί να αναπτυχθεί η λειτουργία αυτή σε εμπορικές επιχειρήσεις.

Λειτουργία της Διοίκησης

Η συγκεκριμένη λειτουργία ασχολείται με όλα εκείνα τα οποία αφορούν στη Διοίκηση της οικονομικής μονάδας και κυρίως με τα πέντε βασικά συστατικά της Διοίκησης που είναι ο προγραμματισμός, η οργάνωση, η διεύθυνση, ο συντονισμός και ο έλεγχος. Κάθε επιχείρηση ανάλογα με το μέγεθός της, τις επιδιώξεις της και τις δυνατότητες της βάζει στόχους, οι οποίοι επιτυγχάνονται στο βαθμό που η επιχείρηση έχει καλή Διοίκηση. Στις μεγάλες επιχειρήσεις προσλαμβάνονται εξειδικευμένα Διοικητικά στελέχη που λέγονται managers.

Λειτουργία της Διάθεσης

Η λειτουργία της Διάθεσης ασχολείται κυρίως με όλα εκείνα τα οποία πρέπει να γίνουν ώστε να διατεθούν τα αγαθά στην αγορά. Η λειτουργία αυτή έχει την ευθύνη για τον καθορισμό της σωστής τιμής με την οποία θα πωληθούν τα αγαθά στην αγορά, στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, με την κατάλληλη συσκευασία. Επίσης ασχολείται με την αποθήκευση των αγαθών σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, με την επέκταση της αγοράς των αγαθών ώστε να αυξηθούν οι πωλήσεις και γενικά με την προώθηση των αγαθών και την αύξηση της πελατείας τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στις αγορές του εξωτερικού.

Χρηματοοικονομική Λειτουργία

Η Χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως αντικείμενο κυρίως την εξασφάλιση των χρημάτων που είναι απαραίτητα για την απρόσκοπτη λειτουργία της επιχείρησης. Για παράδειγμα η επιχείρηση πρέπει να έχει την ταμειακή δυνατότητα για να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της έναντι των προμηθευτών της, να εξασφαλίζει τις ποσότητες των πρώτων υλών που χρειάζονται για την παραγωγική λειτουργία, να διαθέτει τα χρηματικά μέσα για τις πληρωμές του προσωπικού, να καταρτίζει το λεγόμενο ταμειακό προϋπολογισμό κ.τ.λ.

Λειτουργία Ερευνών – Ανάπτυξης (R & D)

Η λειτουργία αυτή μελετάει επιστημονικά το πώς το προϊόν θα γίνει ανταγωνιστικό, σχεδιάζει καινοτομίες, νέες παραγωγικές μεθόδους, νέα προϊόντα ή υπηρεσίες κ.τ.λ. Η λειτουργία αυτή είναι πολύ σημαντική και για αυτό τα λεγόμενα

ερευνητικά προγράμματα που συντάσσονται από τις μεγάλες επιχειρήσεις προβλέπουν την απορρόφηση μεγάλων χρηματικών κονδυλίων.

1.6. Ιεράρχηση στρατηγικής

Η επιλογή και η εφαρμογή των κατάλληλων στρατηγικών εξαρτάται από το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης καθώς και από τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η κάθε επιχείρηση. Η επιλογή της κατάλληλης στρατηγικής αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την ανάπτυξη και τη βιωσιμότητα της επιχείρησης. Η όσο το δυνατόν καλύτερη επιλογή της στρατηγικής που θα ακολουθήσει η επιχείρηση μπορεί να την οδηγήσει στην απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, στη βελτίωση της θέσης της έναντι των ανταγωνιστών της και γενικά στην αύξηση της κερδοφορίας της (Johnson & Scholes, 2002).

Οι στρατηγικές, σύμφωνα με το διάγραμμα 5 που ακολουθεί, εφαρμόζονται στα τρία ακόλουθα επίπεδα:

- το επιχειρησιακό επίπεδο (corporate-level strategy)
- το επιχειρηματικό επίπεδο (business-level strategy)
- το λειτουργικό επίπεδο (functional-level strategy)

Διάγραμμα 5: Τα επίπεδα εφαρμογής της στρατηγικής



1.7. Επιχειρησιακή στρατηγική

Η Επιχειρησιακή στρατηγική (corporate strategy) περιγράφει την συνολική κατεύθυνση του οργανισμού δηλαδή προσπαθεί να ξεκαθαρίσει σε ποιες επιχειρηματικές δραστηριότητες θα πρέπει ο οργανισμός να δραστηριοποιηθεί και πώς αυτές οι δραστηριότητες μπορούν να δομηθούν και να διαχειρισθούν σωστά (σε ποιους κλάδους ανταγωνιζόμαστε). Ο ρόλος της επιχειρησιακής στρατηγικής θα πρέπει να είναι υποστηρικτικός, δηλαδή να ενισχύει την ανταγωνιστική θέση των επιχειρηματικών μονάδων μέσα από την ανάπτυξη διασυνδέσεων μεταξύ τους (π.χ. μεταφορά τεχνογνωσίας), κατανομή των πόρων μεταξύ των μονάδων κ.ά. (Γεωργόπουλος, 2006).

Η επιχειρησιακή στρατηγική αντιμετωπίζει τρία αλληλοεξαρτώμενα ζητήματα:

1. Τη στρατηγική κατεύθυνσης της επιχείρησης (γενικός προσανατολισμός της επιχείρησης):
 - Στρατηγική ανάπτυξης (growth)
 - Στρατηγική σταθερότητας (stability)
 - Στρατηγική περισυλλογής (retrenchment)
2. Τη στρατηγική χαρτοφυλακίου (portfolio strategy) της επιχείρησης, (τις αγορές ή τους κλάδους στους οποίους ο οργανισμός ανταγωνίζεται μέσω των προϊόντων του και των επιχειρηματικών μονάδων).
3. Τη γονική στρατηγική (directional strategy) της επιχείρησης, (τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση συντονίζει τις ενέργειες, μεταφέρει πόρους και καλλιεργεί ικανότητες μεταξύ των γραμμών προϊόντων και των επιχειρηματικών μονάδων).

Οι πιο δημοφιλείς και ευρέως διαδεδομένες επιχειρησιακές στρατηγικές επιλογές είναι αυτές που έχουν να κάνουν με την ανάπτυξη των πωλήσεων, των κεφαλαίων, των κερδών ή κάποιο συνδυασμό αυτών. Στρατηγικές ανάπτυξης αποτελούν οι (Wheelen και Hunger, 2008):

- Κάθετη και οριζόντια ολοκλήρωση
- Διαφοροποίηση δραστηριοτήτων (συσχετισμένη και ασυσχέτιστη διαποίκιση).

Μία επιχείρηση μπορεί να αναπτυχθεί εσωτερικά, επεκτείνοντας τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες τοπικά ή παγκοσμίως, ή μπορεί να αναπτυχθεί εξωτερικά μέσω συγχωνεύσεων, εξαγορών ή στρατηγικών συμμαχιών.

Η επιχείρηση ακολουθεί την ίδια φιλοσοφία σταθερότητας, καμία σημαντική αλλαγή δεν συμβαίνει. Διατηρεί την ίδια αποστολή καθώς και παρόμοιους αντικειμενικούς σκοπούς. Οι βασικές της αποφάσεις εστιάζουν στη βελτίωση της επίδοσής της. Στρατηγικές σταθερότητας αποτελούν οι (Wheelen και Hunger, 2008):

- Στρατηγική καμίας αλλαγής
- Στρατηγικό διάλλειμα (παύση / συνέχιση με προσοχή)

Μία επιχείρηση χρησιμοποιεί στρατηγική περισυλλογής όταν η ανταγωνιστική της θέση είναι αδύνατη και επομένως η επίδοση της είναι φτωχή (πολύ χαμηλές

πωλήσεις και αύξηση ζημιών). Παλιότερα κανένα στέλεχος δεν ήθελε να εφαρμόσει μία στρατηγική περισυλλογής, δηλαδή μείωση του μεγέθους ή της ποικιλίας των οργανωσιακών λειτουργιών για βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, τα τελευταία χρόνια όμως η ανάγκη γίνεται όλο και πιο επιτακτική. Αυτό συμβαίνει λόγω της παγκοσμιοποίησης, των εξαγορών και των συγχωνεύσεων, καθώς και των τεχνολογικών επαναστάσεων που επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την πορεία των επιχειρήσεων σε όλο τον κόσμο.

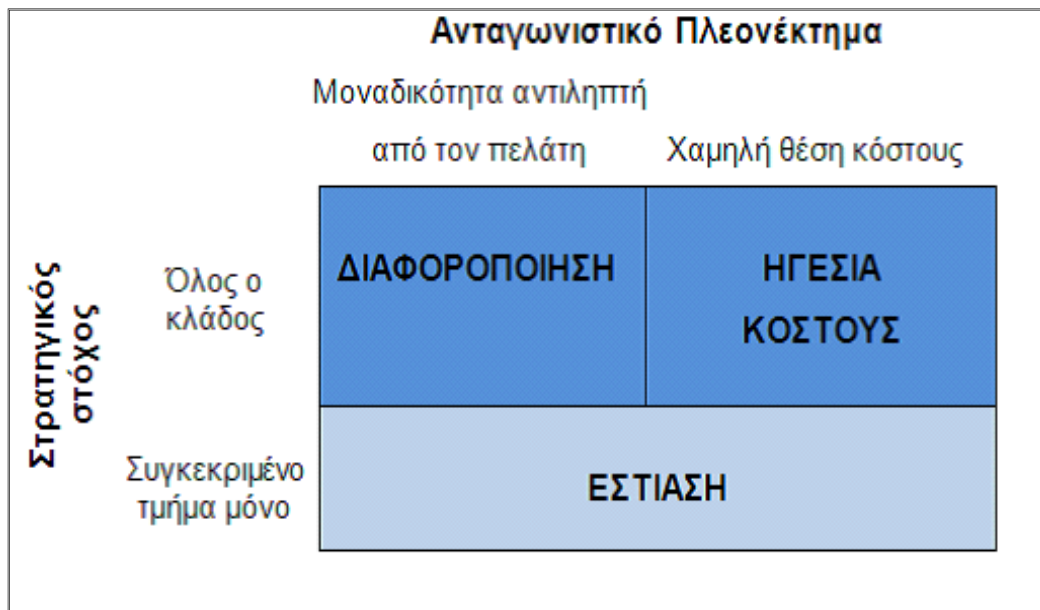
Στρατηγικές περισυλλογής αποτελούν οι (Wheelen και Hunger, 2008):

- Στρατηγική διάσωσης ή αναστροφής (turnaround)
- Στρατηγική αιχμάλωτης επιχείρησης
- Στρατηγική αποεπένδυσης
- Στρατηγική ρευστοποίησης
- Στρατηγική χρεοκοπίας

Η επιχειρηματική στρατηγική είναι η στρατηγική που ακολουθεί κάθε μία από τις επιχειρηματικές μονάδες (SBUs) προκειμένου να αντιμετωπίσει τους ανταγωνιστές της στο συγκεκριμένο χώρο στον οποίο δραστηριοποιείται (πώς ανταγωνιζόμαστε). Σύμφωνα με τον *M. Porter* ονομάζεται και ανταγωνιστική στρατηγική καθώς δίνει το δικαίωμα στην επιχείρηση με την κατάλληλη στρατηγική να αποκτήσει διατηρήσιμο πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της. Οι τρεις βασικές κατά τον *Porter* επιχειρηματικές στρατηγικές είναι:

- Ηγεσία κόστους (cost leadership) όπου στόχος της επιχείρησης είναι να έχει το χαμηλότερο κόστος παραγωγής στον κλάδο.
- Διαφοροποίηση (differentiation) όπου στόχος είναι η προσφορά μοναδικών προϊόντων στην αγορά που δίνουν στον αγοραστή μεγαλύτερη αξία από αυτή των ανταγωνιστών μας.
- Εστίαση (focus) στοχεύοντας δηλαδή σε ένα πλεονέκτημα κόστους ή σε ένα πλεονέκτημα διαφοροποίησης σε ένα περιορισμένο τμήμα της αγοράς.

Διάγραμμα 6: Οι επιχειρηματικές στρατηγικές κατά τον Porter



Τέλος, η λειτουργική στρατηγική αναφέρεται στη στρατηγική των επιμέρους λειτουργιών των επιχειρηματικών μονάδων, π.χ. στρατηγική μάρκετινγκ της επιχειρηματικής μονάδας, στρατηγική παραγωγής της ίδιας μονάδας κλπ. Ο κύριος στόχος της λειτουργικής στρατηγικής είναι να μεγιστοποιήσει την παραγωγικότητα των πόρων. Αναπτύσσεται στα πλαίσια και σύμφωνα με την Επιχειρησιακή και την Επιχειρηματική στρατηγική.

1.8. Οι πολιτικές της επιχείρησης

Στο τελευταίο στάδιο της διαμόρφωσης της στρατηγικής υπάρχουν οι πολιτικές (policies) της επιχείρησης οι οποίες συνδέουν τη Διαμόρφωση με την Υλοποίηση της στρατηγικής καθώς παρέχουν γενικές οδηγίες για την λήψη αποφάσεων από κάθε στέλεχος της επιχείρησης (Wheelen & Hunger, 2008). Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν πολιτικές για να διασφαλίσουν ότι το προσωπικό τους αποφασίζει με τρόπο που υποστηρίζει την αποστολή, τους σκοπούς και τις στρατηγικές της επιχείρησης τους.

1.9. Ηθική και εταιρική κοινωνική ευθύνη

Τα τελευταία χρόνια έχει αναδυθεί ένα πολύ σημαντικό ζήτημα που αφορά την κοινωνική υπευθυνότητα των επιχειρήσεων. Το ερώτημα που κυριαρχεί είναι αν θα πρέπει τα στελέχη που λαμβάνουν τις στρατηγικές αποφάσεις της επιχείρησης να ενδιαφέρονται μόνο για τους shareholders ή εάν θα πρέπει να λαμβάνουν σοβαρά υπόψη τους όλους τους stakeholders. Επίσης, είναι σωστό να ενεργούν οι επιχειρήσεις με οποιοδήποτε τρόπο, μόνο και μόνο για να επιτύχουν το σκοπό τους που είναι η μεγιστοποίηση των κερδών, άσχετα εάν αυτός ο τρόπος είναι ανήθικος για την κοινωνία; Αυτά τα ερωτήματα έχουν απασχολήσει σημαντικά όχι μόνο τα στελέχη των επιχειρήσεων αλλά και την κοινωνία γενικότερα (Thompson, Strickland & Gamble John, 2007).

Σύμφωνα με την έννοια της κοινωνικής υπευθυνότητας (social responsibility) κάθε επιχείρηση εκτός από τη δημιουργία κέρδους οφείλει να ενεργεί με υπευθυνότητα απέναντι στην κοινωνία. Οι στρατηγικές αποφάσεις που λαμβάνει κάθε επιχείρηση δεν επηρεάζουν μόνο την ίδια την επιχείρηση αλλά και ολόκληρη την κοινωνία (Wheelen και Hunger, 2008).

Για την κοινωνική υπευθυνότητα των επιχειρήσεων ο Milton Friedman και ο Archie Carroll έχουν προτείνει δύο αντικρουόμενες απόψεις. Σύμφωνα με τον Milton Friedman υπάρχει μία και μόνο μία κοινωνική ευθύνη της επιχείρησης : να χρησιμοποιεί τους πόρους της αποδοτικά και να συμμετέχει σε διάφορες δραστηριότητες με σκοπό να αυξήσει τα κέρδη της με την προϋπόθεση βέβαια να μένει μέσα στα όρια του παιχνιδιού, τα οποία είναι, η συμμετοχή στον ανοικτό και ελεύθερο ανταγωνισμό χωρίς εξαπάτηση ή απάτες.

Σύμφωνα με τον Archie Carroll οι επιχειρήσεις έχουν τεσσάρων ειδών υποχρεώσεις, οι οποίες είναι:

- οικονομικές (economic): να παράγουν αγαθά και υπηρεσίες με αξία για την κοινωνία έτσι ώστε να πραγματοποιούν κέρδη.
- νομικές (legal): να λειτουργούν σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους.
- ηθικές (ethical): να λειτουργούν με βάση τις αξίες και τα πιστεύω της κοινωνίας.

1.10. Ανάλυση του περιβάλλοντος

Το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται οι οικονομικοί οργανισμοί είναι πολύπλοκο καθώς διαμορφώνεται από αλληλοσυνδεόμενα και αλληλοεπηρεαζόμενα στοιχεία, μεταβλητές, παράγοντες και γεγονότα, που αφορούν κάθε τομέα της ανθρώπινης δραστηριότητας: οικονομικό, πολιτικό, κοινωνικό, δημογραφικό, τεχνολογικό, πολιτισμικό, θρησκευτικό και οικολογικό. Οι συνεχείς αλλαγές που συντελούνται σε όλους αυτούς τους τομείς προκαλούν διαρκείς, άμεσες και έμμεσες επιρροές στον τρόπο λειτουργίας των οικονομικών οργανισμών. Έτσι λοιπόν, εάν από το σύμπαν αφαιρέσουμε το υποσύνολο που αντιπροσωπεύει τον οργανισμό, ότι απομένει αποτελεί το εξωτερικό περιβάλλον του, αν και κάποιες φορές είναι αρκετά δύσκολο να κάνουμε αυτό τον διαχωρισμό (Drucker, 1999).

Με την συστηματική εξέταση του εξωτερικού περιβάλλοντος η επιχείρηση λαμβάνει πλήθος χρήσιμων και σημαντικών μηνυμάτων και πληροφοριών, αναφορικά με ότι συμβαίνει σ' αυτό, που ενδεχόμενα να συνιστούν γι' αυτήν:

- είτε ευκαιρίες (opportunities) για την ανάπτυξη νέων αποδοτικών δραστηριοτήτων, πραγματοποίησης βελτιώσεων και ανάπτυξης ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων,
- είτε απειλές (threats), που απαιτούν αποτελεσματική αντιμετώπιση, με την υιοθέτηση κατάλληλων στρατηγικών και προσεκτικών χειρισμών.

Εκτός όμως από την ανάλυση του εξωτερικού περιβάλλοντος είναι απαραίτητο για κάθε επιχείρηση να προβεί και στην ανάλυση του εσωτερικού της περιβάλλοντος. Οι παράγοντες που συνθέτουν το εσωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης είναι η δομή, η κουλτούρα και οι πόροι της. Με την ανάλυση των συγκεκριμένων παραγόντων η επιχείρηση στοχεύει στην ανεύρεση εκείνων των μεταβλητών που μπορούν να αποτελούν δυνάμεις (strengths) ή αδυναμίες (weaknesses) της επιχείρησης (Σιώμκος, 2004).

Η ανίχνευση του περιβάλλοντος αποτελεί την παρακολούθηση και τη χρησιμοποίηση σημαντικών πληροφοριών από το εξωτερικό και το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης που θα βοηθήσουν τα διευθυντικά στελέχη να

αναγνωρίσουν τους στρατηγικούς αυτούς παράγοντες που θα προσδιορίσουν το μέλλον της επιχείρησης. Ο απλούστερος τρόπος ανίχνευσης του περιβάλλοντος μιας επιχείρησης μέσω της ανάλυσης δυνάμεων και αδυναμιών του εσωτερικού περιβάλλοντος και ευκαιριών και απειλών του εξωτερικού περιβάλλοντος είναι η S.W.O.T Analysis.

1.11. Εκτίμηση του εξωτερικού περιβάλλοντος

Η ανταγωνιστική στρατηγική πρέπει να ξεκινήσει από μια βαθιά κατανόηση των κανόνων του ανταγωνισμού που καθορίζουν την ελκυστικότητα ενός κλάδου. Σύμφωνα με το Michael Porter, το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης διαχωρίζεται σε δύο επιμέρους συνιστώσες: το Γενικευμένο ή Μάκρο-περιβάλλον (PEST environment), το οποίο επηρεάζει την επιχείρηση αλλά και όλες τις επιχειρήσεις που λειτουργούν π.χ. στην ίδια χώρα, και το Άμεσο ή Ανταγωνιστικό ή Μίκρο-περιβάλλον, δηλαδή το άμεσο κλαδικό περιβάλλον της επιχείρησης (Παπαδάκης, 2007).

Στο διάγραμμα 8 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι μεταβλητές του περιβάλλοντος που επηρεάζουν τη λειτουργία της κάθε επιχείρησης. Συγκεκριμένα απεικονίζεται το Γενικευμένο ή Μάκρο-περιβάλλον, το Άμεσο ή Μίκρο-περιβάλλον καθώς και το Εσωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης με την μορφή ομόκεντρων κύκλων με κέντρο το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Όσο πιο πολύ προχωράμε προς το κέντρο των ομόκεντρων κύκλων τόσο πιο άμεσα σχετίζονται οι παράγοντες αυτοί με την επιχείρηση (άμεσο περιβάλλον). Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι οι εξωτερικοί παράγοντες είναι δυναμικοί και μεταβάλλονται συνεχώς, επομένως η επιχείρηση θα πρέπει να προσαρμόζεται στις συνεχείς αλλαγές. Εάν αγνοηθούν οι αλλαγές αυτές του περιβάλλοντος που επηρεάζουν την επιχείρηση διακυβεύεται ακόμη και η επιβίωση της.

Διάγραμμα 8: Οι μεταβλητές του μακρο- περιβάλλοντος



1.11.1. Το γενικευμένο ή μακρο- περιβάλλον μιας επιχείρησης

Η περιβαλλοντική ανάλυση που είναι γνωστή και ως ανάλυση P.E.S.T. (Political, Economic, Social, Technological) περιλαμβάνει τέσσερις κατηγορίες:

- την οικονομική,
- την κοινωνικό-πολιτιστική,
- την πολιτικό-νομική
- την τεχνολογική.

Το μακρο- περιβάλλον είναι δυνατόν να χωρισθεί σε περισσότερες κατηγορίες ανάλογα με τις ανάγκες και τους σκοπούς της ανάλυσης. Για παράδειγμα θα μπορούσαμε να προσθέσουμε τη δημογραφική αλλά και την οικολογική ανάλυση. Στη συνέχεια αναλύονται οι τέσσερις αυτές κατηγορίες του γενικευμένου περιβάλλοντος (Hill & Jones, 2001):

- **Πολιτικό-Νομική:** το πολιτικό περιβάλλον περιλαμβάνει τη γενική πολιτική κατάσταση των χωρών στις οποίες δραστηριοποιείται μία επιχείρηση καθώς και τη συγκεκριμένη στάση που η κάθε κυβέρνηση έχει έναντι των επιχειρήσεων, επομένως είναι φυσικό οι επιχειρήσεις να επηρεάζονται από

την πολιτική μιας χώρας. Είναι επίσης συνηθισμένο να συμβαίνει και το αντίθετο, δηλαδή επιχειρήσεις κολοσσοί να επηρεάζουν σημαντικά την πολιτική κατάσταση μιας χώρας. Αλλαγές της κυβερνητικής πολιτικής, όπως στην φορολογία, τους συναλλαγματικούς ελέγχους, την εργατική νομοθεσία, νόμους που αφορούν την προστασία του περιβάλλοντος κ.ά. μπορούν να επηρεάσουν τις επιχειρήσεις.

- Οικονομική: το οικονομικό περιβάλλον αποτελεί μια από τις σημαντικότερες μεταβλητές καθώς επηρεάζει τις συνθήκες στις οποίες δραστηριοποιούνται όλες οι επιχειρήσεις, είτε είναι μικρές είτε είναι μεγάλες. Ο πληθωρισμός, η ανεργία, ο ρυθμός ανάπτυξης του ΑΕΠ, τα επιτόκια, οι μεταβολές του διαθέσιμου εισοδήματος κ.α. είναι μερικοί από τους οικονομικούς παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά μία επιχείρηση.
- Κοινωνικό-πολιτιστική: το κοινωνικό καθώς και το πολιτιστικό περιβάλλον αντιπροσωπεύει ένα σύνολο χαρακτηριστικών όπως είναι οι αξίες, τα πιστεύω, τα ιδανικά, τα χαρακτηριστικά και η κουλτούρα ενός λαού. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να λαμβάνουν σοβαρά υπόψη αυτά τα χαρακτηριστικά και να προσαρμόζονται αναλόγως εάν θέλουν να γίνονται αποδεκτές από το κοινωνικό σύνολο. Μερικά από τα στοιχεία που θα πρέπει να αναλυθούν είναι: οι αλλαγές στον τρόπο ζωής, οι προσδοκίες καριέρας, η κοινωνική υπευθυνότητα των επιχειρήσεων, η δομή της οικογένειας, το επίπεδο της μόρφωσης, οι συνήθειες των καταναλωτών, η αλλαγή στη σύνθεση του πληθυσμού, η έξαρση της εγκληματικότητας κ.ά. Η προσεκτική ανάλυση και η κατάλληλη συμπεριφορά ειδικά στο θέμα αυτό είναι πιθανό να αποτελέσει σημαντικό πλεονέκτημα μιας επιχείρησης έναντι των ανταγωνιστών της.
- Τεχνολογική: το τεχνολογικό περιβάλλον, λόγω των συνεχών και σημαντικών αλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια, αποτελεί τη σημαντικότερη πηγή ευκαιριών και απειλών για κάθε επιχείρηση. Ευκαιρία για την επιχείρηση που έχει αναγνωρίσει και έχει αναπτύξει την κατάλληλη τεχνολογία προκειμένου να προσαρμοστεί στο νέο τεχνολογικό περιβάλλον, απειλή για μία επιχείρηση εάν δεν προσαρμοστεί άμεσα και

επιτυχημένα. Η διάδοση του Διαδικτύου, οι βελτιώσεις των μηχανημάτων και των μεθόδων παραγωγής, η πρόοδος της αυτοματοποίησης, η πρόοδος της επεξεργασίας δεδομένων καθώς και οι τηλεπικοινωνιακές υποδομές αποτελούν μερικές από τις πιο σημαντικές παραμέτρους του τεχνολογικού περιβάλλοντος.

Στον πίνακα 1 που ακολουθεί γίνεται μία σύνοψη του Μακρο-περιβάλλοντος της επιχείρησης.

Πίνακας 1: Το μακρο- περιβάλλον μιας επιχείρησης

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ	ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν ▪ Επιτόκιο ▪ Προφορά Χρήματος ▪ Επίπεδο Ανεργίας ▪ Διάθεση Εισοδήματος ▪ Πληθωρισμός ▪ Διαθεσιμότητα και κόστος Ενέργειας 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Πρόοδος στην αυτοματοποίηση ▪ Διάδοση Διαδικτύου ▪ Τηλεπικοινωνιακές υποδομές ▪ Βελτίωση μεθόδου παραγωγής ▪ Νέα προϊόντα ▪ Εθνική δαπάνη για R&D ▪ Πρόοδος επεξεργασίας δεδομένων
ΠΟΛΙΤΙΚΟ-ΝΟΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ	ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ-ΠΟΛΙΤΙΣΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Φορολογία ▪ Κυβερνητική σταθερότητα ▪ Εργατική νομοθεσία ▪ Νόμοι για την προστασία του περιβάλλοντος ▪ Νομοθεσία κατά των μονοπωλίων ▪ Ειδικά κίνητρα 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αλλαγές στον τρόπο ζωής ▪ Καριέρα ▪ Κοινωνική Υπευθυνότητα ▪ Ρυθμός αύξησης του πληθυσμού ▪ Επίπεδο μόρφωσης ▪ Δομή οικογένειας ▪ Συνήθειες καταναλωτών

1.11.2. Το άμεσο ή μικρο- περιβάλλον μιας επιχείρησης

Το μακρο-περιβάλλον που έχει αναλυθεί παραπάνω περιλαμβάνει όλους εκείνους τους παράγοντες που επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις στην οικονομία. Αντίθετα, το άμεσο ή ανταγωνιστικό ή μικρο-περιβάλλον της επιχείρησης αποτελείται από διάφορες δυνάμεις, οι οποίες βρίσκονται σε συνεχή αλληλεπίδραση με την επιχείρηση, και μπορούν να επηρεάσουν το συγκεκριμένο κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση καθώς και την οικονομία γενικότερα. Επομένως το άμεσο περιβάλλον είναι εκείνο που έρχεται σε άμεση επαφή με την επιχείρηση, επειδή η επιχείρηση ζει και αναπτύσσεται μέσα σ' αυτό. Οι ομάδες που αλληλεπιδρούν και αποτελούν το άμεσο ή ανταγωνιστικό περιβάλλον της επιχείρησης είναι (Thompson & Strickland, 1993).

- a) οι μέτοχοι (shareholders),
- b) οι κυβερνήσεις,
- c) οι προμηθευτές,
- d) οι τοπικές κοινωνίες,
- e) οι ανταγωνιστές,
- f) οι πελάτες,
- g) οι πιστωτές,
- h) οι εργατικές ενώσεις
- i) διάφοροι σύλλογοι, όπως ο εμπορικός σύλλογος κ.ά

Για να μπορέσει η επιχείρηση να επιτύχει τους στόχους της, πρέπει να κατανοήσει απόλυτα το άμεσο περιβάλλον της και να αντιληφθεί τις ανάγκες και τις επιθυμίες όλων αυτών των ομάδων του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Κάθε ομάδα χρησιμοποιεί τα δικά της κριτήρια για να καθορίσει σε ποιο βαθμό η επιχείρηση ικανοποιεί τις επιθυμίες και τις ανάγκες της. Όταν μία ομάδα δεν ικανοποιείται ιδιαίτερα από την επιχείρηση, θα ασκήσει πίεση ώστε να ικανοποιηθούν όλα της τα αιτήματα. Επομένως είναι πολύ σημαντικό για την επιχείρηση και την επίδοσή της να γνωρίζει όχι μόνο τις διαφορετικές αυτές ομάδες του άμεσου περιβάλλοντος της αλλά και τις ανάγκες και τις επιθυμίες της κάθε ομάδας ξεχωριστά.

Μία ολοκληρωμένη ανάλυση του άμεσου ή ανταγωνιστικού ή

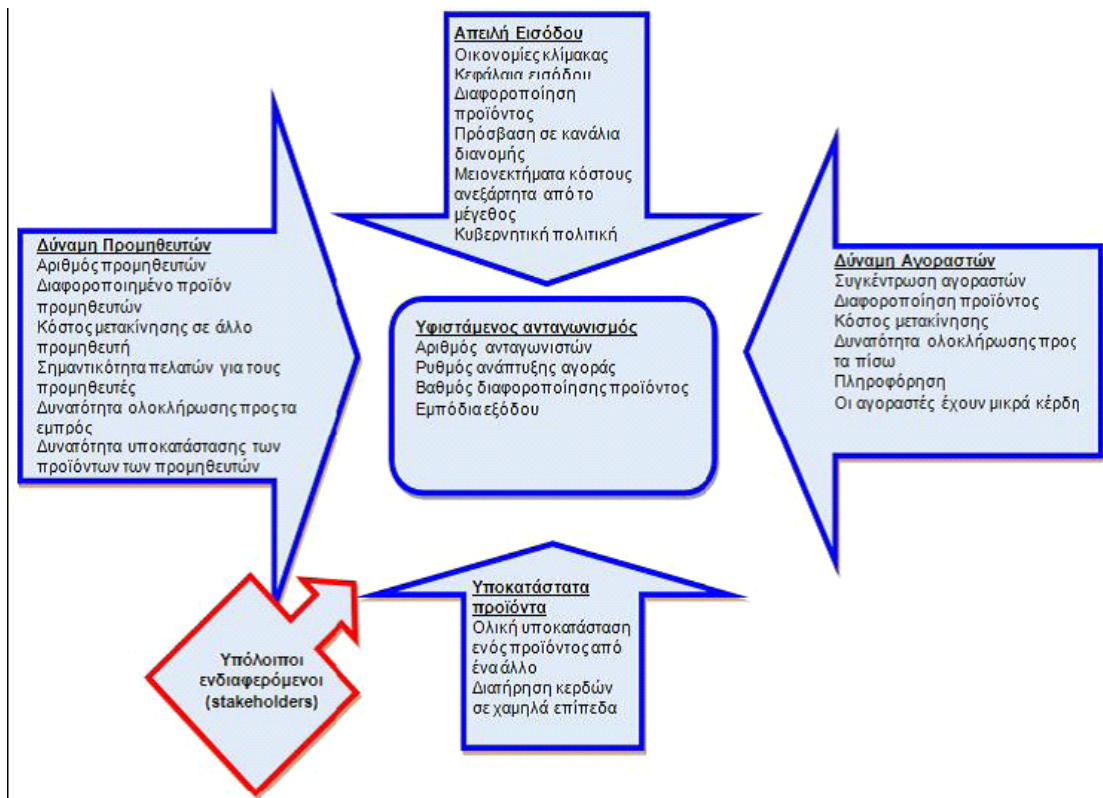
μικρο-περιβάλλοντος της επιχείρησης είναι απαραίτητη για τον προσδιορισμό και την διαμόρφωση της κατάλληλης στρατηγικής. Ο καθηγητής του Harvard *M. Porter*, στο βιβλίο του *Competitive Strategy*, έκανε μία σημαντική έρευνα σε θέματα στρατηγικής ανταγωνισμού και πρότεινε μία από τις πιο σημαντικές αναλύσεις όσον αφορά το ανταγωνιστικό περιβάλλον της επιχείρησης. Αυτή η ανάλυση επιτυγχάνεται με την βοήθεια του υποδείγματος των πέντε δυνάμεων του Porter.

Σύμφωνα με τον *M. Porter* οι πέντε κύριες δυνάμεις που επηρεάζουν την ανταγωνιστική θέση μίας επιχείρησης είναι:

- 1) η απειλή από τους νέο-εισερχόμενους στον κλάδο,
- 2) η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών,
- 3) η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών,
- 4) η απειλή από τα υποκατάστατα προϊόντα και
- 5) η ένταση του ανταγωνισμού ανάμεσα στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις του κλάδου.

Διάφοροι άλλοι συγγραφείς μετά τον Porter, συνεχίζοντας τη δική του έρευνα υποστήριξαν ότι δεν μπορούμε να αποτυπώσουμε τον κλάδο μόνο με τις πέντε δυνάμεις που πρότεινε ο Porter και έτσι πρόσθεσαν ακόμη μία δύναμη αυτή των υπόλοιπων ενδιαφερομένων (*other stakeholders*). Στην ομάδα αυτή συμπεριλαμβάνονται όλοι οι υπόλοιποι παράγοντες που δεν λάμβανε υπόψη του το υπόδειγμα του Porter. Το υπόδειγμα των πέντε δυνάμεων του Porter προσθέτοντας και την έκτη δύναμη των υπόλοιπων ενδιαφερομένων εμφανίζεται στο ακόλουθο διάγραμμα 9.

Διάγραμμα 9: Οι 5 δυνάμεις του Porter



1) Απειλή εισόδου νέων επιχειρήσεων

Η είσοδος νέων επιχειρήσεων σε κάποιο κλάδο έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του ανταγωνισμού μεταξύ των υπαρχουσών και των νέων επιχειρήσεων, επειδή εισάγουν σε αυτόν νέα δυναμικότητα, επιθυμία απόκτησης μεριδίου αγοράς και σημαντικούς πόρους. Είναι φυσικό κάθε επιχείρηση του κλάδου να επιδιώκει να θέσει φραγμούς- εμπόδια εισόδου σε δυνητικούς ανταγωνιστές. Τα πιο σημαντικά εμπόδια εισόδου είναι (Grant, 2005):

- Οικονομίες κλίμακας: όσο μεγαλύτερη ποσότητα προϊόντος παράγεται, τόσο μικρότερα είναι τα ανά μονάδα κόστη παραγωγής.
- Μειονέκτημα κόστους ανεξάρτητα από το μέγεθος: οι νέο-εισερχόμενες επιχειρήσεις έχουν κάποια μειονεκτήματα σε σχέση με τις επιχειρήσεις που ήδη δραστηριοποιούνται στον κλάδο όσον αφορά την παραγωγή του προϊόντος(know-how), την πρόσβαση σε διάφορες πρώτες ύλες, την γνώση του κλάδου κ.ά.

- Διαφοροποίηση προϊόντος: η εμπιστοσύνη των καταναλωτών στα ήδη υπάρχοντα προϊόντα αποτελεί ακόμη ένα εμπόδιο. Όσο περισσότερο διαφοροποιημένα/μοναδικά είναι τα προϊόντα τόσο πιο δύσκολα είναι για τις νέες επιχειρήσεις να πλησιάσουν τους πελάτες, έτσι δημιουργείται κόστος μετακίνησης στους αγοραστές.
- Πρόσβαση στα κανάλια διανομής: τα κανάλια διανομής στις περισσότερες περιπτώσεις εμφανίζονται διστακτικά στην εισαγωγή νέων προϊόντων στην αγορά και προτιμούν τα ήδη υπάρχοντα και δοκιμασμένα προϊόντα.
- Κυβερνητική πολιτική: οι κυβερνήσεις έχουν την δύναμη μέσω διαφόρων αδειών, κανονισμών και νόμων να περιορίσουν ή ακόμη και να εμποδίσουν την είσοδο νέων επιχειρήσεων σε διάφορους κλάδους(π.χ. τα μονοπώλια και οι απελευθερώσεις των αγορών).
- Απαιτήσεις σε κεφάλαια εισόδου: η κάθε νέο-εισερχόμενη επιχείρηση απαιτείται να επενδύσει υψηλά κεφάλαια για να καταφέρει να ανταγωνιστεί τις υπάρχουσες επιχειρήσεις τους κλάδου.

2) Διαπραγματευτική δύναμη προμηθευτών

Οι προμηθευτές, που αποτελούν τους κύριους συνεργάτες των επιχειρήσεων, μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την αγορά είτε μέσω της αύξησης των τιμών των αγαθών και των υπηρεσιών, αυξάνοντας έτσι το κόστος παραγωγής του προϊόντος, είτε μέσω της μείωσης της ποιότητας των αγαθών και των υπηρεσιών που προσφέρουν. Η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών εξαρτάται από τους ακόλουθους παράγοντες (Grant, 2005):

- Αριθμός προμηθευτών: όταν ο αριθμός των προμηθευτών είναι μικρός μειώνεται η δυνατότητα των ανταγωνιζόμενων επιχειρήσεων να διαπραγματευτούν για καλύτερες τιμές, ποιότητα και συμφωνίες παράδοσης των πρώτων υλών.
- Διαφοροποιημένο προϊόν προμηθευτών: ο προμηθευτής λόγω του διαφοροποιημένου προϊόντος που διαθέτει δημιουργεί κόστος μετακίνησης στον αγοραστή.

- Σημαντικότητα πελατών: η σημαντικότητα του αγοραστή είναι ανάλογη με τη διαπραγματευτική του δύναμη. Όσο πιο μεγάλος και σημαντικός είναι ένας πελάτης για τον προμηθευτή, τόσο μεγαλύτερη πίεση μπορεί να του ασκήσει.
- Δυνατότητα ολοκλήρωσης προς τα εμπρός: όταν οι προμηθευτές έχουν τη δυνατότητα να προχωρήσουν σε μία προς τα εμπρός ολοκλήρωση, θα αποτελούν ανταγωνιστές των πελατών τους και έτσι η διαπραγματευτική δύναμη τους αυξάνεται.

3) Διαπραγματευτική δύναμη αγοραστών

Οι αγοραστές, όπως και οι προμηθευτές, μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την αγορά πιέζοντας τις τιμές των ανταγωνιζόμενων επιχειρήσεων, επιζητώντας υψηλότερη ποιότητα και απαιτώντας καλύτερη εξυπηρέτηση. Αναλυτικότερα η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών εξαρτάται από τους ακόλουθους παράγοντες (Grant, 2005):

- Συγκέντρωση αγοραστών: υπάρχει συγκέντρωση των αγοραστών ή οι αγοραστές πραγματοποιούν μεγάλους όγκους αγορών.
- Διαφοροποίηση προϊόντος: εάν το προϊόν είναι διαφοροποιημένο και όχι στάνταρ, η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών μειώνεται.
- Δυνατότητα ολοκλήρωσης προς τα πίσω: ο αγοραστής είναι σε θέση να εκτελέσει δραστηριότητες του κλάδου δηλαδή να παράγει πρώτες ύλες ή προϊόντα και άλλα υλικά.
- Πληροφόρηση: οι αγοραστές έχουν πλήρη πληροφόρηση για οτιδήποτε συμβαίνει στον κλάδο, επομένως έχουν την δυνατότητα να ασκήσουν μεγαλύτερη πίεση.
- Οι αγοραστές έχουν μικρά κέρδη: οι αγοραστές προσπαθούν να διατηρήσουν το κόστος των αγορών τους χαμηλό γιατί βρίσκονται σε συνεχή πίεση λόγω των χαμηλών κερδών που απολαμβάνουν.

4) Απειλή από υποκατάστατα προϊόντα

Η ύπαρξη υποκατάστατων προϊόντων έχει άμεση επίδραση στη ζήτηση των προϊόντων μιας επιχείρησης και συνήθως οι επιχειρήσεις που παράγουν

υποκατάστατα προϊόντα ανταγωνίζονται μεταξύ τους. Υποκατάστατα μπορούμε να θεωρήσουμε δύο ή περισσότερα προϊόντα, όταν το ένα μπορεί να αντικαταστήσει το άλλο σε μια συγκεκριμένη χρήση. Η ένταση της απειλής των υποκατάστατων προϊόντων εξαρτάται από τους παρακάτω παράγοντες (Grant, 2005):

- Ολική υποκατάσταση ενός προϊόντος από ένα άλλο: η απειλή της υποκατάστασης είναι μεγάλη εάν η ποιότητα και η απόδοση των υποκατάστατων είναι ίδια ή καλύτερη από τα προϊόντα της επιχείρησης.
- Διατήρηση κερδών σε χαμηλά επίπεδα: η ύπαρξη υποκατάστατων θέτει ανώτατη τιμή στα προϊόντα της επιχείρησης.

5) Ένταση του ανταγωνισμού ανάμεσα στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις του κλάδου

Η ένταση του ανταγωνισμού ανάμεσα στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κάποιο κλάδο, αποτελεί μία ακόμη δύναμη που προσδιορίζει την ελκυστικότητα του συγκεκριμένου κλάδου. Η ένταση του ανταγωνισμού είναι αποτέλεσμα των κινήσεων των επιχειρήσεων να βελτιώσουν την θέση τους στην αγορά (π.χ. να κερδίσουν μεγαλύτερα μερίδια αγοράς, να κυριαρχήσουν στα κανάλια διανομής κλπ). Μία ανταγωνιστική κίνηση από μία επιχείρηση μπορεί να έχει αξιοσημείωτο αντίκτυπο στους ανταγωνιστές της και συνεπώς να μπορεί να προκαλέσει αντίποινα ή αντίθετες κινήσεις. Ο τρόπος και η ένταση με την οποία αντιδρούν οι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις εξαρτάται από τις συνθήκες που επικρατούν στον κλάδο. Η ένταση του ανταγωνισμού σχετίζεται με την παρουσία των παρακάτω παραγόντων (Grant, 2005):

- Αριθμός ανταγωνιστών: όσο αυξάνεται ο αριθμός των επιχειρήσεων σε ένα κλάδο, αυξάνεται και η ένταση του ανταγωνισμού. Όταν οι ανταγωνιστές είναι λίγοι και περίπου του ίδιου μεγέθους, όπως στον κλάδο των αυτοκινητοβιομηχανιών, παρακολουθούν ο ένας τον άλλο προσεκτικά για να βεβαιωθούν ότι κάθε κίνηση από μία άλλη επιχείρηση θα συνοδευτεί από μία ανάλογη αντίδραση.
- Ρυθμός ανάπτυξης της αγοράς: σε μία αγορά που αναπτύσσεται γρήγορα ο αριθμός των καταναλωτών αυξάνεται και οι επιχειρήσεις επιδιώκουν να αυξήσουν τις πωλήσεις τους προσελκύνοντας το μεγαλύτερο δυνατό μέρος

τους. Όταν όμως η ανάπτυξη της αγοράς επιβραδύνεται, τότε ο ανταγωνισμός γίνεται εντονότερος, καθώς η αύξηση του μεριδίου αγοράς μιας επιχείρησης πραγματοποιείται εις βάρος των μεριδίων αγοράς των ανταγωνιστών.

- Βαθμός διαφοροποίησης προϊόντος: όταν ο πραγματικός ή αντιληπτός βαθμός διαφοροποίησης των προϊόντων μιας επιχείρησης δεν είναι υψηλός, εύκολα οι πελάτες μπορούν να υποκαταστήσουν το προϊόν της επιχείρησης με προϊόντα ανταγωνιστικών επιχειρήσεων (δηλαδή το κόστος αλλαγής είναι χαμηλό).
- Εμπόδια εξόδου: τα εμπόδια εξόδου εμποδίζουν μία εταιρεία να αποχωρήσει από ένα κλάδο, επειδή πολλές φορές κοστίζει στην επιχείρηση περισσότερο να βγει από κάποιο κλάδο παρά να μείνει σε αυτόν. Όταν υπάρχουν εμπόδια εξόδου, η επιχείρηση έχει σοβαρά κίνητρα να συνεχίσει να δραστηριοποιείται στον κλάδο ακόμη και αν τα κέρδη της είναι πολύ χαμηλά ή παρουσιάζει ζημία.

1.11.2.1. Ανάλυση στρατηγικών ομάδων

Ένας κλάδος ο οποίος αποτελείται από ένα μεγάλο αριθμό επιχειρηματικών μονάδων οι οποίες διαφέρουν σε όρους χαρακτηριστικών, πόρων, στόχων και στρατηγικών χαρακτηρίζεται από ετερογένεια. Για την καλύτερη ανάλυση του ανταγωνισμού του συγκεκριμένου κλάδου γίνεται ομαδοποίηση των επιχειρήσεων του κλάδου σε στρατηγικές ομάδες με βάση διάφορες παραμέτρους ή διαστάσεις που μπορεί να προσδιορίζουν την τοποθέτηση των επιχειρήσεων μέσα στον κλάδο, δηλαδή ομάδες επιχειρήσεων με κοινά χαρακτηριστικά. Αυτές οι παράμετροι μπορεί να είναι τα προϊόντα, τα κανάλια διανομής, το μερίδιο αγοράς της επιχείρησης, η τεχνολογία, οι υπηρεσίες μετά την πώληση και άλλες.

Στρατηγική ομάδα είναι μία ομάδα επιχειρηματικών μονάδων ή επιχειρήσεων που *επιχειρούν να εφαρμόσουν παρόμοιες στρατηγικές με παρόμοιους πόρους*. Η ομοιογένεια των επιχειρήσεων κάθε στρατηγικής ομάδας διευκολύνει την ανάλυση του ανταγωνισμού σε κάθε ομάδα δίνοντας μια καλύτερη εικόνα για το ανταγωνιστικό περιβάλλον του κλάδου (Γεωργόπουλος, 2006).

Επιχειρήσεις που ανήκουν σε διαφορετικές στρατηγικές ομάδες μέσα στον ίδιο κλάδο διαφέρουν πολύ, τόσο στη στρατηγική που ακολουθούν όσο και στην επίδοσή τους. Όσο αυξάνονται οι ομοιότητες μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν σε διαφορετικές στρατηγικές ομάδες τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα να υπάρχει ανταγωνισμός μεταξύ τους. Η μετακίνηση των επιχειρήσεων από μία στρατηγική ομάδα σε κάποια άλλη είναι δυνατή αλλά δεν είναι και τόσο εύκολη. Οι παράγοντες που την αποτρέπουν είναι τα εμπόδια εισόδου (mobility barriers) μεταξύ των στρατηγικών ομάδων και δημιουργούνται κυρίως λόγω των διαφορετικών στρατηγικών πόρων που διαθέτουν οι επιχειρήσεις της κάθε ομάδας και των διαφορετικών στρατηγικών που μπορούν να αναπτύξουν (Σιώμκος, 2004).

Η χαρτογράφηση των στρατηγικών ομάδων ενός συγκεκριμένου κλάδου μπορεί να γίνει με την αποτύπωση της θέσης που κατέχουν στην αγορά οι ανταγωνιστές του κλάδου, σε ένα διάγραμμα δύο διαστάσεων χρησιμοποιώντας δύο στρατηγικές μεταβλητές, τη μία στον κατακόρυφο και την άλλη στον οριζόντιο άξονα. Στην επιλογή των στρατηγικών μεταβλητών είναι πολύ σημαντικό για την ορθότητα της ανάλυσης να χρησιμοποιούνται οι πιο σημαντικές μεταβλητές που διαχωρίζουν τις στρατηγικές των επιχειρήσεων κάθε στρατηγικής ομάδας.

1.12. Εκτίμηση εσωτερικού περιβάλλοντος

Οι επιχειρησιακοί αναλυτές συνήθιζαν να ορίζουν το ενεργητικό μιας επιχείρησης πολύ στενά, αναγνωρίζοντας μόνο αυτά τα στοιχεία που μπορούσαν να μετρηθούν (όπως για παράδειγμα ένα εργοστάσιο ή ο εξοπλισμός). Όμως, τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού, όπως μια συγκεκριμένη τεχνολογία, η συλλέγουσα πληροφόρηση για τον καταναλωτή, η επωνυμία προϊόντος (brand name), η φήμη, η εταιρική κουλτούρα, είναι ανεκτίμητης αξίας για την ανταγωνιστική ικανότητα της επιχείρησης. Στην πραγματικότητα, αυτά τα μη ορατά στοιχεία είναι συχνά η μόνη διατηρητέα πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

Η ανίχνευση και η ανάλυση του εξωτερικού περιβάλλοντος για ευκαιρίες και απειλές δεν αρκούν για να προσδώσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε μία επιχείρηση. Με την ανάλυση του εσωτερικού περιβάλλοντος η προσοχή στρέφεται στα εσωτερικά στοιχεία της επιχείρησης και πιο συγκεκριμένα στην αναγνώριση των δυνάμεων και των αδυναμιών που θα βοηθήσουν την επιχείρηση να εκμεταλλευτεί τις ευκαιρίες και να αποφύγει τις απειλές.

Μια μεταβλητή χαρακτηρίζεται ως δύναμη όταν μπορεί να αποτελέσει πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την επιχείρηση ενώ αδυναμία είναι μία κατάσταση που θέτει την επιχείρηση σε ανταγωνιστικό μειονέκτημα. Η αναζήτηση των δυνάμεων και των αδυναμιών της επιχείρησης επικεντρώνεται σε τρία βασικά στοιχεία του εσωτερικού περιβάλλοντος της: τη δομή, την κουλτούρα, και τους πόρους και τις ικανότητες της επιχείρησης.

Δομή είναι ο τρόπος που μια επιχείρηση είναι οργανωμένη ως προς τη ροή επικοινωνίας, τη ροή εξουσίας και τη ροή εργασίας. Είναι η τυπική διάταξη των ρόλων και των σχέσεων των ανθρώπων, ώστε η εργασία να κατευθύνεται προς την ικανοποίηση των σκοπών και την εκπλήρωση της αποστολής της επιχείρησης. Γραφική παρουσίαση της δομής της επιχείρησης είναι το οργανόγραμμά της. Οι κυριότερες οργανωτικές δομές είναι η απλή, η λειτουργική και η δομή κατά τμήματα (Παπαδάκης, 2007).

Η απλή δομή, είναι κατάλληλη για μικρή επιχείρηση, η οποία κυριαρχείται από τον ιδιοκτήτη της, και το χαρακτηριστικό της είναι ότι δεν υπάρχουν λειτουργικές κατηγορίες ή κατηγορίες προϊόντων. Ο ιδιοκτήτης λαμβάνει όλες τις κύριες

αποφάσεις και παρακολουθεί όλες τις δραστηριότητες. Η δομή αυτή είναι δύσκολο να διατηρηθεί καθώς η επιχείρηση μεγαλώνει σε μέγεθος και πολυπλοκότητα.

Η λειτουργική δομή, είναι κατάλληλη για μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις με ορισμένες γραμμές προϊόντος σε ένα κλάδο. Η δομή αυτή υπερνικά τις αδυναμίες για επεξεργασία πληροφοριών του ιδιοκτήτη. Οι επικεφαλές των διαφόρων τμημάτων αναφέρονται απευθείας στον Γενικό Διευθυντή. Οι επιμέρους επιχειρηματικές λειτουργίες των επιχειρήσεων αυτών είναι: η παραγωγή, το μάρκετινγκ, η χρηματοοικονομική λειτουργία και οι ανθρώπινοι πόροι.

Η δομή κατά τμήματα, είναι κατάλληλη για αρκετά μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις με μεγάλο αριθμό γραμμών προϊόντος σε ορισμένους σχετικούς μεταξύ τους κλάδους. Η κατανόηση της δομής μιας επιχείρησης είναι πολύ σημαντική γιατί βοηθά στην διαμόρφωση αποτελεσματικής επιχειρησιακής στρατηγικής. Έτσι, εάν η δομή είναι συμβατή με μία μελλοντική αλλαγή στη στρατηγική της επιχείρησης, υπάρχουν πολλές πιθανότητες η διαμορφούμενη στρατηγική να υλοποιηθεί. Σε περίπτωση όμως που η δομή δεν είναι συμβατή με αυτή τη στρατηγική είναι σχεδόν βέβαιο ότι αυτή δεν θα υλοποιηθεί.

Κουλτούρα είναι το σύνολο των πιστεύω, των προσδοκιών και των αξιών που είναι κοινά στα μέλη μιας επιχείρησης και την καθιστούν μοναδική. Η κουλτούρα δημιουργεί κανόνες συμπεριφοράς και προσδιορίζει την αποδεκτή συμπεριφορά του προσωπικού σε όλα τα επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας. Γενικά, αντικατοπτρίζει τις αξίες και τα οράματα του ιδρυτή που συνεχίζουν να καθοδηγούν και να επηρεάζουν την εκάστοτε διοίκηση, καθώς και την αποστολή της επιχείρησης. Δίνει στα μέλη της επιχείρησης ένα αίσθημα ταυτότητας: «Αυτό είμαστε. Αυτό κάνουμε. Αυτός είναι ο λόγος ύπαρξης μας.» Επομένως, η κουλτούρα περιλαμβάνει τον κύριο προσανατολισμό της επιχείρησης (Γεωργόπουλος, 2006).

Η κουλτούρα έχει δύο ιδιότητες, την ένταση και την ολοκλήρωση. Ένταση είναι ο βαθμός που η κουλτούρα είναι αποδεκτή από όλους μέσα στην επιχείρηση. Ολοκλήρωση είναι ο βαθμός της έκτασης που είναι αποδεκτή σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης (Μπουραντάς, 2002). Ερευνητές υποστηρίζουν ότι υπάρχουν επτά διαστάσεις που συλλογικά διαμορφώνουν την κουλτούρα της επιχείρησης, οι οποίες είναι (Γεωργόπουλος, 2006):

1. Καινοτομία και ανάληψη κινδύνου

2. Προσοχή στη λεπτομέρεια
3. Προσανατολισμός στο αποτέλεσμα
4. Προσανατολισμός στον άνθρωπο
5. Προσανατολισμός στην ομαδική εργασία
6. Επιθετικότητα
7. Σταθερότητα.

Η διαμόρφωση της κουλτούρας σε μια επιχείρηση απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα και επηρεάζει σημαντικά τη στρατηγική της επιχείρησης καθώς και την εφαρμογή ενός νέου στρατηγικού σχεδιασμού. Όταν η κουλτούρα δεν είναι συμβατή με τον στρατηγικό σχεδιασμό της επιχείρησης, είναι πολύ δύσκολο να αλλάξει, με συνέπεια να υπάρχει μεγάλη πιθανότητα οποιαδήποτε στρατηγική να οδηγηθεί σε αποτυχία.

Πόροι μιας επιχείρησης είναι τα στοιχεία, οι διαδικασίες, οι γνώσεις και οι ικανότητες που αυτή διαθέτει για να χρησιμοποιηθούν στην επίτευξη των στόχων της. Οι βασικές κατηγορίες στις οποίες μπορούν να ταξινομηθούν οι διάφοροι πόροι μιας επιχείρησης είναι (Johnson & Scholes, 1999):

- Χρηματοοικονομικοί οι οποίοι αποτελούνται από τα κεφάλαια, την χρηματοδότηση κ.λπ.
- Φυσικοί στους οποίους περιλαμβάνονται οι πρώτες ύλες, ο μηχανολογικός εξοπλισμός, τα κτίρια, η παραγωγική δυναμικότητα κ.λπ.
- Τεχνολογικοί που αναφέρονται στην τεχνολογία που εφαρμόζει η κάθε επιχείρηση.
- Ανθρώπινοι όπως οι γνώσεις, οι ικανότητες, η εμπειρία και η προσαρμοστικότητα του ανθρώπινου δυναμικού.

Στον πίνακα 2 που ακολουθεί γίνεται μία σύνοψη του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης.

Πίνακας 2: Το εσωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης

1) Δομή της επιχείρησης	2) Κουλτούρα της επιχείρησης	3) Πόροι της επιχείρησης
▪ Ιεραρχία (οργανόγραμμα)	▪ Πιστεύω	▪ Ανθρώπινο Δυναμικό
▪ Επικοινωνία	▪ Προσδοκίες	▪ Διοικητικές Ικανότητες
▪ Ροή Εργασίας/Παραγωγής	▪ Αξίες	▪ Χρηματοοικονομικοί Πόροι
		▪ Εγκαταστάσεις
		▪ Know How

Εκτιμώντας όλους αυτούς τους σημαντικούς παράγοντες που συνθέτουν το εσωτερικό περιβάλλον της, η επιχείρηση είναι σε θέση να αναγνωρίσει τις δυνάμεις και τις αδυναμίες τις και σε συνδυασμό με τις παρουσιαζόμενες ευκαιρίες και απειλές του εξωτερικού περιβάλλοντος θα καθορίσει την επιχειρησιακή στρατηγική. Με την εξάλειψη των αδυναμιών και την ενίσχυση των δυνάμεων καθώς και με την αποφυγή των απειλών και την εκμετάλλευση των ευκαιριών η επιχείρηση προσπαθεί να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της (Γεωργόπουλος, 2006).

Στην ανάλυση του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης συμβάλλουν ουσιαστικά δυο προσεγγίσεις: η θεωρία των πόρων και των ικανοτήτων και η αλυσίδα αξίας της επιχείρησης.

1.12.1. Η θεωρία των πόρων και των ικανοτήτων

Η θεωρία των πόρων και των ικανοτήτων, η οποία έχει αναπτυχθεί κυρίως την τελευταία δεκαετία, είναι μάλλον μια εσωστρεφής θεώρηση η οποία δεν παραγνωρίζει τη σημασία του εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης, βασίζεται όμως περισσότερο στο εσωτερικό της περιβάλλον. Υποστηρίζει ότι κάθε επιχείρηση διαφέρει από τους ανταγωνιστές της ως προς τους πόρους και τις ικανότητες που διαθέτει, ως προς τον τρόπο με τον οποίο τους εκμεταλλεύεται και στον τρόπο που συμβάλουν αυτοί στην απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Ειδικότερα, εκείνοι οι πόροι και οι ικανότητες που είναι δύσκολο να αποκτηθούν ή να αναπαραχθούν από τους ανταγωνιστές είναι πιθανό να οδηγήσουν σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (Γεωργόπουλος, 2006).

Οι υποστηρικτές της θεώρησης των πόρων και των ικανοτήτων ισχυρίζονται ότι σε μία περίοδο όπου το εξωτερικό περιβάλλον εξελίσσεται και αλλάζει με πολύ γρήγορους ρυθμούς, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που συνθέτουν κάθε επιχείρηση, όπως οι πόροι και οι ικανότητες της, αποτελούν μια περισσότερο σταθερή βάση για τη διαμόρφωση και την υλοποίηση της στρατηγικής της. Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, οι επιχειρήσεις μπορούν να θεωρηθούν, σαν ένα σύνολο από πόρους και ικανότητες, οι οποίες δεν κατανέμονται κατά τον ίδιο τρόπο ανάμεσά τους. Στην πραγματικότητα, είναι μια συλλογή από κάποιους πόρους, που συγκεντρώνουν μια σειρά από χαρακτηριστικά (πολύτιμοι, σπάνιοι, μη αντιγράψιμοι και αναντικατάστατοι) και οι ικανότητες εκείνες που διαθέτει μια επιχείρηση, ώστε να μπορέσει να χρησιμοποιήσει και να αξιοποιήσει τους διαθέσιμους πόρους. Στην προσπάθεια της κάθε επιχείρηση να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα θα πρέπει να συνδυάσει αποτελεσματικά όλους τους πολύτιμους πόρους της ώστε να δημιουργήσει ικανότητες. Επομένως, οι ικανότητες μιας επιχείρησης προκύπτουν από το σωστό συνδυασμό και την ολοκλήρωση μιας ομάδας πόρων.

Οι ικανότητες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες (Παπαδάκης, 2007):

- Βασικές ή οριακές ικανότητες: είναι ικανότητες τις οποίες είτε διαθέτουν είτε μπορούν να αντιγράψουν εύκολα οι ανταγωνιστές της επιχείρησης.
- Θεμελιώδεις ή μοναδικές ικανότητες: είναι ικανότητες που δεν διαθέτουν οι ανταγωνιστές και δεν μπορούν εύκολα να αντιγραφούν. Οι ικανότητες αυτές

μπορούν να δώσουν στην επιχείρηση διατηρήσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Η θεωρία των πόρων και των ικανοτήτων δημιουργήθηκε μέσα από την ανάγκη των επιχειρήσεων να προσαρμοστούν στο πολυτάραχο επιχειρηματικό περιβάλλον. Ο στρατηγικός σχεδιασμός των επιχειρήσεων μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένας συνεχής αγώνας δημιουργίας και αξιοποίησης θεμελιωδών ή μοναδικών ικανοτήτων πριν από τους ανταγωνιστές. Η θεώρηση αυτή εξηγείται από το ότι μια θεμελιώδης ικανότητα είναι σήμερα δύσκολο να έχει μεγάλη διάρκεια ζωής. Η διάρκεια ζωής της θεμελιώδους ικανότητας εξαρτάται από το είδος της, το βαθμό που απαξιώνεται από τις τεχνολογικές ή άλλες περιβαλλοντικές εξελίξεις και από την ευκολία αντιγραφής της από τους ανταγωνιστές. Επομένως, κάθε επιχείρηση θα πρέπει να έχει σαν στόχο τον αποτελεσματικό συνδυασμό και χρησιμοποίηση των κατάλληλων πόρων που θα της προσφέρουν μοναδικές ικανότητες για τη μελλοντική πορεία της επιχείρησης και την επίτευξη ανάπτυξης νέων ικανοτήτων ταχύτερα από τους ανταγωνιστές της, που θα τις προσφέρουν και μελλοντικά την πιθανότητα ανάπτυξης και διατήρησης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

1.12.2 Η αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης

Η ανάλυση της αλυσίδας αξίας, που αναπτύχθηκε από τον καθηγητή του Harvard Business School, *Michael Porter*, αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για την συστηματική αναγνώριση των δυνάμεων και των αδυναμιών της επιχείρησης. Υποθέτει ότι ο βασικός οικονομικός σκοπός μιας επιχείρησης είναι να δημιουργήσει αξία, η οποία μετράται με τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης. Στην προσπάθεια τους τα διευθυντικά στελέχη μιας επιχείρησης να εκμεταλλευτούν τις ευκαιρίες και να ελαχιστοποιήσουν τις απειλές στο εξωτερικό περιβάλλον, πρέπει να αναλύσουν προσεκτικά την αλυσίδα αξίας της επιχείρησης.

Η αλυσίδα αξίας αναλύει την επιχείρηση στις στρατηγικά κύριες δραστηριότητές της, ώστε να εξετάζει την πορεία του κόστους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση, καθώς και τις υπάρχουσες ή δυνατές πηγές διαφοροποίησής της. Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, δηλαδή, η επιχείρηση εξετάζεται από την άποψη

των δραστηριοτήτων που εκτελεί για να παρέχει στους πελάτες της το προϊόν ή την υπηρεσία της. Ο Porter θεωρεί ότι μία επιχείρηση δημιουργεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα επιτυγχάνοντας να εκτελέσει αυτές τις δραστηριότητες αποτελεσματικότερα από τους ανταγωνιστές της. Ειδικότερα ο Porter περιγράφει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ως εξής: «*Το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα δημιουργείται από την αξία που η επιχείρηση μπορεί να προσφέρει στους αγοραστές της, όταν η αξία αυτή υπερέρχει από το κόστος δημιουργίας της. Αξία είναι το τι οι καταναλωτές επιθυμούν να πληρώσουν και η υπεροχή της αξίας πηγάζει από την προσφορά χαμηλότερων τιμών από αυτές που πληρώνουν οι καταναλωτές για ισοδύναμα οφέλη, ή από την παροχή μοναδικών οφελών τα οποία αντισταθμίζουν μια υψηλότερη τιμή*».

Κάθε επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί ως ένα σύνολο δραστηριοτήτων που είναι απαραίτητες για το σχεδιασμό, την παραγωγή, την πώληση, τη διανομή και την υποστήριξη των προϊόντων της και βασικός της στόχος είναι η δημιουργία αξίας. Αξία είναι το τι οι αγοραστές επιθυμούν να πληρώσουν για να αποκτήσουν το προϊόν της επιχείρησης. Οι δραστηριότητες αξίας διακρίνονται σε κύριες δραστηριότητες και δραστηριότητες υποστήριξης. Κύριες θεωρούνται οι δραστηριότητες που συμβάλλουν στη φυσική δημιουργία του προϊόντος, στην πώληση του, στη διανομή του και στην υποστήριξη του μετά την πώληση. Υποστηρικτικές δραστηριότητες είναι εκείνες που περιβάλλουν τις κύριες και παρέχουν την απαραίτητη υποδομή για την υποστήριξη και το συντονισμό τους. Βασικός στόχος των δραστηριοτήτων αξίας είναι η δημιουργία της μεγαλύτερης δυνατής αξίας για τον πελάτη με το χαμηλότερο δυνατό κόστος ή, με άλλα λόγια, η μεγιστοποίηση του περιθωρίου κέρδους (Kotler & Keller, 2006).

Στο διάγραμμα 10 που ακολουθεί, απεικονίζεται η αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης η οποία αποτελείται από δυο κύρια τμήματα: τις κύριες δραστηριότητες και τις δραστηριότητες υποστήριξης. Οι δραστηριότητες αξίας είναι πιθανό να διαφέρουν σε κάθε επιχείρηση ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών της, το μέγεθος της, το επιχειρηματικό της μοντέλο κ.λπ.

Διάγραμμα 10: Η αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης



Όπως φαίνεται και στο παραπάνω διάγραμμα, κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης είναι (Johnson & Scholes, 1999):

- Διαχείριση εισροών: λειτουργίες που σχετίζονται με την υποδοχή, την αποθήκευση και την διακίνηση των πρώτων υλών, την απογραφή, τις επιστροφές στους προμηθευτές και τον έλεγχο των αποθεμάτων.
- Λειτουργίες: δραστηριότητες που σχετίζονται με τη μεταποίηση των εισροών στο τελικό προϊόν, όπως συσκευασία, συναρμολόγηση, έλεγχος, συντήρηση εξοπλισμού, εγκαταστάσεις.
- Διαχείριση εκροών: λειτουργίες που σχετίζονται με τη συλλογή, την αποθήκευση και τη φυσική διανομή του προϊόντος στους καταναλωτές.
- Marketing και πωλήσεις: δραστηριότητες που σχετίζονται με την παροχή των μέσων που επιτρέπουν στον καταναλωτή να ενημερωθεί για το προϊόν και να το αγοράσει, όπως διαφήμιση, διοίκηση πωλήσεων, προώθηση, τιμολόγηση, επιλογή καναλιών διανομής κ.ά.
- Υπηρεσίες μετά την πώληση: Δραστηριότητες που σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών για την αύξηση ή διατήρηση της αξίας του προϊόντος, όπως εγκατάσταση, επισκευή, εκπαίδευση, παροχή ανταλλακτικών, προσαρμογή προϊόντος.

Στον εντοπισμό των υποστηρικτικών λειτουργιών μπορούμε να διακρίνουμε διαδικασίες που εφαρμόζονται για την εξασφάλιση των απαραίτητων εισροών σε κάθε στάδιο της αλυσίδας αξίας (Thompson και Martin, 2005).

- Ανάπτυξη τεχνολογίας: δραστηριότητες που συνδέονται τόσο με το σχεδιασμό των προϊόντων, όσο και με τη βελτίωση της εκτέλεσης των υπολοίπων λειτουργιών της αλυσίδας αξίας, προσπάθειες καινοτομίας και εκμετάλλευσης νέων τεχνολογιών κ.λπ.
- Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού: δραστηριότητες που απαιτούνται για την προσέλκυση, πρόσληψη, διασφάλιση της στελέχωσης, της εκπαίδευσης και της ανάπτυξης του προσωπικού.
- Υποδομή επιχείρησης: δραστηριότητες όπως γενική διοίκηση, χρηματοοικονομική διοίκηση, λογιστική διοίκηση, στρατηγικός προγραμματισμός, νομική υποστήριξη, πληροφοριακά συστήματα, που υποστηρίζουν ολόκληρη την αλυσίδα αξίας.

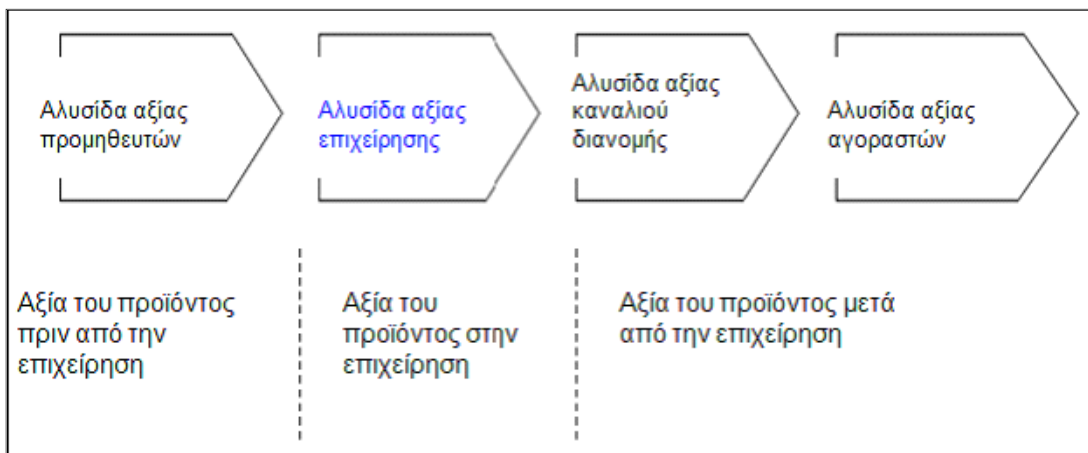
Ο στόχος της αλυσίδας αξίας, μέσα από την ανάλυση των λειτουργιών της επιχείρησης, είναι ο εντοπισμός των λειτουργιών που δημιουργούν αξία και των λειτουργιών της επιχείρησης που παρουσιάζουν προβλήματα καθώς και την μεταξύ τους σύνδεση. Η γνώση των παραπάνω είναι απαραίτητη για την επιτυχή εφαρμογή του στρατηγικού σχεδιασμού της επιχείρησης.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι οι δραστηριότητες αξίας αποτελούν το θεμέλιο λίθο για την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Παρ' όλη όμως τη σημασία των δραστηριοτήτων αξίας, η αλυσίδα αξίας δεν αποτελεί απλά ένα άθροισμα επιμέρους δραστηριοτήτων αλλά ένα οργανικά συνδεδεμένο σύνολο. Οι διάφορες διασυνδέσεις που προκύπτουν, είναι οι σχέσεις μεταξύ του τρόπου που μια δραστηριότητα αξίας εκτελείται και της επίδρασης που έχει η εκτέλεση της στο κόστος ή στη λειτουργία μιας άλλης δραστηριότητας. Ανάλογες διασυνδέσεις μπορεί να υφίστανται μεταξύ των κύριων δραστηριοτήτων, μεταξύ κύριων και υποστηρικτικών ή μεταξύ υποστηρικτικών (Παπαδάκης, 2007).

Η ανταγωνιστικότητα μιας επιχείρησης όμως δεν εξαρτάται μόνο από το κόστος και την απόδοση των δραστηριοτήτων της δικής της αλυσίδας αξίας αλλά και από την αλυσίδα αξίας των προμηθευτών της, των καναλιών διανομής και των αγοραστών της. Επομένως, όπως φαίνεται και στο διάγραμμα 11 που ακολουθεί, η αλυσίδα αξίας της επιχείρησης αποτελεί ένα μέρος του όλου συστήματος αξίας που περιλαμβάνει την αλυσίδα αξίας των επιχειρήσεων που βρίσκονται πριν

από τη επιχείρηση αυτή και των αλυσίδων αξίας των επιχειρήσεων που βρίσκονται μετά τη συγκεκριμένη επιχείρηση.

Διάγραμμα 11: Σύστημα αξίας



Η αξία που δημιουργεί κάθε επιχείρηση για τον αγοραστή επηρεάζεται σημαντικά από τις διασυνδέσεις κάθε επιχείρησης μέσα στο σύστημα αξίας.

Στη σημασία των διασυνδέσεων αυτών δίνουν ιδιαίτερη βαρύτητα και τα συστήματα διοίκησης ολικής ποιότητας στα οποία οι συνεργάτες, προμηθευτές και διανομείς της επιχείρησης παίζουν καθοριστικό ρόλο στην προσπάθεια βελτίωσης της λειτουργίας της επιχείρησης (Heizer & Render, 2006).

1.13. Το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα

Κεντρικό σημείο αναφοράς κάθε στρατηγικής αποτελεί το *ανταγωνιστικό πλεονέκτημα*. Εάν η επιχείρηση δεν διαθέτει ένα πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της, το οποίο δεν αντιγράφεται, ούτε αντικρούεται, η μακροπρόθεσμη κερδοφορία της είναι απατηλή (Σιώμοκος, 2004). Ο Michael Porter υποστηρίζει ότι μια επιχείρηση μπορεί να πετύχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, αν δημιουργήσει αξία είτε μέσω της μείωσης του κόστους της, είτε αυξάνοντας την προσδοκία σύμφωνα με την οποία οι καταναλωτές θα είναι πρόθυμοι να πληρώσουν παραπάνω χρήματα για το προϊόν της.

Μια επιχείρηση διαθέτει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, όταν το ποσοστό κέρδους της είναι πιο υψηλό από το μέσο όρο του κλάδου όπου ανήκει. Αυτό προκύπτει από την αξία, την οποία η επιχείρηση μπορεί να δημιουργήσει για τους καταναλωτές της χάρη στο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Πρόκειται, δηλαδή, για την αξία που δημιουργείται για τους καταναλωτές, μείον το κόστος που αυτή συνεπάγεται για την επιχείρηση.

Σύμφωνα με την Τσακίρη (2004), η επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος προσφέρει στην επιχείρηση τη δυνατότητα:

- Να παράγει με χαμηλό κόστος.
- Να προσφέρει το προϊόν ή τις υπηρεσίες της σε χαμηλότερη τιμή από τους ανταγωνιστές της.
- Να πετυχαίνει σημαντικά κέρδη.
- Να διαφοροποιείται από τους υπόλοιπους.

Βασικοί παράγοντες πάνω στους οποίους στηρίζεται η δημιουργία του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, όπως φαίνεται και από το διάγραμμα που ακολουθεί, είναι οι εξής:

- Η αποδοτικότητα της επιχείρησης.
- Η καινοτομία.
- Η ποιότητα προϊόντων ή υπηρεσιών.
- Η ανταπόκριση του καταναλωτή.

Η αποδοτικότητα της επιχείρησης αναφέρεται στη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στις εισροές και τις εκροές ενός συστήματος. Όσο πιο αποδοτική είναι μια επιχείρηση τόσο λιγότερες εισροές χρειάζεται για την παραγωγή των προϊόντων γεγονός που οδηγεί σε πλεονέκτημα κόστους.

Η καινοτομία αναφέρεται σε οτιδήποτε νέο εφαρμόζεται στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης (συστήματα διοίκησης, δομή, συστήματα παραγωγής κ.λπ.) ή στα προϊόντα που παράγει. Η καινοτομία, όπως και η ποιότητα, μπορεί να συμβάλει στην απόκτηση πλεονεκτήματος κόστους ή διαφοροποίησης. Αποτελεί ίσως τη σημαντικότερη πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, ειδικά σε κλάδους που επηρεάζονται από τις τεχνολογικές εξελίξεις.

Η υψηλή ποιότητα προϊόντων και υπηρεσιών αποτελεί ισχυρό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, δεδομένου ότι εξαιτίας της οι καταναλωτές αποδίδουν μεγαλύτερη αξία στα προϊόντα της. Επομένως, επιδρά θετικά στην κερδοφορία με δυο τρόπους: από τη μια αυξάνει την αξία των προϊόντων και επιτρέπει τη χρέωση υψηλότερων τιμών, και, από την άλλη, αυξάνει την αποδοτικότητα οπότε μειώνει το κόστος ανά μονάδα προϊόντος. Όσο καλύτερη είναι η ποιότητα του προϊόντος τόσο υψηλότερη τιμή μπορεί η επιχείρηση να καθορίσει για το προϊόν αυτό.

Μια επιχείρηση υπερτερεί στην ανταπόκριση πελατών όταν αναγνωρίζει και ικανοποιεί τις ανάγκες των καταναλωτών καλύτερα και γρηγορότερα από τους ανταγωνιστές. Η ικανότητα αυτή συνεισφέρει στη δημιουργία πρόσθετης αξίας για τον πελάτη και στη διαφοροποίηση από τον ανταγωνισμό. Σημαντικοί παράγοντες στην ανταπόκριση πελατών είναι η ανώτερη ποιότητα, η καλύτερη εξυπηρέτηση, η εξατομίκευση των προϊόντων κ.λπ.

1.13.1. Διατηρήσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα

Η απόκτηση και η διατήρηση ενός ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος από μια επιχείρηση συνίσταται στην επιδίωξη επιτυχίας:

- της βέλτιστης απόδοσης,
- της βέλτιστης ποιότητας,
- της ανανέωσης, δηλαδή της καινοτομίας και
- της ανταπόκρισης στις ανάγκες των καταναλωτών.

Η απόφαση μιας επιχείρησης να δημιουργήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα βασίζεται στη διαπίστωση των δυνάμεων και των αδυναμιών της.

Όταν δεν ακολουθείται μια βασική στρατηγική, θα πρέπει να αποφασιστεί είτε να ληφθούν μέτρα για να γίνει η επιχείρηση ηγέτης κόστους, είτε να στρέψει την προσοχή της σε ένα ιδιαίτερο τμήμα της αγοράς, εστίαση, ή να επιτύχει κάτι μοναδικό, διαφοροποίηση.

1.14. Υλοποίηση στρατηγικής

Το στάδιο της υλοποίησης της στρατηγικής αποτελεί εξίσου σημαντικό κομμάτι του στρατηγικού μάνατζμεντ λόγω του ότι μια στρατηγική όσο σωστά και αποδοτικά αν είναι διαμορφωμένη δεν θα είναι επιτυχημένη εάν δεν υλοποιηθεί αποτελεσματικά. Τα δύο αυτά στάδια του στρατηγικού μάνατζμεντ, αν και είναι στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους, η επιτυχία του ενός δεν συνεπάγεται αυτόματα και την επιτυχία του άλλου. (Γεωργόπουλος, 2006).

Το στάδιο δημιουργίας μιας στρατηγικής επικεντρώνεται στην αποτελεσματικότητα, δηλαδή στο κατά πόσο οι στρατηγικές που θα επιλεγούν μπορούν να οδηγήσουν την επιχείρηση στην εκπλήρωση του σκοπού και των στόχων της, ενώ το στάδιο της υλοποίησης μιας στρατηγικής επικεντρώνεται στην αποδοτικότητα, δηλαδή στο κατά πόσο οι στρατηγικές που εφαρμόζονται θα οδηγήσουν στην αύξηση της παραγωγικότητας και απόδοσης ή κερδοφορίας της επιχείρησης εν συγκρίσει με τους ανταγωνιστές της (Θερίου, 2005).

Η διαμόρφωση είναι μια διαδικασία η οποία αφορά κυρίως τα ανώτερα στελέχη της επιχείρησης ενώ η υλοποίηση τα μεσαία και κατώτερα στελέχη,

επηρεάζοντας ολόκληρη την επιχείρηση. Για το λόγο αυτό η διαδικασία της υλοποίησης είναι περισσότερο πολύπλοκη από αυτή της διαμόρφωσης. Επομένως, για να υλοποιηθεί αποτελεσματικά μια στρατηγική θα πρέπει να συντονιστεί και να συνεργαστεί ολόκληρη η επιχείρηση.

1.14.1. Ορισμός υλοποίησης στρατηγικής

Υλοποίηση της στρατηγικής είναι η διαδικασία μέσω της οποίας εφαρμόζονται οι στρατηγικές και οι πολιτικές της επιχείρησης. Η υλοποίηση των στρατηγικών και των πολιτικών πραγματοποιείται μέσω της ανάπτυξης (Wheelen και Hunger, 2008):

- Προγραμμάτων (Programs)
- Προϋπολογισμών (Budgets)
- Διαδικασιών (Procedures)

Όταν η διοίκηση επιλέξει μια στρατηγική, η έμφαση δίνεται στη μετατροπή της σε πράξεις και επιθυμητά αποτελέσματα. Η εφαρμογή της στρατηγικής και η καθοδήγηση ολόκληρης της επιχείρησης για την επιτυχή υλοποίηση της απαιτούν διαφορετικές διοικητικές ικανότητες. Ενώ η επιτυχημένη διαμόρφωση στρατηγικής εξαρτάται από το επιχειρηματικό όραμα, την αξιόπιστη ανάλυση του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης και τη διορατική τοποθέτηση στην αγορά, η επιτυχημένη υλοποίηση μιας στρατηγικής εξαρτάται από την καλή συνεργασία όλων των μελών μιας επιχείρησης, την ενίσχυση των ανταγωνιστικών δυνατοτήτων, την παρακίνηση καθώς και την ανταμοιβή των εργαζομένων έτσι ώστε να υποστηρίζεται πλήρως η στρατηγική.

Η καλή υλοποίηση μιας στρατηγικής απαιτεί ομαδική προσπάθεια. Όλα τα διευθυντικά στελέχη έχουν ευθύνη για την υλοποίηση της στρατηγικής στους τομείς των αρμοδιοτήτων τους και όλοι οι εργαζόμενοι συμμετέχουν στη διαδικασία υλοποίησης της στρατηγικής (Thompson, Strickland και Gamble, 2007).

Πριν ξεκινήσει η υλοποίηση της στρατηγικής, τα ανώτατα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης που έχουν συμβάλει στη διαμόρφωση της στρατηγικής θα πρέπει να απαντήσουν στα επόμενα τρία ερωτήματα:

1. Ποιοι άνθρωποι θα πραγματοποιήσουν το στρατηγικό σχέδιο;
2. Τι πρέπει να γίνει για να επιτύχει η επιχείρηση το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα;

3. Πώς θα κάνουν μέσα στην επιχείρηση αυτό που χρειάζεται να γίνει;

Αν η διοίκηση δεν καταφέρει να απαντήσει αποτελεσματικά στα παραπάνω βασικά ερωτήματα, ακόμη και η πιο καλά σχεδιασμένη στρατηγική είναι πολύ δύσκολο να φέρει το επιθυμητό αποτέλεσμα.

1.14.2. Προγράμματα

Πρόγραμμα είναι η περιγραφή των ενεργειών και των βημάτων που απαιτούνται για την επίτευξη ενός σχεδίου ή την υλοποίηση μιας στρατηγικής. Τα προγράμματα επομένως προσανατολίζουν, δίνουν σε μία επιχείρηση κατευθυντήριες γραμμές δράσης (Παπαδάκης, 2007). Παραδείγματα προγραμμάτων μπορεί να είναι διαφημιστικά προγράμματα, προγράμματα μάρκετινγκ για την αύξηση των πωλήσεων, εκπαιδευτικά προγράμματα για την εξειδίκευση του προσωπικού.

Κατά την ανάπτυξη και υλοποίηση των διαφόρων προγραμμάτων πρέπει να δοθεί έμφαση στα επόμενα θέματα (Wheelen και Hunger, 2008):

1. Εφικτότητα των προγραμμάτων: αν μπορούν να αποτελέσουν τα προτεινόμενα προγράμματα ένα συνεπές και σταθερό σύστημα, λόγω του γεγονότος ότι επηρεάζουν τη σταθερότητα ολόκληρου του συστήματος της επιχείρησης.
2. Σειρά εκτέλεσης τους: από πού πρέπει να ξεκινήσει η αλλαγή και αν επηρεάζεται σημαντικά η επιτυχία της υλοποίησης από τη σειρά εκτέλεσης τους.
3. Τοποθεσία: πόσο εύκολο και με τι κόστος είναι να αναδιοργανώσουμε τις υπάρχουσες εγκαταστάσεις ώστε να μπορέσουν να καθιερωθούν τα νέα προγράμματα.
4. Ρυθμός και έκταση των πραγματοποιούμενων αλλαγών: η αλλαγή μπορεί να επιδιωχθεί αργά ή γρήγορα, σταδιακά ή ολοκληρωτικά με διαφορετικές συνέπειες στην αποδοχή της και την επιτυχία της.
5. Αξιολογήσεις των stakeholders: ποια προγράμματα προσφέρουν τη μεγαλύτερη αξία για την επιχείρηση, έχουν αγνοηθεί τυχόν σοβαρές αλληλεπιδράσεις από την υλοποίηση των νέων προγραμμάτων.

1.14.3. Προϋπολογισμοί

Μετά την ανάπτυξη των προγραμμάτων αρχίζει η διαδικασία για την ανάπτυξη των προϋπολογισμών. Ο προϋπολογισμός αποτελεί τη ποσοτική έκφραση ενός προγράμματος, είναι δηλαδή η ανάλυση του πόσο θα κοστίσει μία συγκεκριμένη διαδικασία στην επιχείρηση, καθώς και τα κέρδη που αναμένονται από αυτή τη διαδικασία. Σε πολλές επιχειρήσεις, πριν την έγκριση κάποιου προγράμματος υπολογίζεται η ποσοστιαία απόδοση του και αυτό συμβαίνει γιατί μία ιδανική αρχικά στρατηγική μπορεί να είναι ασύμβατη μετά την κοστολόγηση συγκεκριμένων προγραμμάτων. Καμία στρατηγική ή επιμέρους προγράμματα, όσο φιλόδοξα και αν είναι, δεν πρόκειται να εφαρμοστούν αν κριθεί ότι η απόδοσή τους και τα αναμενόμενα κέρδη της επένδυσης είναι ανεπαρκή. Επομένως οι προϋπολογισμοί αναπτύσσονται για την διαφύλαξη των εταιρικών κεφαλαίων της επιχείρησης (Thompson & Martin, 2005).

1.14.4. Διαδικασίες

Οι διαδικασίες ή Standard Operations Procedures (SOPs) αποτελούν βασικό συστατικό μέρος των προγραμμάτων και είναι οι λεπτομερείς τρόποι εκτέλεσης των αναγκαίων για την υλοποίηση των προγραμμάτων δραστηριοτήτων. Ουσιαστικά οι διαδικασίες αυτές δίνουν με λεπτομέρεια τις διάφορες ενέργειες που πρέπει να γίνουν για την ολοκλήρωση των προγραμμάτων της επιχείρησης. Η συχνή ανανέωση των διαδικασιών είναι πολύ σημαντική ώστε να γίνονται αντιληπτές οι μεταβολές στην τεχνολογία και την επιλεγμένη στρατηγική. Διακρίνονται από μεγάλη συνοχή και επαναλαμβανόμενες ενέργειες σε αντίθεση με τα προγράμματα τα οποία υποδιαιρούνται σε μικρότερες επιμέρους διαδικασίες (Wheelen & Hunger, 2008).

1.14.5. Ενέργειες πριν την υλοποίηση της στρατηγικής

Η επιτυχημένη υλοποίηση μιας στρατηγικής εξαρτάται σε πολύ μεγάλο βαθμό από το ικανό προσωπικό, τις θεμελιώδεις ικανότητες και τις ανταγωνιστικές δυνατότητες καθώς και από την αποτελεσματική εσωτερική οργάνωση της επιχείρησης. Επομένως οι τρεις κύριες ενέργειες που απαιτούνται για την οικοδόμηση ενός οργανισμού ικανού για να υλοποιήσει επιτυχημένα μια στρατηγική είναι (Thompson, Strickland & Gamble, 2007):

1. Στελέχωση του οργανισμού (staffing): τοποθέτηση των κατάλληλων ανθρώπων στις κατάλληλες θέσεις. Η σύσταση ισχυρής διοικητικής ομάδας σε συνδυασμό με την προσέλκυση και διατήρηση εργαζομένων που διαθέτουν την απαραίτητη εμπειρία, τεχνικές δεξιότητες και ικανότητες είναι πρωταρχικής σημασίας. Σύμφωνα με τους Thompson, Strickland και Gamble (2007), σε πολλές εταιρείες η προσθήκη στη βάση μιας εταιρείας ταλαντούχων εργαζομένων και η οικοδόμηση διανοητικών ικανοτήτων είναι πιο σημαντικές ενέργειες από τις επιπλέον επενδύσεις σε μηχανολογικό εξοπλισμό, εργοστάσια κλπ. Στόχος όλων των εταιρειών είναι η μετατροπή ολόκληρου του εργατικού δυναμικού (διευθυντών και απλών εργαζομένων) σε μια δεμένη και ταλαντούχα ομάδα.

2. Δημιουργία θεμελιωδών ικανοτήτων και ανταγωνιστικών δυνατοτήτων:

Η καλή υλοποίηση της στρατηγικής απαιτεί την εφαρμογή των επιθυμητών ικανοτήτων και δυνατοτήτων, την αναβάθμισή τους και τη μετέπειτα τροποποίηση τους καθώς εξελίσσονται οι συνθήκες της αγοράς.

Ωστόσο, η οικοδόμηση ικανοτήτων και δυνατοτήτων είναι μία διαδικασία με πολλά στάδια που πραγματοποιείται σε μεγάλο χρονικό διάστημα.

Η διαδικασία αυτή χωρίζεται σε τρία στάδια:

a) αρχικά την επιλογή ανθρώπων με τις απαιτούμενες ικανότητες, δεξιότητες και εμπειρία την αναβάθμιση αυτών καθώς και τη δημιουργία μιας κοινής οργανωτικής ικανότητας,

b) με τη συνεχόμενη απόκτηση εμπειρίας και τη συνεχή εκπαίδευση των εργαζομένων εξελίσσεται σε μία αποδεδειγμένα αληθινή ικανότητα ή δυνατότητα,

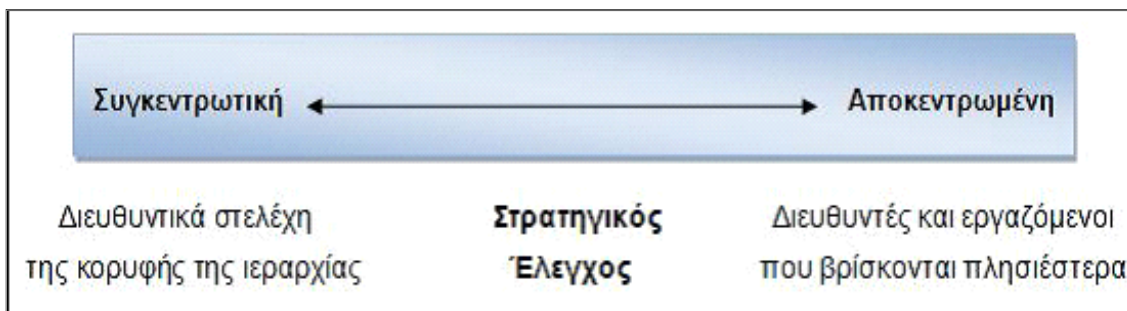
c) με την τελειοποίηση της τεχνογνωσίας των εργαζομένων και τη συνεχή βελτίωση τους στη διεξαγωγή μιας δραστηριότητας ώστε η εταιρεία να γίνεται καλύτερη από

τους ανταγωνιστές της στη συγκεκριμένη δραστηριότητα, η θεμελιώδης ικανότητα μετατρέπεται σε ξεχωριστή ικανότητα δημιουργώντας έτσι σοβαρή υποψηφιότητα για απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Η ανάπτυξη ικανοτήτων και δυνατοτήτων που είναι πολύ δύσκολο ή δαπανηρό να αντιγραφεί από τους ανταγωνιστές βελτιώνει την υλοποίηση της στρατηγικής και δίνει τη δυνατότητα απόκτησης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

3. Δόμηση του οργανισμού και της εργασιακής προσπάθειας:

Η οργάνωση των δραστηριοτήτων της αλυσίδας αξίας και των επιχειρηματικών διαδικασιών καθώς και ο καθορισμός του βαθμού εξουσίας για τη λήψη αποφάσεων αποτελούν καίρια θέματα ενός οργανισμού που επιθυμεί την αποτελεσματική υλοποίηση της στρατηγικής της. Η σωστή επιλογή για το ποιες δραστηριότητες της αλυσίδας αξίας της επιχείρησης (κάποιες δραστηριότητες της αλυσίδας αξίας είναι πάντα πιο κρίσιμες για τη στρατηγική επιτυχία και το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε σχέση με άλλες) θα διεξαχθούν εσωτερικά και ποιες θα εκχωρηθούν σε τρίτους μπορεί να οδηγήσει σε πολλά πλεονεκτήματα όπως: χαμηλότερο κόστος, ταχύτερη λήψη αποφάσεων κλπ. Επίσης, θα πρέπει να εξασφαλιστεί ο εσωτερικός συντονισμός των διαφόρων μονάδων μεταξύ τους καθώς και η συνεργασία με τους κατάλληλους εξωτερικούς προμηθευτές και η δημιουργία συμμάχων ή συμπράξεων συνεργασίας επειδή παρουσιάζονται άμεσες ευκαιρίες που ανοίγουν την πόρτα σε μελλοντικές δυνατότητες. Τέλος, ο καθορισμός του βαθμού εξουσίας που θα παραχωρηθεί σε κάθε μονάδα και κάθε εργαζόμενο οδηγεί σε διάφορες οργανωτικές δομές όπως φαίνεται και στο διάγραμμα 12 που ακολουθεί:

Διάγραμμα 12: Οργανωτικές δομές σύμφωνα με τον βαθμό εξουσίας και ελευθερίας στη λήψη αποφάσεων



Σύμφωνα με τη συγκεντρωτική οργανωτική δομή οι αποφάσεις για τα περισσότερα σημαντικά θέματα θα πρέπει να προωθούνται στα διοικητικά στελέχη της κορυφής της ιεραρχίας που διαθέτουν και την εμπειρία και την εξειδίκευση. Αντίθετα, σύμφωνα με την αποκεντρωμένη οργανωτική δομή η αρμοδιότητα για τη λήψη αποφάσεων θα πρέπει να βρίσκεται στα χέρια των ανθρώπων που βρίσκονται πλησιέστερα και είναι πιο εξοικειωμένοι και έχουν μεγαλύτερη πείρα πάνω στα συγκεκριμένα θέματα (Thompson & Martin, 2005).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ STRATEGIC MANAGEMENT

2.1. Ορισμός της Διοικητικής Λογιστικής

Όταν μιλάμε για τη Διοικητική Λογιστική αναφερόμαστε στον κλάδο της λογιστικής επιστήμης, η οποία διαμορφώνεται βάσει της στρατηγικής μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Σχετίζεται με το προσδιορισμό, τη συλλογή, την ανάλυση, την οργάνωση και τελικά την εμφάνιση στοιχείων χρηματοοικονομικού ή μη χαρακτήρα, με σκοπό τα στοιχεία αυτά να αξιοποιηθούν από τη διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού και να ελεγχθούν και κατόπιν να αξιολογηθούν σύμφωνα με την εφαρμοζόμενη στρατηγική της εταιρείας, ώστε να γίνει η ορθότερη χρήση των πόρων που υπάρχουν.

Η Διοικητική Λογιστική, με τις πληροφορίες που παρέχει, συμβάλλει στη διευκόλυνση του management στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, που αφορούν οικονομικά, αλλά και στρατηγικά θέματα της εταιρείας. Όσο πιο καλά λειτουργεί ο ρόλος της Διοικητικής Λογιστικής, τόσο πιο σωστές θα είναι οι αποφάσεις που λαμβάνονται σύμφωνα με τη στρατηγική της εταιρείας και τελικά αυξάνεται η αποδοτικότητα της επιχείρησης ή του οργανισμού (Κόεν, 2003).

Εκτός από τη λήψη αποφάσεων, η Διοικητική Λογιστική επεξεργάζεται πληροφορίες με σκοπό να πραγματοποιηθούν μια σειρά από διοικητικές λειτουργίες, όπως ο ορθός προγραμματισμός των στρατηγικών σχεδίων, η σωστή διοίκηση των καθημερινών εταιρικών ενεργειών και τέλος ο ορθός εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος.

2.2. Οι προσεγγίσεις της Διοικητικής Λογιστικής σύμφωνα με τις διαστάσεις του εσωτερικού και εξωτερικού management

2.2.1. Εσωτερικό management

Η Διοικητική Λογιστική επεξεργάζεται δεδομένα από το οικονομικό παρελθόν της εταιρείας και των εμπορικών συναλλαγών που έχει διαπράξει. Στόχος της, βάσει του εσωτερικού management, είναι να αυξηθεί η αποδοτικότητα της επιχειρηματικής μονάδας. Σε αυτή την περίπτωση, η Διοικητική Λογιστική στηρίζεται κάθε φορά για τις μετρήσεις της σε μια συγκεκριμένη συναλλακτική περίοδο και στοχεύει στη λήψη απόφασης για ένα συγκεκριμένο θέμα.

Το εσωτερικό management κατευθύνει τη Διοικητική Λογιστική να δίνει μεγαλύτερη βαρύτητα στις μετρήσεις που αφορούν τις εκροές της παραγωγής και τις υπηρεσίες του προσφέρει ένας οργανισμός. Ο χρόνος ανάλυσης είναι οι παρούσες εταιρικές ενέργειες (Wheelen & Hunger, 2008).

2.2.2. Εξωτερικό management

Βάσει του εξωτερικού στρατηγικού management, η Διοικητική Λογιστική επεξεργάζεται πολλά και διαφορετικά δεδομένα, που πηγάζουν από ποικίλες στρατηγικές τεχνικές. Με τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η Διοικητική Λογιστική, συγκρίνει την αποδοτικότητα της δεδομένης εταιρείας, με παρεμφερείς δραστηριότητες του κλάδου.

Όσον αφορά στο χρονικό υπόβαθρο, τα στοιχεία που συλλέγει η Διοικητική Λογιστική αφορούν μια μακροσκελή χρονική περίοδο. Αναλύει τα δεδομένα του παρελθόντος, τα προσαρμόζει στο παρόν και σχεδιάζει μελλοντικές πρακτικές.

Σημαντικό ρόλο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων για τη Διοικητική Λογιστική παίζουν οι παράγοντες που διαμορφώνουν τη λήψη απόφασης, αλλά και οι πιθανές συνέπειες της εκάστοτε απόφασης. Σημαντικό ρόλο παίζει το ανταγωνιστικό περιβάλλον του παραγόμενου προϊόντος ή της προσφερόμενης υπηρεσίας. Στόχος της είναι να καταλήξει στις πιο αποδοτικές ενέργειες που θα ενισχύσουν τον ανταγωνιστικό χαρακτήρα της εταιρείας (Wheelen & Hunger, 2008).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

3.1. Οι διαστάσεις της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

3.1.1. Προσανατολισμός της προσοχής

Η διάσταση αυτή της διοικητικής λογιστικής αφορά σε θέματα διαμερισμού των αρμοδιοτήτων, καθώς και απόδοσης ευθυνών για τις διάφορες μετρήσεις. Ένας από τους ρόλους της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής είναι να δώσει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως "Ποιός είναι ο υπεύθυνος για την επιτυχία αυτή;", "Ποιός είναι ο αρμόδιος να αναλάβει δράση τώρα;". Αφού και οι αρμοδιότητες των managers είναι ποικίλες, με αποτέλεσμα συχνά ο χρόνος τους να είναι ελάχιστος, απευθύνονται στους λογιστές της επιχείρησης/οργανισμού ώστε να τους υποδείξουν τις απαραίτητες λεπτομέρειες αναφορικά με το κόστος των πληροφοριών για τις διαδικασίες και τις λειτουργίες τις οποίες θα πρέπει να ελέγχουν. Ένας τρόπος είναι η έμφαση στο κόστος που έχει ξεπεράσει τα αναμενόμενα όρια. Στη διαδικασία αυτή σημαντική είναι η τιμιότητα και η έγκαιρη πληροφόρηση (Ward, 1992).

Κύρια αρμοδιότητα της Διοικητικής Λογιστικής είναι να παρέχει στους managers χρήσιμα στοιχεία, ώστε να κατέχουν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι η Διοικητική Λογιστική κατέχει σημαντικό ρόλο στο σχεδιασμό του strategic management. Οι επιχειρήσεις θεωρούν απειλή την εμφάνιση νέων ανταγωνιστικών επιχειρήσεων στον κλάδο, διότι υπάρχει ενδεχόμενο μείωσης του κέρδους της επιχείρησης από υποκατάστατα προϊόντα ή υπηρεσίες. Στοιχεία όπως πληροφορίες για τις εν δυνάμει διαπραγματεύσεις από τους προμηθευτές της επιχείρησης/οργανισμού, τη διαπραγματευτική αξία των αγοραστών της επιχείρησης, καθώς και τον ισχυρό ανταγωνισμό στον κλάδο μεταξύ των εδραιωμένων επιχειρήσεων, αν και είναι γνωστά στους διευθυντές μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού ανεπίσημα, θα πρέπει να υποστούν επεξεργασία από τον αρμόδιο λογιστή, ώστε να συγκεντρωθούν τα απαραίτητα στοιχεία για την εκάστοτε επιχείρηση/οργανισμό (Ward, 1992).

3.1.2. Επίλυση προβλημάτων

Ένας σωστός manager θα πρέπει να είναι σε θέση να διακρίνει την αιτία του εκάστοτε προβλήματος και να μπορεί να τη συνδέσει με τις πληροφορίες που διαθέτει. Πολλές φορές, όμως, τα άτομα που είναι υπεύθυνα για τη λήψη αποφάσεων δυσκολεύονται να παραδεχτούν την αδυναμία του στρατηγικού τους σχεδιασμού ο οποίος οδήγησε και σε δυσάρεστο αποτέλεσμα, με αποτέλεσμα να συνεχίζουν το λανθασμένο σχεδιασμό (Ward, 1992).

Στην περίπτωση αυτή, ο ρόλος του λογιστή της διοικητικής λογιστικής είναι να παρουσιάσει στον manager μια πληθώρα εναλλακτικών δράσεων, ώστε να του αποδείξει ότι η ως τώρα δράση τους δεν πρόκειται να τους οδηγήσει στο επιθυμητό αποτέλεσμα. Ο λογιστής θα πρέπει με αντικειμενικά στοιχεία να παρουσιάσει μια αναλυτική βάση, πάνω στην οποία αφού εξεταστούν τα διάφορα κίνητρα και οι επιδιώξεις κάθε manager, να οδηγηθεί τελικά στην επίλυση του προβλήματος, μέσω μιας ορθολογικής στρατηγικής, ακόμη και αν σημαντικό ρόλο σε αυτή τη διαδικασία παίζουν και μη οικονομικές παράμετροι.

3.1.3. Σχεδιασμός και Έλεγχος για την κερδοφορία (Profit Planning and Control, PPC)

Ο σχεδιασμός των δράσεων μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, αλλά και ο έλεγχος των διενεργούμενων σχεδιασμών θα πρέπει να παρέχουν στην επιχείρηση ή στον οργανισμό το μέγιστο όφελος/ κέρδος. Για να επιτευχθεί αυτό, θα πρέπει (Bell, Jan, Ansari Shahid, Klammer, Thomas & Lawrence, Carol, 2011):

1. Η διοίκηση να ορίζει το σχεδιασμό δράσεων, να οργανώνει τις διαδικασίες, να στελεχώνει επιτυχώς τα διάφορα τμήματα, να ασκεί αποτελεσματική ηγεσία και αποτελεσματικό έλεγχο στον κάθε τομέα.
2. Η διοίκηση κάθε τμήματος να δεσμεύεται για την αποτελεσματική συμβολή της σε κάθε επίπεδο του management.
3. Να υπάρχει τέτοιου είδους οργάνωση, ώστε να κρίνονται σαφείς οι αρμοδιότητες του management, τα όρια εξουσίας και ευθύνης σε όλα τα

επίπεδα του οργανισμού, αλλά και διαρκής συντονισμός των δραστηριοτήτων του management.

4. Να διενεργείται συνεχής στρατηγικός σχεδιασμός, τροφοδότηση του συστήματος με νέα δεδομένα, έλεγχος των διαδικασιών και επανατροφοδότηση με τα νέα δεδομένα και σχεδιασμός εκ νέου μέσω καναλιών επικοινωνίας.
5. Σύντομος σχεδιασμός.
6. Πρόγραμμα λογιστικής υπευθυνότητας.
7. Πρόγραμμα συμπεριφορικού management.

Οι διαδικασίες του σχεδιασμού και ελέγχου που στοχεύει στο κέρδος, πρέπει να βασίζονται σε υγιή οργανωτική δομή με σαφή όρια εξουσίας και ευθύνης προκειμένου να είναι αποτελεσματικές και με μέγιστη απόδοση.

3.2. Στρατηγική και δομές της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής

Οι οργανωτικές δομές της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής είναι σύνολα οργανώσεων, τα οποία λειτουργούν γύρω από ένα κοινό προφίλ, σύμφωνα με ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά, όπως η στρατηγική, η δομή μιας επιχείρησης και η διαδικασία λήψης αποφάσεων (Ketchen et al, 1993), (Ferguson & Ketchen, 1999), (Moore & Yuen, 2001). Η δομική αυτή προσέγγιση ισχυρίζεται ότι η πληροφόρηση σχετικά με την οργανωτική δομή μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού μπορούν να επιτευχθούν εάν οι επιχειρήσεις/οργανισμοί γίνονται αντιληπτές ως ενιαίες οντότητες με συγκεντρωτικό χαρακτήρα, που στηρίζεται σε συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, παρά σαν ξεχωριστές οντότητες που πρέπει να εξετάζονται μεμονωμένα (Fiss, 2007).

Στις παρακάτω υποενότητες, παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά της στρατηγικής μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, που συνδέονται με τις οργανωτικές δομές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

3.2.1. Η οργανωτική κουλτούρα μιας επιχείρησης

Κάθε εταιρεία έχει τη δική της μοναδική κουλτούρα. Εκτός από τη δομή, και η κουλτούρα της επιχείρησης θα πρέπει να είναι συμβατή με την υιοθετούμενη στρατηγική. Η εταιρική κουλτούρα αναφέρεται στο χαρακτήρα του εργασιακού κλίματος και της ταυτότητας της εταιρείας, όπως αυτά διαμορφώνονται από τις βασικές της αξίες, τις πεποιθήσεις, τις επιχειρηματικές αρχές, τις παραδόσεις, τους βαθιά ριζωμένους κανόνες συμπεριφοράς, τις εργασιακές πρακτικές και την τεχνοτροπία λειτουργίας της εταιρείας (Thompson, Strickland & Gamble, 2007). Πρόκειται πράγματι για μια διάσταση των επιχειρήσεων η οποία στο σύγχρονο περιβάλλον θεωρείται ιδιαίτερα κρίσιμη, αν όχι η πλέον κρίσιμη, για την αποτελεσματικότητα, την ανταγωνιστικότητα και τη μακροπρόθεσμη επιτυχία.

Η ανώτατη διοίκηση κάθε επιχείρησης έχει καθήκον να δημιουργήσει, ή να διατηρήσει και να βελτιώσει το υπάρχον σύστημα επιχειρησιακής της κουλτούρας κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να παρακινεί όλο το προσωπικό στην υποστήριξη των προτεινόμενων στρατηγικών, άρα και των αλλαγών που απαιτούνται στο εσωτερικό της επιχείρησης για την εφαρμογή των στρατηγικών (Θερίου, 2005).

Οι κουλτούρες των εταιρειών ποικίλουν σε δύναμη και επιρροή. Μερικές είναι βαθιά ριζωμένες και έχουν μεγάλο αντίκτυπο στις δραστηριότητες και τους κανόνες συμπεριφοράς μιας εταιρείας. Άλλες είναι αδύναμες και ασκούν συγκριτικά μικρή επιρροή στις λειτουργίες μιας επιχείρησης. Οι ισχυρές εταιρικές κουλτούρες λειτουργούν ως παράγοντας προαγωγής της υψηλής επίδοσης. Σε μια εταιρεία με αδύναμη κουλτούρα μπορεί να υπάρχουν πολλές υποκουλτούρες όπου παρουσιάζονται ελλείψεις αξιών και αρχών. Ως συνέπεια, οι αδύναμες κουλτούρες παρέχουν λίγη ή ελάχιστη βοήθεια στην υλοποίηση της στρατηγικής. Όσο πιο στενά συνδεδεμένες είναι η κουλτούρα με τη στρατηγική τόσο περισσότερο η κουλτούρα καθοδηγεί το προσωπικό της εταιρείας στο να υιοθετεί συμπεριφορές και λειτουργικές πρακτικές που οδηγούν στη σωστή υλοποίηση της στρατηγικής.

Η αλλαγή της κουλτούρας μιας εταιρείας αποτελεί ένα από τα πιο δύσκολα καθήκοντα της διοίκησης, επειδή μόλις εδραιωθεί μια κουλτούρα είναι πολύ δύσκολο να αλλάξει. Ο μοναδικός μη ορατός παράγοντας, που διακρίνει τις αποτυχημένες από

τις επιτυχημένες προσπάθειες αλλαγής κουλτούρας είναι η ικανή ηγεσία (leadership) στα ανώτερα στρώματα της ιεραρχίας.

3.2.2. Η ηγεσία

Ηγεσία (leadership) είναι η ικανότητα των διοικούντων να επιβλέπουν αλλά και να συνεργάζονται με τους υφισταμένους τους για την αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη εκτέλεση του έργου που τους έχει ανατεθεί, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι της επιχείρησης. Για να το επιτύχουν αυτό χρειάζεται να δίνουν όραμα, προοπτική, κατεύθυνση (Χυτήρης, 2001).

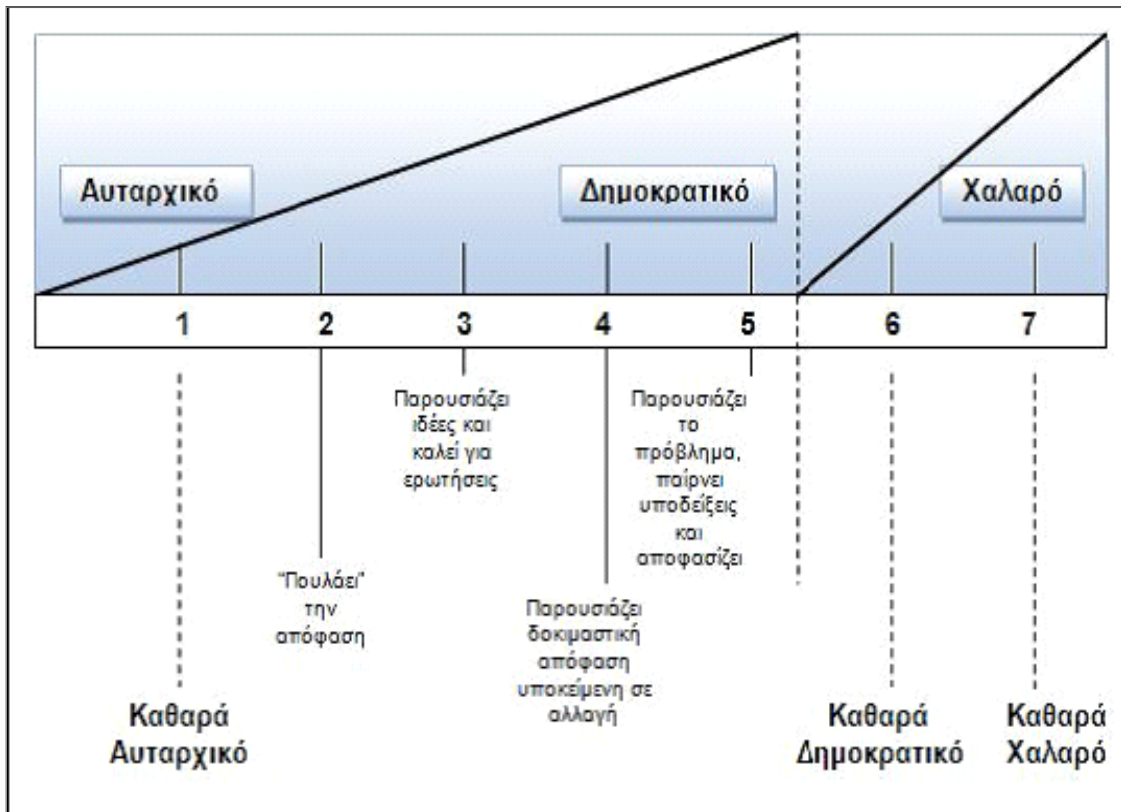
Στις επιχειρήσεις η ηγεσία αποτελεί παράγοντα κλειδί, αφού προσδιορίζει τη συμπεριφορά και το βαθμό αξιοποίησης της δυναμικότητας των εργαζομένων και κατά συνέπεια τη λειτουργία και ανάπτυξή τους. Χωρίς τη λειτουργία της ηγεσίας, λειτουργίες όπως ο προγραμματισμός, η οργάνωση, η στελέχωση και ο έλεγχος από μόνες τους δεν είναι ικανές να προχωρήσουν στην αποτελεσματική υλοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Η ηγεσία σε μια επιχείρηση ασκείται συνήθως από τα ανώτερα στελέχη και συνήθως από τον ιδιοκτήτη της εταιρείας.

Τα τρία βασικά στυλ ηγεσίας με κριτήριο τον τρόπο λήψης απόφασης από τον ηγέτη είναι:

1. Το αυταρχικό στυλ ηγεσίας, όπου ο ηγέτης παίρνει μόνος του τις αποφάσεις και τις μεταβιβάζει στην ομάδα για εκτέλεση.
2. Το δημοκρατικό στυλ ηγεσίας, όπου ο ηγέτης λαμβάνει σοβαρά υπόψη του τις απόψεις, τις προτάσεις και τις επιθυμίες των μελών της ομάδας και πολλές φορές ζητά τη συμμετοχή τους στη διαδικασία λήψης απόφασης.
3. Το εξουσιοδοτικό στυλ ηγεσίας, όπου η ομάδα παίρνει τις αποφάσεις μόνη της χωρίς να την επηρεάσει ο ηγέτης επειδή ο ρόλος του είναι πολύ περιορισμένος.

Τα τρία παραπάνω στυλ ηγεσίας παρουσιάζονται σε μια κλίμακα στο διάγραμμα που ακολουθεί:

Διάγραμμα 13: Τα τρία βασικά στυλ ηγεσίας



Η ηγεσία δεν ταυτίζεται με το μάνατζμεντ αλλά αποτελεί ένα μέρος αυτού, στην ουσία η ηγεσία και το μάνατζμεντ είναι συμπληρωματικά και αλληλοσυμπληρούμενα συστήματα. Σύμφωνα με τους Bennis & Nanus «Οι managers είναι αυτοί που κάνουν τα πράγματα σωστά, ενώ οι ηγέτες είναι αυτοί που κάνουν τα σωστά πράγματα» (Μπουραντάς, 2002).

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ των manager και των ηγετών:

Πίνακας 3: Διαφορές μεταξύ ηγετών και manager

MANAGER	ΗΓΕΤΗΣ
<ul style="list-style-type: none"> • Διορίζεται. • Χρησιμοποιεί νόμιμη δύναμη (εξουσία). • Δίνει οδηγίες-εντολές, ανταμοιβές-τιμωρίες. • Ελέγχει. • Δίνει έμφαση στις διαδικασίες, στα συστήματα και στη λογική. • Κινείται σε προκαθορισμένα-τυπικά πλαίσια. • Δέχεται και διαχειρίζεται την κατεστημένη κατάσταση. • Αποδέχεται την πραγματικότητα. • Βραχυπρόθεσμη προοπτική. • Κάνει τα πράγματα σωστά. 	<ul style="list-style-type: none"> • Αναδεικνύεται. • Χρησιμοποιεί προσωπική δύναμη. • Περνά όραμα, εμπνέει, πείθει. • Κερδίζει εμπιστοσύνη. • Δίνει έμφαση στους ανθρώπους, τα συναισθήματα. • Ανοίγει ορίζοντες, διευρύνει τα πλαίσια. • Προκαλεί το κατεστημένο, κάνει αλλαγές, καινοτομεί. • Ερευνά την πραγματικότητα. • Μακροπρόθεσμη προοπτική. • Κάνει τα σωστά πράγματα.

Η άσκηση ηγεσίας επηρεάζει τόσο τη διαμόρφωση της στρατηγικής, όπου είναι απαραίτητη στη δημιουργία του οράματος και στη καθοδήγηση της επιχείρησης, όσο και την υλοποίηση της στρατηγικής, όπου παίζει κεντρικό ρόλο στην υιοθέτηση της στρατηγικής και στην παρακίνηση των μελών της επιχείρησης για να επιτύχει τους στόχους της. Είναι γεγονός ότι οι επιχειρήσεις επηρεάζονται σε τέτοιο βαθμό από τον ηγέτη τους που ταυτίζονται πολλές φορές με αυτόν, αν και είναι μεγάλο λάθος να παραβλέπεται ή να υποτιμάται η συμβολή του συνόλου της ηγετικής ομάδας της επιχείρησης. Ένας επιτυχημένος ηγέτης δεν είναι δυνατό να καθοδηγεί μια επιχείρηση μόνος του, αλλά πρέπει να υποστηρίζεται από μια εξίσου καλή ηγετική ομάδα με τη βοήθεια της οποίας διοικεί και ελέγχει την επιχείρηση (Μπουραντάς, 2002).

3.2.3. Η διοίκηση της αλλαγής

Οι επιχειρήσεις, σήμερα, στην προσπάθεια τους να υλοποιήσουν την εκάστοτε στρατηγική είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν συχνές και ουσιαστικές αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν. Αυτό συμβαίνει διότι βρίσκονται σε συνεχή και δυναμική αλληλεπίδραση με ένα ταχύτατα μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Παρότι η υλοποίηση της στρατηγικής συνεπάγεται πολλές φορές μικρές ή μεγάλες αλλαγές (μέσα στην επιχείρηση με σκοπό την επίτευξη των σκοπών της), αυτές δεν είναι πάντοτε εύκολο να συμβούν. Συνεπώς, η κατανόηση των προβλημάτων που μπορεί να ανακύψουν στην προσπάθεια εισαγωγής μιας αλλαγής αποτελεί ιδιαίτερα σημαντική ικανότητα που πρέπει να διαθέτουν τα διοικητικά και κυρίως τα ηγετικά στελέχη (Thompson & Martin, 2005).

Οι αιτίες που πολλές επιχειρήσεις δεν μπορούν να πραγματοποιήσουν αλλαγές και να προσαρμοστούν στις εξελίξεις του περιβάλλοντος είναι:

1. Ο εφησυχασμός στην υφιστάμενη κατάσταση, κυρίως για τα επιτυχημένα στελέχη.
2. Η ατομική αδράνεια, δηλαδή η συνήθεια της κατεστημένης κατάσταση και η αβεβαιότητα για αλλαγή δημιουργεί στο άτομο αδράνεια, αντίσταση στην αλλαγή.
3. Η ομαδική αδράνεια ως συνέπεια της ατομικής αδράνειας.

Το μέγεθος των επιπτώσεων μιας αλλαγής και της αντίστασης στην αλλαγή επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες όπως: το μέγεθος της αλλαγής, ο ρυθμός της αλλαγής, τα χαρακτηριστικά και η ευελιξία των μελών της επιχείρησης και η ικανότητα της ηγεσίας στην αποτελεσματική διαχείριση της αλλαγής (Johnson & Scholes, 2002).

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται συνήθη εμπόδια που προκύπτουν κατά την επιβολή μιας αλλαγής:

Πίνακας 4: Εμπόδια κατά την επιβολή μιας αλλαγής

ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ
<ul style="list-style-type: none"> • Έλλειψη ικανοτήτων Διοίκησης Αλλαγών • Ανεπαρκής ηγεσία της αλλαγής • Ανεπαρκής υποστήριξη από την ανώτερη διοίκηση • Ανεπαρκής επικοινωνία • Έλλειψη οράματος • Μη προσαρμογή της κουλτούρας • Περιορισμένοι πόροι • Βραχυπρόθεσμη προοπτική

Υπάρχουν τρεις τύποι αλλαγών, ανάλογα με τη δυνατότητα αντίδρασης του οργανισμού στις πιέσεις του εξωτερικού και του εσωτερικού περιβάλλοντος.

Οι τύποι αυτοί είναι οι εξής (Χυτήρης, 2001):

1. Επιβαλλόμενη ή απρογραμμάτιστη: επιβάλλεται στην επιχείρηση να αλλάξει λόγω της πολιτείας, ειδικών νόμων κλπ.
2. Φυσιολογική ή αναμενόμενη (προγραμματισμένη): αναμένεται ως αποτέλεσμα της δραστηριότητας της επιχείρησης ενώ ταυτόχρονα η αντίδραση έχει προγραμματιστεί έγκαιρα, π.χ. διεύρυνση του μεριδίου αγοράς.
3. Διαπραγματεύσιμη: η αλλαγή που πρόκειται να υιοθετηθεί αποτελεί αντικείμενο συζήτησης των ενδιαφερομένων, π.χ. δημιουργία κυλικείου για το προσωπικό.

Κάθε αλλαγή συνεπάγεται διαφορετικό τρόπο αντιμετώπισης της αντίστασης της επιχείρησης. Επομένως ανάλογα με τα χαρακτηριστικά της εκάστοτε σχεδιαζόμενης αλλαγής και του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης, κάθε μορφή αλλαγής είναι πιθανό να αποδειχθεί εξίσου αποτελεσματική (Χυτήρης, 2001).

3.3. Οι τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

Για να έχει στρατηγικό χαρακτήρα η λογιστική διαχείριση θα πρέπει να συμβάλει με το ρόλο της στην υλοποίηση των βασικών στρατηγικών του management. Οι στρατηγικές αυτές είναι: η διαχείριση ποιότητας, η διαχείριση κόστους και η διαχείριση χρόνου. Αυτές σε συνδιασμό με την παροχή των σωστών πληροφοριών:

1. θα συνδέουν τις καθημερινές ενέργειες των managers με τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης ή του οργανισμού.
2. θα επιτρέπουν στους managers να διαχειρίζονται με το σωστό τρόπο τη θέση της επιχείρησης ή του οργανισμού απέναντι στους πελάτες, τους προμηθευτές, τους εμπόρους, προς επίτευξη στρατηγικών στόχων.
3. θα επιτρέπεται η λήψη μιας μακροπρόθεσμης απόφασης σχετικά με τις οργανωτικές και στρατηγικές δομές και δράσεις της επιχείρησης.

3.3.1. Η σύνδεση με τις καθημερινές ενέργειες των managers

Ο επιτυχημένος ρόλος της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής βρίσκεται στο να συνδέει τις καθημερινές ενέργειες των managers με το χαμηλότερο δυνατό κόστος για την επιχείρηση ή τον οργανισμό. Κάθε εργαζόμενος θα πρέπει να έχει επίγνωση των στόχων της επιχείρησης/οργανισμού και η επιχείρηση να έχει άριστη επικοινωνιακή στρατηγική, ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι της εταιρείας. Αυτό σημαίνει ότι ακόμη και ο πιο χαμηλός εργατής/υπάλληλος μιας επιχείρησης θα πρέπει να βρίσκεται σε θέση να συνδέσει τις ενέργειές του με τη στρατηγική της επιχείρησης ή του οργανισμού και να αντιλαμβάνεται πως ακόμη και η πιο απλή πράξη του μπορεί να συμβάλλει προς όφελος της εταιρείας. Η επίγνωση αυτή είναι μια μορφή λογιστικής διαχείρισης.

Ο ρόλος των λογιστών, λοιπόν, της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής θα είναι να παρέχει στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη τα απαραίτητα στοιχεία ώστε να επιτελέσουν το έργο τους επιτυγχάνοντας το τρίπτυχο της ποιότητας, του κόστους και του χρόνου οργάνωσης. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη διοίκηση ολικής ποιότητας, τους διαθέσιμους πόρους,

έτσι ώστε να αποφευχθούν όσο το δυνατόν περισσότερα ελαττώματα και απώλειες, καθώς και πληροφορίες σχετικά με το κόστος από την αναδιαμόρφωση ελαττωματικών προϊόντων, όπως και το κόστος των επισκευών εγγύησης. Ακόμη, οφείλει να υπολογίζει το κόστος από την απώλεια μέρους των πωλήσεων από την πώληση προϊόντων κακής ποιότητας. Τέλος, χρήσιμες είναι οι πληροφορίες σχετικά με νέες επενδύσεις, αναφορικά με την ενίσχυση της ποιότητας του προϊόντος, ώστε να προσφέρονται άμεσα οικονομικά οφέλη, αναλογικά των δαπανών.

Με τα στοιχεία που παρέχει η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική με την υποβολή εκθέσεων για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παράγονται σε μια περίοδο, οι managers καταφέρνουν να επιτύχουν τους στόχους της στρατηγικής της εταιρείας, σύμφωνα με τη στρατηγική διαχείρισης πόρων. Με αυτόν τον τρόπο, υπολογίζονται οι πόροι που καταναλώνονται, σύμφωνα με τις δραστηριότητες που εκτελούνται σε μια συγκεκριμένη περίοδο. Αναλύονται οι παράγοντες που οδηγούν σε υπερβολικές δαπάνες που επιβαρύνουν τον προϋπολογισμό της εταιρείας, υπολογίζεται το κέρδος της επιχείρησης, το κόστος των προμηθευτών, παρέχοντας τη δυνατότητα σύγκρισης αυτών με το κόστος των ανταγωνιστών.

Επίσης, η λογιστική με την υποβολή εκθέσεων σχετικά με τις χαμένες πωλήσεις, αλλά και τα κέρδη από τους φόρους εισαγωγής νέων προϊόντων, υπολογίζοντας ταυτόχρονα το κόστος καθυστέρησης παράδοσης από τους προμηθευτές, ελέγχοντας τις πωλήσεις νέων προϊόντων συγκριτικά με τα παλιά, το χρόνο μεταφοράς των παραγγελιών στους πελάτες, συμβάλλει στην υλοποίηση του στρατηγικού στόχου των χρονικών ορίων, ώστε να δημιουργηθούν νέες δυνατότητες για εισαγωγή νέων προϊόντων.

3.3.2. Εκτεταμένες επιχειρήσεις

Οι περισσότερες επιχειρήσεις ή οργανισμοί είναι εξαρτημένοι από τους προμηθευτές τους, τους αντιπροσώπους τους, για να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις ποιότητας και κόστους, αλλά και στις χρονικές απαιτήσεις των πελατών τους. Οι απαιτήσεις αυτές είναι μέρος της αλυσίδας αξίας της επιχείρησης ή του οργανισμού. Η στρατηγική λογιστική σε αυτό το σημείο θα πρέπει να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες, πέραν της νομικής οργάνωσης, για τη διαχείριση των εκτεταμένων επιχειρήσεων.

Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, λοιπόν, μπορεί να παρέχει στοιχεία σχετικά με τις προσδοκίες των πελατών της επιχείρησης για τα χαρακτηριστικά και την προσδοκώμενη τιμή του προϊόντος, την κατανομή του κόστους, τον αντίκτυπο της διαχείρισης των δράσεων των προμηθευτών, για τα έξοδα και τα περιθώρια κέρδους, το κόστος του marketing και της συντήρησης του προϊόντος/υπηρεσίας. Να συγκρίνει τα στοιχεία των αντιπροσώπων σχετικά με τις αντιλήψεις των πελατών για την ποιότητα του προϊόντος/υπηρεσίας. Και τέλος να παρέχει στοιχεία για την περιβαλλοντική στρατηγική της εταιρείας.

3.3.3. Μακροπρόθεσμη προοπτική

Οι δράσεις που αναλαμβάνονται για μείωση του βραχυπρόθεσμου κόστους είναι δυνατόν να επηρεάσουν αρνητικά τα μακροπρόθεσμα συμφέροντα της επιχείρησης ή του οργανισμού. Για παράδειγμα, με τη χρήση φθηνότερων ή περιβαλλοντικά μη ασφαλών υλικών, είναι δυνατόν να σωθεί βραχυπρόθεσμα η επιχείρηση. Μακροπρόθεσμα, όμως, θα προκληθεί υψηλότερο κόστος, ακόμη και κατώτερη ποιότητα με αποτέλεσμα τη μείωση των πωλήσεων και την ελάττωση του κέρδους.

Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες οι οποίες θα καθιστούν τις μακροπρόθεσμες επιπτώσεις των διαχειριστικών αποφάσεων ορατές. Ένα παράδειγμα σε αυτό το σημείο είναι η εξής περίπτωση: Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική μπορεί να μετρήσει το κόστος του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή

το κόστος ενός προϊόντος κατά τη διάρκεια της ζωής του. Με αυτό τον τρόπο, οι επιχειρήσεις επιλέγουν τους κατάλληλους για αυτές προμηθευτές, συνυπολογίζοντας το καταναλωτικό κοινό, τις δαπάνες λειτουργίας, επισκευής, συντήρησης και διάθεσης του τελικού προϊόντος, αλλά και το αρχικό κόστος αγοράς.

3.3.4. Μέθοδοι μέτρησης εταιρικής αποτελεσματικότητας/απόδοσης

Τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης μπορούν να προάγουν σημαντικά το σκοπό της αποτελεσματικής υλοποίησης της στρατηγικής ωθώντας τις οργανωτικές μονάδες και το προσωπικό να υιοθετήσουν τις βέλτιστες πρακτικές για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της αλυσίδας αξίας, εμμένοντας πάντα στη συνεχή βελτίωση του τρόπου διεκπεραίωσης των εσωτερικών λειτουργιών (Thompson, Strickland & Gamble, 2007).

Μερικά από τα πλέον διαδεδομένα εργαλεία μέτρησης της αποτελεσματικότητας της εκτέλεσης της στρατηγικής μιας επιχείρησης είναι τα παρακάτω (Heizer & Render, 2006):

- Σύγκριση Διεπιχειρησιακών Επιδόσεων για Δείκτες Ανταγωνιστικότητας (Benchmarking): βοηθά τις επιχειρήσεις να ανταποκρίνονται άμεσα στις απαιτήσεις της αγοράς, να εφευρίσκουν καινοτομίες και να έχουν ως κεντρικό γνώμονα τους τον πελάτη και γενικά να χειρίζονται αποτελεσματικά οποιαδήποτε αλλαγή του εξωτερικού περιβάλλοντος. Δηλαδή γίνεται εκτέλεση συγκεκριμένων δραστηριοτήτων και επιχειρηματικών διαδικασιών της εταιρείας έναντι των καλύτερων εταιρειών του κλάδου και των καλύτερων εταιρειών του κόσμου.
- Ανασχεδιασμό των Επιχειρηματικών Διαδικασιών (Business Process Reengineering – BPR): αναδιοργανώνει το ανθρώπινο δυναμικό σε μια στενά συνδεδεμένη ομάδα που διατηρεί τον έλεγχο του συνόλου της διαδικασίας και η οποία μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνη για την εκτέλεση της δραστηριότητας με έναν φθηνότερο, καλύτερο και περισσότερο υποστηρικτικό για τη στρατηγική τρόπο.

- Διοίκηση Ολικής Ποιότητας (Total Quality Management): δημιουργεί μια κουλτούρα ολικής ποιότητας βασισμένη στη συνεχή βελτίωση της εκτέλεσης κάθε εργασίας και δραστηριότητας της αλυσίδας αξίας.
- Έλεγχος ποιότητας Six Sigma: συνίσταται σε ένα πειθαρχημένο σύστημα βασισμένο στη στατιστική που αποσκοπεί στην παραγωγή 3,4 ελαττωμάτων ανά ένα εκατομμύριο επαναλήψεις για κάθε επιχειρηματική διαδικασία. Η διαδικασία προσδιορισμού, μέτρησης, ανάλυσης, βελτίωσης και ελέγχου (μεθοδολογία DMAIC) της προσέγγισης Six Sigma είναι ένα σύστημα βελτίωσης των υφιστάμενων διαδικασιών που δεν πληρούν τις προδιαγραφές και χρειάζονται βελτίωση.

3.3.5. Η κατανομή των πόρων

Η κατανομή των επιχειρησιακών πόρων στις διάφορες δραστηριότητες, στρατηγικές επιχειρηματικές μονάδες και τμήματα της επιχείρησης κρίνεται απαραίτητη κατά την υλοποίηση της στρατηγικής. Οι επιχειρησιακοί πόροι (με δεδομένο ότι είναι περιορισμένοι σε μια επιχείρηση) διακρίνονται σε χρηματοοικονομικούς, φυσικούς, τεχνολογικούς και ανθρώπινους. Η ορθολογική κατανομή τους αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχημένη υλοποίηση μιας στρατηγικής. Η ορθολογική κατανομή και διαχείριση των επιχειρησιακών πόρων γίνεται με βάση τις προτεραιότητες και τους σκοπούς του οργανισμού, όπως αυτοί έχουν διαμορφωθεί κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού της στρατηγικής. Έτσι, με την ορθολογική κατανομή των πόρων εξασφαλίζεται η υποστήριξη των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων με βάση το βαθμό σπουδαιότητάς τους και γίνεται αντιληπτό σε ποιες δραστηριότητες πρέπει να επικεντρωθεί περισσότερο η επιχείρηση. Η μη ορθολογική κατανομή των πόρων της επιχείρησης θα έχει ως αποτέλεσμα την σπατάλη των περιορισμένων πόρων της καθώς και την απομάκρυνση από την επιτυχημένη υλοποίηση της στρατηγικής (Γεωργόπουλος, 2006).

Η κατάρτιση των προϋπολογισμών (budgets), μέσω των οποίων η επιχείρηση κάνει κατανομή των χρηματοοικονομικών της πόρων, αποτελούν ένα από τα αρχικά στάδια της διαδικασίας εφαρμογής και υλοποίησης μιας νέας ή διαφορετικής

στρατηγικής. Η ικανότητα μιας εταιρείας να επιλέγει τους πόρους που απαιτούνται για τη στήριξη νέων στρατηγικών και ο προσανατολισμός τους στις κατάλληλες οργανωτικές μονάδες έχει μεγάλο αντίκτυπο στην υλοποίηση της στρατηγικής. Η πολύ χαμηλή χρηματοδότηση επιβραδύνει την πρόοδο και τη λειτουργία των οργανωτικών μονάδων στην προσπάθειά τους να υλοποιήσουν τη στρατηγική ως το σημείο που τους αναλογεί. Αντίθετα, η πολύ υψηλή χρηματοδότηση αποτελεί σπατάλη χρηματοοικονομικών πόρων για την επιχείρηση. Είναι πολύ σημαντικό να ειπωθεί ότι μια αλλαγή στρατηγικής μπορεί να απαιτήσει ανακατανομή και μετακίνηση πόρων.

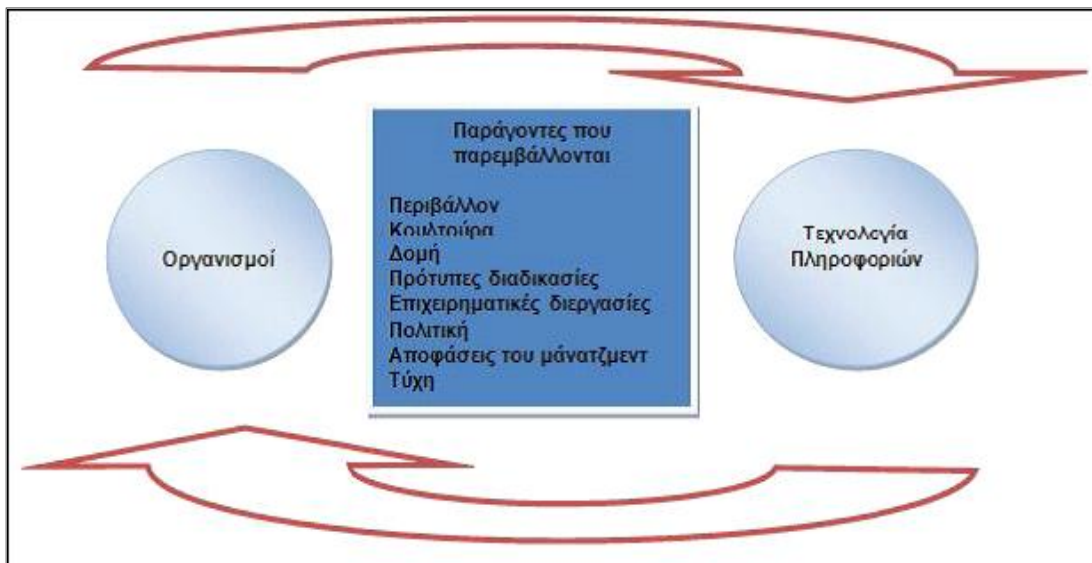
3.3.6. Πηγή στρατηγικών πληροφοριών

Η επιτυχής υλοποίηση των στρατηγικών της επιχείρησης υποβοηθάται σε μεγάλο βαθμό από τα πληροφοριακά συστήματα. Η χρησιμοποίησή τους επιτρέπει στις επιχειρήσεις την αποθήκευση μεγάλου όγκου πληροφοριών που είναι απαραίτητη για την σωστή λειτουργία τους. Το πληροφοριακό σύστημα είναι ένα επιχειρησιακό σύστημα το οποίο επεξεργάζεται δεδομένα από το εξωτερικό και το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και παρέχει πληροφορίες στη διοίκησή της, έτσι ώστε να ληφθούν γρήγορα, σωστές και έγκυρες αποφάσεις. Τα πληροφοριακά συστήματα και οι οργανισμοί αλληλοεπηρεάζονται και πρέπει να είναι ευθυγραμμισμένα με τον οργανισμό για να παρέχουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες σε σημαντικές ομάδες μέσα σε αυτόν.

Ταυτόχρονα, ο οργανισμός θα πρέπει να έχει υπόψη του και να αποδέχεται τις επιδράσεις των πληροφοριακών συστημάτων προκειμένου να επωφελείται από τις νέες τεχνολογίες (Laudon & Laudon, 2005).

Η αλληλεπίδραση μεταξύ της τεχνολογίας πληροφοριών και των οργανισμών, όπως φαίνεται και στο διάγραμμα 14 που ακολουθεί, είναι πολυσύνθετη και επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες.

Διάγραμμα 14: Η αλληλεπίδραση μεταξύ τεχνολογίας πληροφοριών και οργανισμών



Η πληροφοριακή τεχνολογία γίνεται ευρέως διαδεδομένη οπουδήποτε και οποιαδήποτε χρονική στιγμή επηρεάζοντας τον τρόπο που οι επιχειρήσεις εκτελούν τις δραστηριότητες τους, τον τρόπο που αναπτύσσονται, τον τρόπο που ανταγωνίζονται, τον τρόπο που η πολιτεία παρέχει υπηρεσίες καθώς και τον τρόπο που οι εργαζόμενοι εκτελούν την εργασία τους.

Τα πιο σημαντικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση των πληροφοριακών συστημάτων είναι:

- Καλύτερη πληροφόρηση
- Βελτίωση των παρεχομένων πληροφοριών
- Αύξηση της αποδοτικότητας και συνεπώς και της αποτελεσματικότητας
- Ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που πολλές φορές οδηγεί στη διατήρηση αυτού.

Η ύπαρξη καλών συστημάτων πληροφοριών και λειτουργικών δεδομένων αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της αποτελεσματικής υλοποίησης της στρατηγικής και μπορούν να αποτελέσουν τη βάση για την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος αν παρέχουν σε μια επιχείρηση δυνατότητες που δεν μπορούν να αντιγράψουν οι ανταγωνιστές. Το Διαδίκτυο έχει, επίσης, διαδραματίσει πρωταγωνιστικό ρόλο στη λειτουργία των επιχειρήσεων καθώς έχει συμβάλει στις

αλλαγές του σύγχρονου επιχειρείν. Το ηλεκτρονικό επιχειρείν αποτελεί πλέον σημαντικό κομμάτι της συνολικής στρατηγικής των επιχειρήσεων (Γεωργόπουλος, 2006).

3.3.7. Balanced scorecard

Για την επιτυχή μέτρηση της απόδοσής της, κάθε εταιρεία πρέπει να αποφασίσει την ομάδα πελατών στην οποία θα στοχεύσει, τις εσωτερικές επιχειρηματικές διαδικασίες που θα ακολουθήσει και οι οποίες είναι ζωτικής σημασίας για την προσέλκυση των πελατών αυτών, αλλά και τη διατήρησή τους. Κάθε εταιρεία, εφαρμόζει διαφορετική στρατηγική, στοχεύει σε διαφορετικούς πελάτες- στόχους, παρέχοντας διαφορετικά είδη προϊόντων ή υπηρεσιών. Ας αναφερθεί για παράδειγμα ο κλάδος της αυτοκινητοβιομηχανίας. Η βιομηχανία της BMW δίνει μεγαλύτερη βαρύτητα με τη στρατηγική της στη μηχανική του αυτοκινήτου και τον εύκολο χειρισμό. Η αυτοκινητοβιομηχανία Volvo δίνει έμφαση στην ασφάλεια, η TOYOTA στην αξιοπιστία και η Jaguar στην πολυτέλεια. Εξαιτίας, λοιπόν, των διαφορών αυτών δεν υπάρχει ένα συγκεκριμένο μέγεθος προσέγγισης των επιδόσεων για την κάθε εταιρεία. Τα μέτρα απόδοσης είναι προσαρμοσμένα στη συγκεκριμένη στρατηγική κάθε εταιρείας. Ωστόσο, κάθε εταιρεία θα πρέπει να είναι σε θέση να προσαρμόζει το εταιρικό προφίλ της και την ποιότητα των προϊόντων της σύμφωνα με ορισμένα χρονικά περιθώρια, τις απαιτήσεις των πελατών της και όλα αυτά χωρίς να συνεπάγεται περεταίρω έξοδα, τα οποία ο πελάτης δε θα είναι διατεθειμένος να καλύψει.

Εάν η Balanced Scorecard είναι σωστά σχεδιασμένη, τότε θα πρέπει τα μέτρα απόδοσης της εταιρείας, να συνδέονται βάσει *αιτίας- αποτελέσματος*. Κάθε τέτοια σχέση σύνδεσης θα μπορεί να μεταφραστεί με την υπόθεση ότι εάν η εταιρεία επιθυμεί να βελτιώσει ένα μέτρο απόδοσης, τότε ένα άλλο μέτρο απόδοσης θα πρέπει να βελτιωθεί. Εάν οι εργαζόμενοι μιας εταιρείας αποκτήσουν τις απαραίτητες δεξιότητες για να αφομοιώσουν νέες επιλογές αποτελεσματικά, τότε η εταιρεία μπορεί να προσφέρει περισσότερες επιλογές, τις οποίες θα αφομοιώσει σε λιγότερο χρόνο. Εάν περισσότερες επιλογές προσφέρονται σε λιγότερο χρόνο, τότε οι

πελάτες θα πρέπει να αισθάνονται περισσότερο ικανοποιημένοι με το ευρύ φάσμα των διαθέσιμων επιλογών. Ως αλυσίδα, εάν η ικανοποίηση των πελατών αυξάνεται, θα πρέπει να αυξηθεί και ο αριθμός πώλησης των παραγόμενων προϊόντων.

Επίσης, με την άνοδο της ικανοποίησης των πελατών, η εταιρεία θα πρέπει να είναι σε θέση να διατηρήσει ή να αυξήσει τις τιμές πώλησης. Εάν ο χρόνος σχεδιασμού των επιλογών μειώνεται, το κόστος σχεδιασμού να πρέπει να μειωθεί και αυτό.

Συνεπώς, θα πρέπει να αυξηθεί το περιθώριο συνεισφοράς ανά προϊόν.

Έτσι, μεγαλύτερη πώληση προϊόντων, με αυξημένο το περιθώριο συνεισφοράς, οδηγεί σε αύξηση των κερδών της εταιρείας.

ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Η πλειοψηφία των θεωριών του στρατηγικού management, στις βασικές αρχές του οποίου στηρίζεται και η Διοικητική Λογιστική, ώστε να αποκτήσει στρατηγικό χαρακτήρα, ορίζονται από κανόνες και πρότυπα, ώστε να ρυθμίζεται ο τρόπος με τον οποίο η κάθε επιχείρηση ή ο κάθε οργανισμός οφείλει να ενεργεί και να πράττει βάσει ενός καθορισμένου και ορθολογικού οικονομικού μοντέλου.

Με την προσέγγιση του εξωτερικού management, όλο και περισσότερες νέες πρακτικές έρχονται να δώσουν καινοτόμες πρακτικές στον τρόπο με τον οποίο θα διαμορφώνει το ανταγωνιστικό της περιβάλλον μια εταιρεία. Τα πληροφοριακά συστήματα που έχουν ενταχθεί στο ρόλο της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής τα τελευταία χρόνια, αποδίδουν ολοένα και περισσότερες εναλλακτικά δεδομένα, που συμβάλλουν στην ορθότερη λήψη αποφάσεων προς όφελος της εταιρείας και πάλι, αλλά από μια πολύπλευρη οπτική.

Υπάρχει πιθανότητα όμως, οι στόχοι της εταιρείας να μην υλοποιηθούν. Η αιτία θα είναι η διαφορά που υφίσταται μεταξύ των πρακτικών του management και της επιχειρηματικής πραγματικότητας του κλάδου. Οι στόχοι του management που ακολουθεί η Διοικητική Λογιστική συμβαίνει να μη συμβαδίζουν με τις πραγματικές επιδιώξεις της επιχείρησης. Η λήψη λάθος αποφάσεων, εξαιτίας ανορθόδοξων πληροφοριών, μπορεί να προκαλέσει μη επιθυμητή αποδοτικότητα στην επιχείρηση/οργανισμό ή ευημερία μιας συγκεκριμένης ομάδας ατόμων, σε αντίθεση με την εταιρεία ως σύνολο που θα έπρεπε να είναι στόχος.

Στην αρχή της εργασίας αυτής, επιχειρήσαμε να δώσουμε την ακριβή ερμηνεία του όλο και πιο δημοφιλούς όρου *Στρατηγική Διοικητική Λογιστική*.

Αντί όμως να γίνεται αντιληπτός ως μια εξέλιξη της σχέσης μεταξύ της στρατηγικής μιας εταιρείας και της λογιστικής διαχείρισης, ο όρος αυτός αντιμετωπίζεται ως μια γενικότερη έννοια της στρατηγικής λογιστικής τοποθέτησης. Η αντίληψη αυτή αποδεικνύει πως η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική επιχειρεί να ενσωματώσει τις ιδέες της λογιστικής διαχείρισης, υπό το πλαίσιο της διαχείρισης marketing και λειτουργώντας υπό το σχέδιο της στρατηγικής διαχείρισης της εταιρείας.

Ο έλεγχος της κοστολόγησης σε συνδυασμό με το σχέδιο management αποτελεί την ενσάρκωση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, κάτι που απαιτεί σε μεγάλο

βαθμό συνεργασία της λογιστικής διαχείρισης με τη διοίκηση management της εταιρείας. Ο υπολογισμός του κόστους, το κόστος του κύκλου ζωής ενός προϊόντος/υπηρεσίας μπορούν να θεωρηθούν μερικά μόνο παραδείγματα τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

Ως προς την ανάλυση του όρου Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, πολλές φορές γίνονται προσπάθειες να ενσωματωθούν γνώσεις και από τους δύο κλάδους, δηλαδή της λογιστικής διαχείρισης και του marketing, με αποτέλεσμα πολλές φορές να απλοποιείται ο όρος ως *λογιστική marketing*.

Ο στόχος της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής είναι να εφαρμόσει τις αρχές της Λογιστικής σύμφωνα με τους κανόνες του marketing & management και των πωλήσεων. Σύγχρονες προσεγγίσεις, όπως η ανάλυση κερδοφορίας των πελατών και η άμεση απόδοση του προϊόντος/υπηρεσίας μπορεί να θεωρηθούν ότι έχουν ίδιες "προθέσεις" ανεξαρτήτως εφαρμοζόμενων στρατηγικών με στόχο τη μείωση του κόστους παραγωγής. Σημαντικό ρόλο προς αυτή την κατεύθυνση ώστε να μπορέσει η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική να εφαρμόσει τους στόχους της παίζει ο προσανατολισμός της αγοράς. Με τον όρο *προσανατολισμός της αγοράς* νοείται μια συντονισμένη προσπάθεια αποκέντρωσης των τεχνικών του management, ώστε να αποδειχθεί ότι η ικανοποίηση του πελάτη είναι μια πολυσύνθετη διαδικασία. Προς αυτή την κατεύθυνση, η διαχείριση marketing & management αποδέχεται την εφαρμογή ποικίλων μέτρων απόδοσης και σχημάτων αναφοράς, ένα από τα οποία είναι και η Balanced Scorecard.

Συνοψίζοντας λοιπόν την εργασία αυτή, μπορούμε να πούμε ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική καταλαμβάνει ολοένα και περισσότερο ενδιαφέρον τόσο στην παγκόσμια λογοτεχνία, όσο και στον επιχειρηματικό κόσμο.

Έννοιες όπως η κοστολόγηση, η Balanced Scorecard, η συγκριτική αξιολόγηση, δεν μπορούν ακόμη να θεωρηθούν ως μιας εσωτερική διαδικασία.

Το ερώτημα είναι κατά πόσο με το πέρασμα του χρόνου τεχνικές σαν αυτές θα είναι περισσότερο οικείες. Ένας τρόπος για να δοθεί ένα τέρμα στο ερώτημα αυτό είναι να πραγματοποιηθεί μια περισσότερο εμπειριστατωμένη μελέτη και έρευνα στον τομέα των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Βενιέρης, Γ., (1993). *Λογιστική Κόστους*, Σμπίλιας- Οικονομικό: Αθήνα.

Γκούμας, Σ., (1998). *Σημειώσεις στο Μάθημα: Λογιστική Κόστους Ι*, Τ.Ε.Ι. Πειραιά.

Γεωργόπουλος, Νικόλαος, (2006). *Στρατηγικό Μάνατζμεντ*, Εκδόσεις Γ. Μπένου: Αθήνα.

Γρηγοράκος, Θ., (2000). *Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, Εκδόσεις Ν. Σάκκουλα, Αθήνα.

Ξηροτύρη-Κουφίδου, Στέλλα, (2001). *Διοίκηση Ανθρώπινων Πόρων 3^η Έκδοση*, Εκδόσεις Ανίκουλα: Θεσσαλονίκη.

Πάγγειος, Ι., (1993). *Θεωρία Κόστους*, Τεύχος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη: Αθήνα

Παπαδάκης, Βασίλης, (2007). *Στρατηγική των Επιχειρήσεων: Ελληνική & Διεθνής εμπειρία*, Τόμος Α': Θεωρία, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα.

Πρωτοσυγγελίδης, Σ., (1996). *Λογιστική Κόστους Ι*, Εκδόσεις ΟΕΔΒ.

Χυτήρης, Λεωνίδα, (2001). *Οργανωσιακή Συμπεριφορά: Η ανθρώπινη Συμπεριφορά σε οργανισμούς και επιχειρήσεις*, Εκδόσεις Interbooks: Αθήνα.

Χυτήρης, Λεωνίδα, (2001). *Διοίκηση Ανθρώπινων Πόρων*, Εκδόσεις Interbooks: Αθήνα.

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

Bell, Jan, Ansari Shahid, Klammer, Thomas & Lawrence, Carol, (2011). *Strategy and management accounting*, Module 1.2.

Ward, Keith, (1992). *Strategic management accounting*, Butterworth- Heinemann. This edition published (2011) by Routledge.

Wheelen, Thomas & Hunger, David, (2008). *Concepts in Strategic Management and Business Policy*, Prentice Hall, 11th edition.

Hepworth, 1998; Kanji and Moura 2001, 2002; Ittner C. & Lacker D. 2001

Crafting and Executing Strategy: The Quest for Competitive Advantage: Concepts and Cases Thompson, Strickland & Gamble, 2007

Business Management: A Contemporary Approach

By Cecile Nieuwenhuizen, Hannie Badenhorst-Weiss, Dirk Rossouw, Tersia Brevis, Mike Cant

Principles of Operations Management Heizer & Render, 2006