

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Η παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων στα πλαίσια του Λογιστικού – Κοστολογικού πληροφοριακού συστήματος: Η περίπτωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Διδακτορική Διατριβή

που υποβλήθηκε στο Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων
του Πανεπιστημίου Πειραιώς

Παυλάτος Οδυσσέας

ΠΕΙΡΑΙΑΣ, 2006

*Αφιερώνεται στους γονείς μου
Άννα και Χαράλαμπο*

Ευχαριστίες

Μέσα από τις επόμενες γραμμές θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς ευχαριστίες μου προς όλους εκείνους που συνέβαλαν στην επιτυχή ολοκλήρωση της διδακτορικής μου διατριβής.

Πρώτο, τον επιβλέποντα Καθηγητή κ. Ι. Πάγγειο για την ένθερμη συμπαράσταση, τις κριτικές του παρατηρήσεις καθώς και τις υποδείξεις που πραγματοποίησε καθ' όλη τη διάρκεια της διδακτορικής μου διατριβής.

Δεύτερο, τα μέλη της εξεταστικής μου επιτροπής: Καθηγητή Α. Κουρεμένο, Καθηγητή Γ. Αρτίκη για τη συμπαράσταση και βοήθεια τους προκειμένου να ολοκληρωθεί η ερευνητική μου προσπάθεια.

Τρίτο, τα υπόλοιπα μέλη της εξεταστικής μου επιτροπής: Καθηγητή Ν. Νιάρχο, Καθηγητή Α. Μερικά, Καθηγητή Χ. Καζαντζή και Αν. Καθηγητή Α. Μπέλλα για την πρόθυμη συμμετοχή τους στην κρίση της εργασίας μου.

Τέταρτο, τον Πρόεδρο του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων Καθηγητή κ. Γ. Οικονόμου καθώς και τα μέλη ΔΕΠ του τμήματος για την πολύτιμη υποστήριξη τους καθ' όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Πέμπτο, τον κ. Κ. Βαρβάκη για τις χρήσιμες παρατηρήσεις του κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

Τέλος, του φίλους μου για την ενθάρρυνση και ηθική συμπαράσταση που μου παρείχαν σε όλα τα χρόνια των σπουδών μου.

Περίληψη

Κύριος σκοπός της διατριβής είναι η διερεύνηση της ποιότητας (χρησιμότητας) των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα των επιχειρήσεων. Για τη διερεύνηση του κύριου στόχου της διατριβής, πραγματοποιήθηκε σε πρώτο στάδιο μία ποιοτική έρευνα (qualitative research) σε εμπειρογνώμονες με τη μέθοδο των Δελφών, με σκοπό να αποκτηθεί μια αρχική εικόνα (exploratory purpose) σχετικά με τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και για τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Στη συνέχεια, με βάση τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας, πραγματοποιήθηκε μία ποσοτική έρευνα (quantitative research), σε δείγμα 100 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων όπου διερευνήθηκε η στάση των οικονομικών διευθυντών απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Παράλληλα, με βάση την ποσοτική έρευνα, διαπιστώθηκε πως η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων είναι συναφής με ορισμένα επιχειρησιακά χαρακτηριστικά καθώς και με ορισμένα χαρακτηριστικά της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης.

Επιπρόσθετα, προσδιορίστηκαν οι απόψεις της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στατιστικά σημαντικά περισσότερο στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες, οι οποίες είναι ο προσανατολισμός της απέναντι στο κόστος και η χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής του Κόστους στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

Σημαντικοί όροι: ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα πληροφορικών της Λογιστικής Κόστους, χρησιμότητα - ποιότητα πληροφοριών λογιστικής κόστους, Λογιστική Κόστους, ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Εισαγωγή

1.1. Εισαγωγή	1
1.2. Ο κύριος και οι επιμέρους στόχοι της διατριβής	2
1.3. Περιορισμοί και σπουδαιότητα της διατριβής	3
1.4. Μεθοδολογία έρευνας	5
1.5. Παρουσίαση της διατριβής	6
Βιβλιογραφία	9

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Γενική επισκόπηση της βιβλιογραφίας για την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών

2.1. Ορισμός, σκοπός και λειτουργία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων	12
2.2. Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα και Λογιστική του Κόστους	14
2.3. Εμπειρικές έρευνες σχετικές με τα Πληροφοριακά Συστήματα της Λογιστικής Κόστους	17
2.4. Τα Λογιστικά Σχέδια ως πληροφοριακά συστήματα	19
2.5. Η έννοια της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών	21
2.6. Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνώρισμα των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους	24
2.6.1. Αξιοπιστία (reliability) των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους	27
2.6.2. Σχετικότητα (relevance) των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους	28
2.7. Ποιοτικά χαρακτηριστικά γνώρισμα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	29
2.8. Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα και πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	37
2.8.1. Λογιστική τυποποίηση στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	38
2.8.1.1. Το Αμερικάνο Λογιστικό Σχέδιο των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	38
2.8.1.2. Το Γαλλικό, το Γερμανικό και το Ελβετικό Λογιστικό Σχέδιο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	43
2.8.1.3. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ) και Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	45
2.9. Δομή του κόστους και τεχνικές κοστολόγησης στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	48
2.10. Το κόστος αδράνειας των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (resort hotels)	50
2.11. Σύνοψη	52
Βιβλιογραφία	55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Εννοιολογικό πλαίσιο της έρευνας

3.1. Εισαγωγή	74
3.2. Ερευνητικές Υποθέσεις	75
3.2.1. Ερευνητικές Υποθέσεις Α' Ομάδας	75
3.2.2. Ερευνητικές Υποθέσεις Β' Ομάδας	77
3.2.3. Ερευνητικές Υποθέσεις Γ' Ομάδας	80
3.2.4. Ερευνητικές Υποθέσεις Δ' Ομάδας	81
3.2.5. Ερευνητικές Υποθέσεις Ε' Ομάδας	82
3.3. Σύνοψη	87
Βιβλιογραφία	88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Μεθοδολογία και ευρήματα της ποιοτικής έρευνας

4.1. Εισαγωγή	97
4.2. Σκοπός ποιοτικής έρευνας	97
4.3. Μεθοδολογία ποιοτικής έρευνας	97
4.3.1. Αποφάσεις για το δείγμα της έρευνας	97
4.3.2. Μέθοδος συλλογής και ανάλυσης των στοιχείων	98
4.4. Ευρήματα ποιοτικής έρευνας	100
4.5. Σύνοψη	109
Βιβλιογραφία	110

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Μεθοδολογικό πλαίσιο της ποσοτικής έρευνας

5.1. Εισαγωγή	112
5.2. Δειγματοληψία	112
5.2.1. Καθορισμός Πληθυσμού και περιορισμοί της έρευνας (limitations)	112
5.2.2. Συλλογή δεδομένων και επιλογή δείγματος	115
5.3. Δομή των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου και επιλογή του μέσου λειτουργοποίησης των μεταβλητών	120
5.4. Κλίμακες μέτρησης των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου	127
5.5. Δοκιμαστικός έλεγχος ερωτηματολογίου	130
5.6. Αξιοπιστία και εγκυρότητα των μετρήσεων	130
5.7. Επεξεργασία στοιχείων για ανάλυση	132
Βιβλιογραφία	134

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Στάση των οικονομικών διεθυντών απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους

6.1. Εισαγωγή	142
6.2. Θέση εργασίας των στελεχών που συμπλήρωσαν τα ερωτηματολόγια	142
6.3. Ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και της λογιστικής τους οργάνωσης που συμμετείχαν στην έρευνα	143
6.4. Στάση των οικονομικών διεθυντών των επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους	147
6.5. Συμπεράσματα	155
Βιβλιογραφία	157

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

Συστήματα συγκέντρωσης και αποθήκευσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα

7.1. Εισαγωγή	158
7.2. Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων	158
7.3. Κοστολογική οργάνωση και διαδικασία κοστολόγησης	161
7.3.1. Κοστολογική οργάνωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	162
7.3.2. Διαδικασία και κριτήρια κατανομής που χρησιμοποιούνται για το μερισμό του έμμεσου κόστους – Καταλογισμός έμμεσου κόστους παραγωγικής λειτουργίας	165
7.3.3 Πληρότητα – Συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	168
7.3.4. Ποσοστιαία ανάλυση της σύνθεσης του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών	169
7.3.5. Εγκυρότητα (Ορθότητα) πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	170
7.3.6. Βαθμός ακρίβειας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παράγονται από τα από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	172
7.3.7. Μέθοδοι - τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	173
7.3.8. Κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	175
7.4. Πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, επιχειρηματικές αποφάσεις και αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους	176
7.4.1. Σύνδεση της πολυμορφίας του κόστους με τις επιχειρηματικές αποφάσεις	176
7.4.2. Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	178
7.4.3. Κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων και το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου	179
7.4.4. Λειτουργικοί αριθμοδείκτες, μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους	181
7.5. Παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	182
7.6. Σύνοψη	183
Βιβλιογραφία	187

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ

Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους

8.1. Εισαγωγή	189
8.2. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης	189
8.3. Στατιστική Μέθοδος (Μη παραμετρικός έλεγχος Mann - Whitney)	191
8.4. Αποτελέσματα ελέγχου ερευνητικών υποθέσεων	191
8.4.1. Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα πληροφοριών Λογιστικής Κόστους	191
8.4.2. Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων	192
8.4.3. Παροχή επίκαιρων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	193
8.4.4. Χρονική προσαρμογή των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	195
8.4.5. Πληρότητα - Συνάφεια πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	196
8.4.6. Κοστολογική Οργάνωση	197
8.4.7. Τεχνικές Κοστολόγησης	198
8.4.8. Κοστολογικός χειρισμός κόστους αδράνειας	198
8.5. Συμπεράσματα από τον στατιστικό έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων	199
Βιβλιογραφία	201

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

Σχέσεις μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

9.1. Εισαγωγή	202
9.2. Σχέσεις μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, της χρηματοοικονομικής και της λογιστικής τους οργάνωσης	202
9.2.1. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης	203
9.2.2. Επιλογή στατιστικής συνάρτησης ελέγχου των ερευνητικών υποθέσεων	205
9.2.3. Αποτελέσματα ελέγχου ερευνητικών υποθέσεων	208
9.2.3.1. Σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	208
9.2.3.2. Σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης	211
9.2.3.3. Σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων και με τις τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούν στην κοστολογική τους διαδικασία	216
9.3. Διαφορές στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από τη ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	218
9.3.1. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης	219
9.3.2. Επιλογή στατιστικής συνάρτησης ελέγχου των ερευνητικών υποθέσεων	219
9.2.3. Αποτελέσματα ελέγχου ερευνητικών υποθέσεων	220
9.2.3.1. Διαφορές στη χρήση της πολυμορφίας του κόστους στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων	220
9.2.3.2. Διαφορές στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	222
9.4. Ποσοστό έμμεσου κόστους στα παραθεριστικά ξενοδοχεία (resorts) και στα ξενοδοχεία	224

πόλεων (city hotels)	
9.5. Συμπεράσματα από τον στατιστικό έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων	225
Βιβλιογραφία	228

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

Απόψεις της διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες

10.1. Εισαγωγή	229
10.2. Περιγραφική στατιστική ανάλυση	229
10.3. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης	231
10.4. Στατιστική Μέθοδος (Λογιστική Παλινδρόμηση)	232
10.5. Παραγοντική Ανάλυση των ανεξάρτητων μεταβλητών	235
10.5.1. Παρουσίαση και ανάλυση της στατιστικής μεθόδου	236
10.5.2. Έλεγχος της καταλληλότητας των δεδομένων της έρευνας για παραγοντική ανάλυση	239
10.5.3. Αποτελέσματα Ανάλυσης Παραγόντων των ανεξάρτητων μεταβλητών	239
10.5.3.1. Μεταβλητές που αναφέρονται στην άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	240
10.5.3.2. Μεταβλητές που αναφέρονται στην άποψη της διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους τους	241
10.5.3.3. Αξιοπιστία των μετρήσεων (Reliability analysis)	242
10.6. Αποτελέσματα από τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων	242
10.7. Ταυτόχρονη είσοδος των ανεξάρτητων μεταβλητών στη συνάρτηση της λογιστικής παλινδρόμησης	245
10.7.1. Συσχετίσεις μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών	245
10.7.2. Εφαρμογή της Λογιστικής Παλινδρόμησης	246
10.7.2.1. Εκτιμητές παραμέτρων και η ερμηνεία των συντελεστών παλινδρόμησης	247
10.7.2. Μερική συσχέτιση	249
10.7.3.3. Εκτίμηση της καλής προσαρμογής του υποδείγματος	250
10.7.4. Σύνοψη	252
Βιβλιογραφία	254

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

Συμπεράσματα – Προτάσεις

11.1. Σύνοψη των αποτελεσμάτων της έρευνας	255
11.1.1. Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	255
11.1.2. Παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	256
11.1.3. Συστήματα συγκέντρωσης και αποθήκευσης πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και η ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών	259
11.1.4. Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	260
11.1.5. Σχέση της παροχής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα επιχειρησιακά χαρακτηριστικά και με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής και της λογιστικής τους οργάνωσης	261
11.1.6. Διαφορές στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανώτατη	262

διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	
11.1.7. Απόψεις της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες επιχειρήσεων	262
11.2. Περιορισμοί της διατριβής	265
11.3. Συνεισφορά της παρούσας μελέτης και προτάσεις για μελλοντική έρευνα	266

Βιβλιογραφία	269
---------------------	-----

Παράρτημα

Παράρτημα 1: Πίνακες Συνάφειας.	
Παράρτημα 2: Λογιστική Παλινδρόμηση.	
Παράρτημα 3: Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην ποσοτική έρευνα	
Παράρτημα 4: Γενικό πλαίσιο ερωτήσεων ποιοτικής έρευνας σε εμπειρογνώμονες και καθηγητές της Λογιστικής.	298
Παράρτημα 5: Συνοδευτική επιστολή ερωτηματολογίου.	
Παράρτημα 6: Ερωτηματολόγιο ποσοτικής έρευνας.	

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Μεθοδολογικό πλαίσιο της ποσοτικής έρευνας

Πίνακας 5.1: Χαρακτηριστικά κριτηρίων πληθυσμού για τον κύκλο εργασιών και των αριθμό των κλινών	115
Πίνακας 5.2: Έλεγχος ερευνητικών υποθέσεων για την αντιπροσωπευτικότητα των ποιοτικών μεταβλητών του δείγματος	117
Πίνακας 5.3: Έλεγχος τυχαιότητας δεδομένων δείγματος από τον πληθυσμό.	118
Πίνακας 5.4: Χαρακτηριστικά κριτηρίων δείγματος για τον κύκλο εργασιών και των αριθμό των κλινών.	119
Πίνακας 5.5: Έλεγχος στατιστικών υποθέσεων για την αντιπροσωπευτικότητα των ποσοτικών μεταβλητών του δείγματος.	119
Πίνακας 5.6: Ανάλυση αξιοπιστίας (reliability analysis) του πρώτου μέρους του ερωτηματολογίου	131
Πίνακας 5.7: Ανάλυση αξιοπιστίας (reliability analysis) του δεύτερου μέρους του ερωτηματολογίου.	132

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Στάση των οικονομικών διευθυντών απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους

Πίνακας 6.1: Θέση στελέχους που συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο	142
Πίνακας 6.2: Γεωγραφικό διαμέρισμα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη έρευνα	143
Πίνακας 6.3: Αριθμός κλινών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη έρευνα	144
Πίνακας 6.4: Κατηγορία ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη έρευνα	144
Πίνακας 6.5: Τύπος ξενοδοχειακών μονάδων που συμμετείχαν στη έρευνα	144
Πίνακας 6.6: Κύκλος Εργασιών ξενοδοχειακών μονάδων που συμμετείχαν στη έρευνα για τη χρήση 2002	145
Πίνακας 6.7: Χρήση Συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems) από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	145
Πίνακας 6.8: Τύπος στρατηγικής ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	146
Πίνακας 6.9: Αριθμός μόνιμων στελεχών, που απασχολήθηκε στην οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων το έτος 2002	146
Πίνακας 6.10: Λειτουργία συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	146
Πίνακας 6.11: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.	147
Πίνακας 6.12: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων	149
Πίνακας 6.13: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην παραγωγή επίκαιρων (μηνιαίων) πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	150
Πίνακας 6.14: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το	151

φαινόμενο του ετεροχρονισμού	
Πίνακας 6.15: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην πληρότητα (συνάφεια) των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	152
Πίνακας 6.16: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην κοστολογική τους οργάνωση	153
Πίνακας 6.17: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στις μεθόδους κοστολόγησης	154
Πίνακας 6.18: Στάση των οικονομικών διευθυντών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον κοστολογικό χειρισμό του κόστους αδράνειας	155

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

Συστήματα συγκέντρωσης και αποθήκευσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα

Πίνακας 7.1: Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	158
Πίνακας 7.2: Χρονική περίοδος προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	159
Πίνακας 7.3: Κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	159
Πίνακας 7.4: Χρονική περίοδος κατάρτισης ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	159
Πίνακας 7.5 Συστήματα Αναλυτικής Λογιστικής που τηρούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	160
Πίνακας 7.6: Πίνακας Συνάφειας μεταξύ του χρόνου και του τρόπου προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων	161
Πίνακας 7.7: Κοστολογική οργάνωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.	162
Πίνακας 7.8: Κέντρα κέρδους (profit centers) που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	163
Πίνακας 7.9: Αριθμός κέντρων κέρδους που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	164
Πίνακας 7.10: Βοηθητικά κέντρα κόστους παραγωγής (τμήματα υποστήριξης) που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	164
Πίνακας 7.11: Αριθμός τμημάτων υποστήριξης που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	165
Πίνακας 7.12: Κλείδες μερισμού του έμμεσου κόστους της παραγωγικής λειτουργίας στα κύρια κέντρα κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	165
Πίνακας 7.13: Διαδικασία μερισμού του έμμεσου κόστους στις παρεχόμενες υπηρεσίες στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	167
Πίνακας 7.14: Μέθοδος καταλογισμού των έμμεσων εξόδων της παραγωγικής λειτουργίας στις παρεχόμενες υπηρεσίες στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	168
Πίνακας 7.15: Προσδιορισμός αναλυτικών πληροφοριών ως προς το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.	168
Πίνακας 7.16: Ποσοστιαία ανάλυση του κόστους των προφερόμενων υπηρεσιών σε άμεσο και έμμεσο μέρος την τελευταία τριετία	169
Πίνακας 7.17: Ποσοστιαία ανάλυση του άμεσου κόστους σε εργασία και υπόλοιπο των προφερόμενων υπηρεσιών την τελευταία τριετία	169
Πίνακας 7.18: Ποσοστιαία ανάλυση του έμμεσου κόστους σε εργασία και υπόλοιπο των	169

προφερόμενων την τελευταία τριετία	
Πίνακας 7.19: Χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εξόδων, των εσόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	171
Πίνακας 7.20: Πίνακας συνάφειας μεταξύ χρόνου παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και της περιόδου της χρονικής προσαρμογής των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού	171
Πίνακας 7.21: Λογιστικό κύκλωμα που γίνεται η χρονική προσαρμογή των λογιστικών πληροφοριών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	172
Πίνακας 7.22: Βαθμός ικανοποίησης από την ακρίβεια των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων	173
Πίνακας 7.23: Τεχνικές Κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων	173
Πίνακας 7.24: Λόγοι μη υιοθέτησης της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	175
Πίνακας 7.25: Κοστολογικός χειρισμός σταθερού κόστους αδράνειας στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	176
Πίνακας 7.26: Σύνδεση της πολυμορφίας του κόστους με τις επιχειρηματικές αποφάσεις στην ξενοδοχειακή βιομηχανία.	177
Πίνακας 7.27: Χρήση πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	179
Πίνακας 7.28: Κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	179
Πίνακας 7.29: Διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	179
Πίνακας 7.30: Εφαρμογή του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου και η ανάλυση των αποκλίσεων των πραγματικών μεγεθών με τα προϋπολογιστικά από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους	180
Πίνακας 7.31: Λειτουργικοί αριθμοδείκτες που χρησιμοποιούνται για τη αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.	181
Πίνακας 7.32: Παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	182

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ

Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους

Πίνακας 8.1: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που θα πρέπει αυτές να συγκεντρώνουν, ώστε να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου	192
Πίνακας 8.2: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων	193
Πίνακας 8.3: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην παραγωγή επίκαιρων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	194
Πίνακας 8.4: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών	196

επιχειρήσεων απέναντι στη χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού	
Πίνακας 8.5: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην πληρότητα - συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	197
Πίνακας 8.6: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη κοστολογική τους διάρθρωση	198
Πίνακας 8.7: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στις τεχνικές κοστολόγησης	198
Πίνακας 8.8: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον κοστολογικό χειρισμό του κόστους αδράνειας	199

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

Σχέσεις μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πίνακας 9.1: Σχέση της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	209
Πίνακας 9.2: Σχέση της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης	212
Πίνακας 9.3: Σχέση της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων και με τα συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν στην κοστολογική τους διαδικασία	216
Πίνακας 9.4: Διαφορές στη βαρύτητα που δίδεται στη χρήση της πολυμορφίας του κόστους στη λήψη αποφάσεων ανάμεσα στις επιχειρήσεις που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παράγουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες	221
Πίνακας 9.5: Έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO)	222
Πίνακας 9.6: Αποτελέσματα Ανάλυσης Παραγόντων (Factor analysis)	223
Πίνακας 9.7: Διαφορές στη βαρύτητα που δίδεται στη χρήση πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους ανάμεσα στις επιχειρήσεις που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες	224
Πίνακας 9.8: Διαφορές στο μέσο ποσοστό του έμμεσου κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών στις παραθεριστικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (resorts) και στα ξενοδοχεία πόλεων (city hotels)	225

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

Απόψεις της διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες

Πίνακας 10.1: Στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	229
Πίνακας 10.2: Στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη παρακολούθηση του κόστους της	230
Πίνακας 10.3: Στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη σχέση κόστους – οφέλους της παραγωγής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	231
Πίνακας 10.4: Έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος	240

Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) για τις μεταβλητές που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	
Πίνακας 10.5: Ανάλυση παραγόντων των μεταβλητών που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	241
Πίνακας 10.6: Έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) σχετικά με τις μεταβλητές που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους τους	241
Πίνακας 10.7: Ανάλυση παραγόντων των μεταβλητών που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους τους	242
10.8: Ανάλυση αξιοπιστίας (Reliability analysis) του κάθε παράγοντα με το συντελεστή Alpha (α -Cronbach)	242
Πίνακας 10.9: Έλεγχος ερευνητικών υποθέσεων που αφορούν τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες	243
Πίνακας 10.11: Συσχετίσεις των ανεξάρτητων μεταβλητών	245
Πίνακας 10.12: Διάγνωση Συγραμμικότητας	246
Πίνακας 10.13: Στατιστικά μέτρα της εξίσωσης λογιστικής παλινδρόμησης	248
Πίνακας 10.14: Συντελεστές μερικής συσχέτισης μεταξύ της εξαρτημένης και των ανεξάρτητων μεταβλητών του υποδείγματος	249
Πίνακας 10.15: Ταξινόμηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ως προς την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	250
Πίνακας 10.16: Έλεγχος Hosmer – Lemeshow για την καλή προσαρμογή του υποδείγματος της λογιστικής παλινδρόμησης στα δεδομένα	251
Πίνακας 10.17: Συντελεστές προσδιορισμού υποδείγματος λογιστικής παλινδρόμησης	251

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Γενική επισκόπηση της βιβλιογραφίας για την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών

Διάγραμμα 2.1: Εννοιολογικές προσεγγίσεις της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών 22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Εννοιολογικό πλαίσιο της έρευνας

Διάγραμμα 3.1: Υπόδειγμα έρευνας (research framework) 84

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Μεθοδολογία και ευρήματα της ποιοτικής έρευνας

Διάγραμμα 4.1.: Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους 109

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

1.1. Εισαγωγή.

Όπως είναι γνωστό, βασικός σκοπός της Λογιστικής είναι να παράγει και να θέτει στη διάθεση των χρηστών πληροφορίες χρήσιμες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με την αποδοτική χρήση των παραγωγικών πόρων και την αποτελεσματικότητα στην επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων. Οι πληροφορίες αυτές παρέχονται από το λεγόμενο Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα (Accounting Information System – AIS), του οποίου κύρια λειτουργία είναι η συλλογή, η επεξεργασία και η παροχή πληροφοριών σχετικών με τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης.

Η παροχή πληροφοριών από ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα εστιάζεται τόσο στις χρηματοοικονομικές όσο και στις διοικητικές πληροφορίες. Η Λογιστική του Κόστους (Cost Accounting) ασχολείται με τη διαδικασία καθορισμού του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης (cost analysis), το οποίο στη συνέχεια χρησιμοποιείται ως πληροφόρηση για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών και των διοικητικών αναφορών. Με άλλα λόγια θα λέγαμε, πως η Λογιστική του Κόστους είναι η βάση δεδομένων για την υποστήριξη από πλευράς πληροφόρησης, τόσο των χρηματοοικονομικών, όσο και των διοικητικών δραστηριοτήτων της Λογιστικής (Πάγγειος, 1993; Horngren, Bhimani, Datar και Foster, 1997; Urchurch, 2002). Το Πληροφοριακό Σύστημα της Λογιστικής Κόστους (Cost Accounting System), είναι το υποσύστημα της Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση (Βενιέρης, 2004; Atkinson, Banker, Kaplan και Young, 2000; Gelinas και Sutton, 2002; Hall, 2001; Cooper και Kaplan, 1992). Παρέχει πληροφορίες για την ανάλυση του κόστους της λειτουργίας της επιχείρησης. Οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη λήψη αποφάσεων, για τον προγραμματισμό και για τον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης (Πάγγειος, 1993; Drury, 2000)

Για να μπορούν όμως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά τόσο για τη λήψη αποφάσεων όσο και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου, είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα, όπως ισχύει για τις πληροφορίες της

Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 1975; Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of financial accounting concepts No 2, 1980; Accounting Standards Board (ASB), 1991; Institute of Chartered Accountants in Scotland, (ICAS), 1988; Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 1989).

1.2. Ο κύριος και οι επιμέρους στόχοι της διατριβής.

Οι ανακατατάξεις μεταξύ των επιχειρήσεων εν όψει του εντονότερου ανταγωνισμού παρουσιάζει μία αυξητική τάση. Αυτό δημιουργεί την ανάγκη για μεγαλύτερη υπευθυνότητα στη λήψη αποφάσεων με την παροχή καλύτερης ποιότητας πληροφόρησης μέσα από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα. Από τη μελέτη της διεθνούς αρθρογραφίας διαπιστώνεται πως δεν υπάρχει μία κοινά αποδεκτή άποψη, ένα εννοιολογικό πλαίσιο (conceptual framework), σχετικά με τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους ώστε αυτές να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων καθώς και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Οι παραπάνω διαπιστώσεις, επηρέασαν τον καθορισμό του αντικειμενικού σκοπού της διατριβής (research purpose) που είναι *η διερεύνηση της ποιότητας (χρησιμότητας)¹ των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα των επιχειρήσεων.*

Στα πλαίσια του προβληματισμού αυτού, διατυπώνονται τα παρακάτω ερωτήματα (research aims) που είναι καθοριστικά για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του. Αυτά είναι:

α) Ποια είναι τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα (ιδιότητες) που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχής τους, ώστε αυτές να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων καθώς και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου;

β) Ποια είναι η σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με i) ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των επιχειρήσεων, ii) ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής τους

¹ Στην παρούσα διατριβή οι έννοιες χρησιμότητα και ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους θεωρούνται ταυτόσημες.

οργάνωσης και iii) ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης;

γ) Ποιες είναι οι απόψεις της ανώτατης διοίκησης των επιχειρήσεων μέσω των οικονομικών τους διευθυντών που συμβάλουν σημαντικά στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες, δηλαδή σε εκείνες που τα λογιστικά πληροφοριακά τους συστήματα παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες; Οι απόψεις αυτές ενδέχεται να είναι: i) η άποψη τους απέναντι στον προσανατολισμό της επιχείρησης προς το κόστος, ii) η άποψη τους απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης και iii) η άποψη τους απέναντι στη σχέση κόστους – οφέλους για την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

1.3. Περιορισμοί και σπουδαιότητα της διατριβής.

Η έρευνα που παρουσιάζεται στη διατριβή περιορίστηκε στο κλάδο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Ο κλάδος αυτός επιλέχθηκε λόγω του ειδικού βάρους που κατέχει η ξενοδοχειακή βιομηχανία στην οικονομική πρόοδο και ανάπτυξη της χώρας μας.

Στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν παρουσιαστεί αρκετές σημαντικές εργασίες που όμως αναφέρονται στο πώς είναι σκόπιμο να λειτουργεί η κοστολογική διαδικασία στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθώς και στο πώς πρέπει να χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους για την λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης (τι πρέπει να κάνουν) (Kotas, 1995; Schmidgall, 1995; Fay, Rhoads, Rosenblatt, 1976; Kotas και Conlan, 1997; Atkinson, Berry και Jarvis, 1999; Harris και Hazzard, 1992).

Παρόλα αυτά, οι Potter και Schmidgall (1999), υποστηρίζουν πως έχουν πραγματοποιηθεί ελάχιστες έρευνες παγκοσμίως που αφορούν το γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Cost Accounting for hotels and tourism), με αποτέλεσμα να υπάρχουν πολλά ερευνητικά «κενά» και προβλήματα τα οποία πρέπει να απασχολήσουν τους μελλοντικούς ερευνητές σχετικά με το πώς παράγονται οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων των επιχειρήσεων, ποια τα

χαρακτηριστικά τους γνωρίσματα, καθώς και πως αυτές χρησιμοποιούνται από την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (τι κάνουν).

Οι έρευνες αυτές, που έχουν δημοσιευτεί σε διεθνή αναγνωρισμένα περιοδικά, αφορούσαν κυρίως τη σύνθεση του κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, την υιοθέτηση του αμερικάνικου κλαδικού λογιστικού σχεδίου καθώς και τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους κυρίως για τον προγραμματισμό και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης (Harris και Brown, 1998; Potter και Schmidgall, 1999).

Παρατηρούμε λοιπόν, πως δεν έχει γίνει μία ολιστική προσέγγιση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σχετικά με τη διαδικασία παραγωγής των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (μέθοδοι κοστολόγησης, περίοδος κοστολόγησης, κλείδες μερισμού έμμεσου κόστους, κοστολογική οργάνωση, αναλυτικότητα – έκταση πληροφοριών κ.ο.κ.) καθώς και τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης, όπως έχει γίνει σε άλλους κλάδους της οικονομίας (εμπορικές, βιομηχανικές επιχειρήσεις, υπηρεσίες).

Θα πρέπει να σημειωθεί πως μέχρι σήμερα, από όσο γνωρίζουμε, δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία έρευνα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής και ειδικότερα στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους.

Υποστηρίζεται στη διεθνή βιβλιογραφία, πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρουσιάζουν διαφορετική σύνθεση κόστους σε σχέση με τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε άλλους κλάδους της οικονομίας και συνεπώς απαιτείται να παρέχεται στα διοικητικά τους στελέχη διαφορετική ποιότητα και σύνθεση πληροφοριών, οι οποίες να μπορούν να βοηθήσουν ώστε να αντεπεξέλθουν στον έντονο ανταγωνισμό (διεθνή, περιφερειακό, τοπικό) και να καταφέρουν να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητα τους (Kotas, 1973; 1982; Jones και Lockwood, 1989; Harris, 1992a; Downie, 1997; Schmidgall, 1995; Fay, Rhoads, Rosenblatt, 1976; Harris και Brown, 1998; Potter και Schmidgall, 1999; Moncarz και Kron R 1995; O’Dea, 1992). Αναφέρεται λοιπόν στη βιβλιογραφία, πως τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους που λειτουργούν στους άλλους κλάδους της οικονομίας δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στην ξενοδοχειακή βιομηχανία.

Παράλληλα, τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Αμερικάνικο, Γαλλικό, Γερμανικό και Ελβετικό) δέχονται ιδιαίτερη κριτική

βιβλιογραφία τόσο για την κοστολογική οργάνωση που προτείνουν, όσο και για την ακρίβεια και την αξιοπιστία του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων που με βάση τις υποδείξεις τους προσδιορίζονται (Harris και Brown, 1998; Potter και Schmidgall, 1999).

Στη διεθνή αρθρογραφία έχει αναφερθεί, πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρουσιάζουν και ορισμένες ακόμη ιδιαιτερότητες, όπως για παράδειγμα ότι πολλές από αυτές λειτουργούν εποχιακά και διακόπτουν την παραγωγική και συναλλακτική τους δραστηριότητα για ορισμένους μήνες το χρόνο (resorts hotels). Παρόλα αυτά, από όσο γνωρίζουμε, δεν έχει μελετηθεί ποιος πρέπει να είναι ο ορθός κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας τους.

1.4. Μεθοδολογία έρευνας.

Για τη διερεύνηση του κύριου προβληματισμού καθώς και των επιμέρους ερωτημάτων της έρευνας μελετήθηκε αρχικά η διεθνή βιβλιογραφία και αρθρογραφία. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε εμπειρική έρευνα που κινήθηκε σε δύο κατευθύνσεις:

α) Πραγματοποιήθηκε ποιοτική έρευνα (qualitative research) σε εμπειρογνώμονες (οικονομικοί διευθυντές και ορκωτοί ελεγκτές με εμπειρία στο κλάδο της ξενοδοχειακής βιομηχανίας), χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των Δελφών (Delphi method), με σκοπό να διερευνηθούν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Η ποιοτική έρευνα χρησιμοποιείται συνήθως στα αρχικά στάδια μιας εμπειρικής έρευνας για εξερευνητικούς κυρίως σκοπούς (exploratory purposes). Παράλληλα, θεωρήθηκε πως η έρευνα αυτή θα έδινε τη δυνατότητα να δημιουργηθούν υποθέσεις σχετικά με τη σχέση των μεταβλητών που μελετώνται, ενώ παράλληλα θα συνέβαλε και στην σύνταξη ενός πιο αποτελεσματικού ερωτηματολογίου σε όσον αφορά την πραγματοποίηση της ποσοτικής έρευνας (quantitative research).

β) Πραγματοποιήθηκε ποσοτική έρευνα (quantitative research) με χρήση ερωτηματολογίου σε δείγμα εκατό (100) ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια, σύμφωνα με το δειγματοληπτικό πλαίσιο της έρευνας. Η έρευνα αυτή είχε σκοπό να διερευνήσει στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη

ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Παράλληλα, σκοπός της ποσοτικής έρευνας ήταν διερευνήσει την υφιστάμενη κατάσταση σχετικά με το αν οι επιχειρήσεις παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων καθώς και αν η παροχή τους είναι συναφής με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καθώς και με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής τους και της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης.

Επιπρόσθετα, η έρευνα, προσπαθεί να εντοπίσει τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης των επιχειρήσεων μέσω των οικονομικών τους διευθυντών που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες επιχειρήσεων, σε εκείνες παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

1.5. Παρουσίαση της διατριβής.

Η διδακτορική διατριβή αποτελείται από έντεκα κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο καθορίζεται ο κύριος στόχος και τα επιμέρους ερωτήματα της διατριβής και παρουσιάζεται η δομή της.

Στο δεύτερο κεφαλαίο γίνεται επισκόπηση της βιβλιογραφίας και της αρθρογραφίας για τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους και μελετώνται τα λογιστικά σχέδια ως αυτόνομα πληροφοριακά συστήματα. Στη συνέχεια, γίνεται ανασκόπηση της βιβλιογραφίας για τα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους, κυρίως τις πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, αφού δεν έχει παρουσιαστεί μια κοινά αποδεκτή θέση στη βιβλιογραφία για τα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους όπως ισχύει με τις πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Στη συνέχεια, αναφέρονται τα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που τις διαφοροποιούν σε σχέση με τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε άλλους κλάδους της οικονομίας και παρουσιάζονται οι υποδείξεις των κλαδικών λογιστικών σχεδίων για την παροχή πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Το τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται το ερευνητικό πλαίσιο της διατριβής. Περιγράφονται οι αντικειμενικοί στόχοι της έρευνας, το υπόδειγμα της έρευνας (research or theoretical framework), οι ερευνητικές υποθέσεις και η αιτιολόγησή τους και στη συνέχεια διατυπώνονται αυτές με τη μορφή στατιστικών υποθέσεων.

Το τέταρτο κεφάλαιο της διατριβής πραγματεύεται τη μεθοδολογία και τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε στους. Παρουσιάζεται ο σκοπός της ποιοτικής έρευνας, οι αποφάσεις για το δείγμα της έρευνας, η μέθοδος συλλογής και ανάλυσης των στοιχείων καθώς και τα αποτελέσματα της.

Το επόμενο κεφάλαιο της εργασίας αναφέρεται στο μεθοδολογικό πλαίσιο της ποσοτικής έρευνας με τη χρήση ερωτηματολογίου σε δείγμα εκατό (100) ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια. Περιγράφεται η μεθοδολογία πραγματοποίησης της έρευνας όσον αφορά τον καθορισμό του πληθυσμού και του δείγματος, εξετάζεται η αντιπροσωπευτικότητα του και αναφέρεται η μέθοδος συλλογής των δεδομένων με τη χρήση του ερωτηματολογίου. Στη συνέχεια αναλύεται η αξιοπιστία (reliability) και η εγκυρότητα (validity) των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου και τίθενται οι περιορισμοί της έρευνας (limitations).

Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που προκύπτουν από διερεύνηση της στάσης των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τη μελέτη των υφιστάμενων συστημάτων συγκέντρωσης και αποθήκευσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (practices), που έγινε με σκοπό να διερευνηθεί αν παρέχονται μέσω των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων των επιχειρήσεων ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους. Καταγράφονται επίσης ορισμένα χαρακτηριστικά της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης, η διαδικασία κοστολόγησης που ακολουθούν καθώς και η χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό, στον έλεγχο και στην αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης.

Το όγδοο κεφάλαιο παρουσιάζονται πιθανές διαφοροποιήσεις στη στάση των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων που παρέχουν μέσω των λογιστικών

πληροφοριακών τους συστημάτων ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων που παρέχουν μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Το επόμενο κεφάλαιο ελέγχθηκε η σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καθώς και με ορισμένα χαρακτηριστικά της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης. Επίσης παρουσιάζονται διαφορές στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανωτάτη διοίκηση των δύο ομάδων επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων δηλαδή που παρέχουν μέσω των λογιστικών τους πληροφοριακών συστημάτων ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και των επιχειρήσεων που παράγουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες.

Το δέκατο κεφάλαιο, παρουσιάζει τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων μέσω των οικονομικών διευθυντών που συμβάλουν στατιστικά σημαντικά στο διαχωρισμό τους στις προαναφερόμενες δύο ομάδες επιχειρήσεων. Στο κεφάλαιο λοιπόν αυτό, ελέγχθηκε το θεωρητικό υπόδειγμα της εμπειρικής έρευνας (research framework).

Το επόμενο και τελευταίο κεφαλαίο της διατριβής αναφέρεται στα συμπεράσματα και στις προτάσεις. Επισημαίνεται η εκπλήρωση του κύριου στόχου της διατριβής καθώς επίσης παρουσιάζονται και αξιολογούνται τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε με χρήση ερωτηματολογίου στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια.

Υπογραμμίζεται η συμβολή της διατριβής και προσδιορίζονται οι κατευθύνσεις μελλοντικών ερευνών στο θέμα αυτό (future research).

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Accounting Standards Board (ASB), (1991), “Qualitative Characteristics of Financial Information”, ASB, London.

Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., Young, S., (2000), “Management Accounting”, Prentice Hall.

Atkinson, H., Bery, A., and Jarvis, R., (1995), “Business Accounting for Hospitality and Tourism”, Chapman and Hall, London.

Bhimani, A., (2003), “A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success”, *Accounting, Organizations and Society*, In Press, Corrected Proof, Available online 14 January 2003.

Cooper R., and Kaplan R., (1992), “The design of cost management systems”, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.

Downie, N., (1997), “The use of accounting information in marketing decisions”, *Hospitality Management*, Vol.16, No.3, pp. 305-312.

Drury, C., (2000), “Management and Cost Accounting”, Thomson Learning Europe

Fay, C., Rhoads, R., and Rosenblatt, R., (1976), *Managerial Accounting for the hospitality service industry*, Iowa.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980), “Statement of Financial Accounting Concepts - Qualitative Characteristics of Accounting Information”, No. 2, www.fasb.org.

Gelinas, U., Sutton, S., (2002). *Accounting Information Systems*. South Western College publishing.

Hall, A., (2001), *Accounting Information Systems*, South Western College publishing.

Harris, P., Brown, B., (1998), “Research and Development in hospitality accounting and financial management”, *Hospitality Management*, Vol.17, pp 161-181.

Harris, P., and Hazzard P., (1992), *Managerial Accounting in the Hospitality Industry*, Stanley Thornes.

Horngren C., Bhimani A., Datar, S., and Foster G., (1997), “Management and cost accounting”, Prentice Hall.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (1975), “The Corporate Report”, Accounting Standards Steering Committee, London.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (1989), “Guidelines for Financial Reporting: The Solomon’s Report”, London.

Institute of Chartered Accountants in Scotland, (ICAS), (1988), "Making Corporate Reports Valuable", ICAS, Edinburgh,

Jones A., and Lockwood P., (1995). "The management of hotels operation", Cassell London.

Kotas, R., (1973), "Market Orientation", *Hotel Catering, and Institutional Management Journal*, June 5-7.

Kotas, R., (1995), "Management accounting for Hotels and Restaurants", Surrey University Press. London.

Kotas, R., (1982) "The European hotel: methodology for analysis of financial operations and identification of appropriate business strategy", *Hospitality Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 79-84.

Kotas, R., and Conlan, M., (1997), "Hospitality Accounting" Thomson Learning Europe, pp.333-342.

Mia, L., and Clarke, B., (1999). "Market competition, management accounting systems and business unit performance", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 2, pp. 137-158.

Mia, L., (1993), "The role of MAS information in organization: an empirical investigation", *The Accounting Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 269-285.

Moncarz, E., Kron, R., (1995), "Operational Analysis in hotels", *Accounting and Finance in the International Hospitality Industry*, Oxford, pp 42-62.

Nikolaou A., (2000), "A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol., No. 2, pp. 91-105.

O'Dea, A., (1992), "Hospitality Profit planning in the Practical Environment: Integrating Cost-volume-profit Analysis with Spreadsheet Management", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 4 , No.4, pp. 59-71.

Potter, G. and Schmidgall, R., (1999), "Hospitality management accounting: current problems and future opportunities", *Hospitality Management*. Vol. 18, No.5, pp. 387-400.

Schmidgall, R., (1995), "Hospitality Industry Management Accounting" , The Educational Institute of American Hotel and Motel Association, East Lansing, MI

Upchurch, A., (2002), "Cost Accounting", Prentice Hall.

Williams, J., and Seaman, A., (2002), "Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 4, pp. 419-445.

Yost, J., and Rash, R., (2000), “Optimal warranty arrangements for the design of accounting information systems”, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No. 1, pp. 135-152.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Βενιέρης, Γ., (2004), “Λογιστική Κόστους”, ΠΙ Publishing, Αθήνα.

Πάγγειος, Ι., (1993), “Θεωρία Κόστους Ι και ΙΙ”, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Κεφάλαιο 2

Γενική επισκόπηση της βιβλιογραφίας για την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών.

2.1. Ορισμός, σκοπός και λειτουργία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (Accounting Information Systems - AIS).

Η χρήση των πληροφοριών στη λήψη αποφάσεων είναι δεδομένη. Στην εποχή της πληροφορίας, τα Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης (Management Information System – MIS), είτε αυτά βασίζονται σε ηλεκτρονική ή μη συλλογή, επεξεργασία και αναφορά δεδομένων, έχουν ως κύριο στόχο την παροχή πληροφοριών για τη λύση προβλημάτων (Laudon και Laudon, 2003; O'Brien, 2003; Smith, 1997; Auster και Choo, 1993; Οικονόμου και Γεωργόπουλος, 1995).

Το φαινόμενο «λήψη αποφάσεων» έχει γίνει αντικείμενο διερευνητικής μελέτης επιστημόνων τελείως διαφορετικών κλάδων και ειδικοτήτων (Δερβιτσιώτης, 1974). Η Λογιστική, με την συγκέντρωση και συστηματική κατάταξη δεδομένων της επιχειρηματικής δραστηριότητας υπήρξε η πλέον αξιόλογη και χρονικά παλιότερη πηγή άντλησης πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Η ειδική επιτροπή του Αμερικάνικου Ακαδημαϊκού Ινστιτούτου των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (American Accounting Association Committee on Accounting Information System, 1971), όρισε τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα (Accounting Information Systems - AIS) ως το σύνολο των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων που αποσκοπούν στη συλλογή, στην επεξεργασία, στη διαφύλαξη και στην ταξινόμηση των δεδομένων καθώς και στην ετοιμασία αναφορών (reports) που απορρέουν από τις δραστηριότητες ταξινόμησης των δεδομένων.

Ορισμένοι άλλοι συγγραφείς (Zimmerman, 1995; O' Donnell και David, 2000; Arnold, 1993; Gelinas και Oram, 1996) θεωρούν πως τα Λογιστικά Πληροφορικά Συστήματα είναι εκείνα τα οποία επεξεργάζονται δεδομένα, είτε ποσοτικά, είτε ποιοτικά, με σκοπό την παροχή χρήσιμων πληροφοριών στους χρήστες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον οργανωτικό σχεδιασμό, τον έλεγχο καθώς και για το βραχυπρόθεσμο σχεδιασμό των δραστηριοτήτων. Τα συστήματα αυτά, έχουν ως κύριο στόχο τη μέτρηση και την πρόβλεψη του εισοδήματος μιας επιχείρησης καθώς και την καταγραφή χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αφορούν την ίδια την επιχείρηση.

Επομένως, το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα (Nikolaou, 2000; Nikolaou, Masoner και Welker, 1995) είναι ένα μηχανογραφημένο πληροφοριακό σύστημα, που παρέχει χρηματοοικονομική πληροφόρηση, υποστηρίζει τη λήψη αποφάσεων, συντονίζει και ελέγχει τις δραστηριότητες της επιχείρησης (Organizational Coordination and Control – OCC). Κύρια λειτουργία του είναι η συλλογή, η επεξεργασία και η παροχή πληροφοριών σχετικές με τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης.

Με άλλα λόγια, το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα παρέχει πληροφορίες (Kren, 1992, Gul και Chia, 1994) που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο του οργανισμού (decision - influencing information) και πληροφορίες που χρησιμεύουν στο συντονισμό του (decision - facilitating information). Η αποτελεσματικότητα του συστήματος (AIS effectiveness) εξαρτάται από την ποιότητα, ποσότητα και ταχύτητα πληροφόρησης που παρέχεται από αυτό, η οποία ικανοποιεί τους χρήστες του (Chong, 1996; Fisher, 1996; Seddon και Yip, 1992; Fedorowich 2002; Goodhue και Thompson, 1995).

Τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα δίδουν πληροφορίες σχετικές (Poston και Grabski, 2000; Nikolaou, 2002; Swenson, 1995, Otley, 1999) με τη χρηματοοικονομική απόδοση μιας επιχείρησης (scorekeeping information), με τη λήψη αποφάσεων (decision making information) και με την καθοδήγηση της διοίκησης σε θέματα που χρήζουν άμεση δράση (attention – directing information). Οι λειτουργίες που επιτελούνται από ένα τέτοιο σύστημα είναι η συλλογή, η επεξεργασία, η διαχείριση, ο έλεγχος, η ασφάλεια των δεδομένων και η παραγωγή και μετάδοση πληροφοριών στους τελικούς χρήστες (information life cycle topics). Η τεκμηρίωση τους (Romney και Steinbart, 2002; Jones και V. Rama, 2002) απαιτεί τη χρήση περιγραφικών κειμένων (narratives), διαγραμμάτων ροής δεδομένων (data flow diagrams), πινάκων ροών (flow charts) και ερωτηματολογίων (questionnaires).

Κατά το σχεδιασμό ενός Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (Yost και Rash, 2000), είναι απαραίτητο να ακολουθείται μια λογική διαδικασία ανάλυσης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (business analysis), τα οποία θα ομαδοποιηθούν στους Κύκλους Συναλλαγών (Accounting Transaction Cycles)², δηλαδή τον Κύκλο

² Για τον αποτελεσματικό σχεδιασμό ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, είναι απαραίτητη η ομαδοποίηση ομοίων δραστηριοτήτων σε κύκλους συναλλαγών. Ο κάθε ένας κύκλος συναλλαγών μπορεί να επεξεργάζεται ένα μεγάλο αριθμό ατομικών συναλλαγών, οι οποίες αντιπροσωπεύουν συγκεκριμένα οικονομικά γεγονότα και πραγματοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης (Νικολάου, 1999).

των Εισροών³, τον Κύκλο των Εκροών⁴, τον Χρηματοοικονομικό Κύκλο⁵ και τον Κύκλο Μετατροπής⁶ των προϊόντων και των υπηρεσιών.

Το Πληροφοριακό Σύστημα της Λογιστικής εφαρμόζεται σε όλα τα επίπεδα διοίκησης συμπεριλαμβανομένου του στρατηγικού, μέσου και λειτουργικού επιπέδου (Wilkinson και Cerullo, 1997; Smith, 1997). Οι γενικές κατηγορίες προβλημάτων ή αποφάσεων που σχετίζονται με τα διάφορα επίπεδα διοίκησης σε ένα οργανισμό, μπορούν να ταξινομηθούν σε αποφάσεις στρατηγικού σχεδιασμού (Strategic planning), τακτικού σχεδιασμού (tactical planning), διοικητικού (management control) και λειτουργικού ελέγχου (operational control). Ο κάθε τύπος απόφασης, δημιουργεί την ανάγκη για διαφοροποίηση στο περιεχόμενο, τη μορφή και τη συχνότητα παρουσίασης των πληροφοριών. Πρέπει να σημειωθεί, ότι τα χαρακτηριστικά των πληροφοριών πρέπει να διαφοροποιούνται με βάση το διοικητικό επίπεδο που καθορίζει του χρήστες των πληροφοριών αυτών.

2.2. Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα και Λογιστική του Κόστους.

Η ροή πληροφοριών (information flow) σε ένα πληροφοριακό σύστημα, μπορεί να βασίζεται σε οριζόντια (horizontal) ή σε κάθετη (vertical) πληροφόρηση. Η βασική χρησιμότητα της οριζόντιας πληροφόρησης είναι ότι μπορεί να παρέχει καλύτερο συντονισμό και προγραμματισμό των δραστηριοτήτων, ενώ αντίθετα η κάθετη πληροφόρηση επιτυγχάνει τη διασύνδεση μεταξύ διαφόρων επιπέδων της διοικητικής ιεραρχίας για ανάθεση δραστηριοτήτων και επαναναπληρόφηση.

Η παροχή πληροφοριών από ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα γίνεται από εστιάζεται τόσο στις χρηματοοικονομικές όσο και στις διοικητικές λογιστικές

³ Ο Κύκλος των Εισροών αποτελείται από τις συναλλαγές που καταγράφουν τη δημιουργία εσόδων και πηγάζουν από πώληση προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών. Καταγράφει τα ακόλουθα οικονομικά γεγονότα: α) παραγγελίες πωλήσεων, β) διανομή προϊόντων γ) τιμολόγηση πελατών που έχουν γίνει πωλήσεις με πίστωση και δ) εισπράξεις μετρητών. Τα οικονομικά γεγονότα συμβαίνουν χρονικά με τη σειρά που αυτή παρουσιάστηκε.

⁴ Ο Κύκλος των Εκροών αποτελείται από τις συναλλαγές εκείνες που αφορούν την απόκτηση υλικών που είναι απαραίτητα στη διαδικασία μετατροπής ή μεταπώλησης σε μία επιχείρηση. Μέσα στον κύκλο αυτό διεκπεραιώνονται διάφορες συναλλαγές που αντιπροσωπεύουν τα ακόλουθα οικονομικά γεγονότα: α) παραγγελίες αγορών, β) εισαγωγή αποθεμάτων γ) καταχώρηση υποχρέωσης για πληρωμή προμηθευτή και δ) πληρωμές προμηθευτών.

⁵ Ο Χρηματοοικονομικός Κύκλος αποτελείται από όλες τις λογιστικές συναλλαγές, που καταχωρούν την απόκτηση κεφαλαίων από τους φορείς ή πιστωτές μιας επιχείρησης και τη χρήση αυτών για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων που είναι απαραίτητα για τη δραστηριότητα της.

⁶ Ο Κύκλος Μετατροπής συμπεριλαμβάνει όλες τις συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα κατά τη διαδικασία μετατροπής των εισροών της επιχείρησης σε τελικά προϊόντα και υπηρεσίες. Συνδέεται άμεσα με το κύκλο των Εισροών και τον Κύκλο των Εκροών.

πληροφορίες (Yost και Rash, 2000; Josheph, Turley, Burns, Lewis, Scapens, Southworth, 1996). Τα Συστήματα Χρηματοοικονομικών Αναφορών (financial reporting systems) παρέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες τόσο στους εσωτερικούς όσο και στους εξωτερικούς χρήστες μίας επιχείρησης για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Σε αυτές τις αναφορές συμπεριλαμβάνονται οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (annual financial statements)⁷.

Εκτός, όμως από τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες θα πρέπει να σχεδιάζονται και να παρέχουν διοικητικές πληροφορίες (Bhimani, 2003; Mia, 1993; Agrawal, Mehra και Siegel, 1998). Οι διοικητικές αναφορές μπορούν να ταξινομηθούν σε προϋπολογισμούς μετρητών (cash budgets), σε λειτουργικούς προϋπολογισμούς (operational budgets) που συμπεριλαμβάνουν προβλέψεις σχετικές με τα αναμενόμενα έσοδα και έξοδα μιας περιόδου, σε αναφορές απόδοσης (budgeting control reports system) που παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα προϋπολογισθέντα έναντι των πραγματικών εσόδων και εξόδων μιας περιόδου και την ανάλυση των αποκλίσεων τους. Επίσης, σε αναφορές κόστους (cost management and reporting system) που αναφέρονται στο κόστος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών, σε αναφορές υπευθυνότητας (responsibility reporting system) που παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα αποτελέσματα ανά τομέα ευθύνης και αναφορές αποδοτικότητας - κερδοφορίας των λειτουργιών (profitability reporting system) που διαχωρίζονται ανά τμήμα, λειτουργία, προϊόν (Marcus και Pfeffer, 1983; Romney και Steinbart, 2000).

Οι παραπάνω αναφορές ταξινομούνται (Gelinas, Sutton, 2002; Bodnar και Horwood, 2003) σε λειτουργικές αναφορές⁸ (operational reports) που υποβοηθούν στην ανάληψη δράσης και στηρίζουν τις επιχειρηματικές λειτουργίες, σε αναφορές σχεδιασμού – προγραμματισμού⁹ (planning reports) που βοηθούν στο σχεδιασμό της

⁷ Σύμφωνα, με το πρότυπο 1 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards – IAS), οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση των αποτελεσμάτων, η κατάσταση που δείχνει τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, η κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις. Το πρότυπο δίδει τη δυνατότητα, οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν πρόσθετες καταστάσεις, όπως ο κοινωνικός ισολογισμός και η κατάσταση προστιθέμενης αξίας (value added statement).

⁸ Παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα αποτελέσματα και τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα ο Ισολογισμός, οι αναφορές παλαιότητας εισπρακτέων λογαριασμών και οι αναφορές σχετικά με τα υπόλοιπα των αποθεμάτων. Επιπλέον υποβοηθούν τη λήψη αποφάσεων μέσω της ανάλυσης των λογιστικών καταστάσεων.

⁹ Αναφορές σχετικές με προβλέψεις πωλήσεων υποβοηθούν στον προγραμματισμό του ύψους της παραγωγικής δραστηριότητας. Οι διάφοροι προϋπολογισμοί (πωλήσεων, κόστους παραχθέντων,

επιχειρηματικής δραστηριότητας και σε αναφορές ελέγχου¹⁰ (control reports) που σχετίζονται με την αποτελεσματική χρησιμοποίηση των παραγωγικών πόρων της επιχείρησης.

Η Λογιστική του Κόστους (Cost Accounting) ασχολείται με τη διαδικασία καθορισμού του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης (cost analysis), το οποίο στη συνέχεια χρησιμοποιείται ως πληροφόρηση για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών¹¹ και των διοικητικών αναφορών. Πολλοί συγγραφείς (Πάγγειος, 1993; Urchurch, 2002; Horngren, Bhimani, Datar, και Foster, 1997) υποστηρίζουν πως η Λογιστική του Κόστους αποτελεί την πηγή των δεδομένων για την υποστήριξη από πλευράς πληροφόρησης των χρηματοοικονομικών και των διοικητικών δραστηριοτήτων της λογιστικής. Η Λογιστική Κόστους παρέχει λοιπόν πληροφορίες (Βενιέρης, 2004; Horngren, Bhimani, Datar, και Foster, 1997) για:

- α) το κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών.
- β) το κόστος λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων της επιχείρησης
- γ) το κόστος των συγκεκριμένων λειτουργιών της επιχείρησης.

Οι πληροφορίες αυτές, μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τα διοικητικά στελέχη της για τη λήψη αποφάσεων, για τον προγραμματισμό, για τον έλεγχο και για την αξιολόγηση της επίδοσης της επιχείρησης.

Το Πληροφοριακό Σύστημα της Λογιστικής Κόστους ή Λογιστικό – Κοστολογικό Πληροφοριακό Σύστημα (Cost Accounting System) είναι εκείνο μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση (Atkinson, Banker, Kaplan και Young, 2000; Gelinas και Sutton, 2002; Hall, 2001). Στο κοστολογικό σύστημα εκτελούνται τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες (Πάγγειος, 1993):

- α) Μέτρηση του κόστους
- β) Καταγραφή του κόστους
- γ) Ανάλυση του κόστους
- δ) Έκθεση του κόστους

Οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους, διαθέτουν ένα

πωλήσεων, αποθεμάτων, αγορών, εσόδων, εξόδων, επενδύσεων) αποτελούν σημαντικό μέρος των αναφορών προϋπολογισμού.

¹⁰ Προσφέρουν μια σύγκριση μεταξύ της πραγματικής απόδοσης και ενός επιθυμητού κριτηρίου απόδοσης, όπως είναι ένα προϋπολογισθέν ύψος αποτελεσμάτων.

¹¹ Οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους καθώς και τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων αποθεμάτων, πληροφορίες που εμφανίζονται στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις.

απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής επίδοσης της, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών της, την κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους της καθώς και ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης του ανταγωνισμού (Βενιέρης, 2004; Drury, 2000; Cooper και Kaplan, 1992b).

2.3. Εμπειρικές έρευνες σχετικές με τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους.

Εμπειρικές έρευνες εξέτασαν τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους από διαφορετικές οπτικές γωνίες. Έτσι:

α) Η έρευνα των Abernethy και Lillis (1995) και των Langfield – Smith (1997), έδειξε πως υπάρχει έντονη συσχέτιση μεταξύ της επιχειρησιακής στρατηγικής (corporate strategy) και του σχεδιασμού των πληροφοριακών συστημάτων της Λογιστικής Κόστους.

β) οι Morres και Yuen (2001) υποστηρίζουν πως η πληροφόρηση που παρέχεται από το πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους διαφέρει ανάλογα με το στάδιο του κύκλου ζωής που βρίσκεται η επιχείρηση (life cycles stages).

γ) οι Williams και Seaman (2002) αναφέρουν πως τα κοστολογικά συστήματα πρέπει να παρέχουν τη σχετική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων (Managerial Relevant Information – MRI), η οποία οδηγεί στη βελτίωση της επίδοσης της επιχείρησης (performance). Η βελτίωση στη σχετική πληροφόρηση (MRI) έχει ως αποτέλεσμα την επίτευξη των σκοπών της επιχείρησης. Υπάρχει λοιπόν, μια ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ του λογιστικού πληροφοριακού συστήματος και της επίδοσης της επιχείρησης (Biema και Greenwald, 1997; Mia και Clarke, 1999).

δ) Πολλοί ερευνητές υποστηρίζουν (Mia και Chenchall, 1994; Gordon και Narayanan, 1984; Daft και Macintosh, 1981) πως η αβεβαιότητα του εξωτερικού περιβάλλοντος (Perceived Environmental Uncertainty - PEU), απαιτεί το κοστολογικό σύστημα να παρέχει πληροφορίες στον κατάλληλο χρόνο και στην ανάλυση εκείνη που είναι απαραίτητη για τη λήψη αποφάσεων. Οι Williams και Seaman (2001) υποστηρίζουν πως το κοστολογικό σύστημα επηρεάζεται από το οικονομικό περιβάλλον καθώς και από την κουλτούρα της επιχείρησης.

ε) Οι Donell και David (2000), διαπίστωσαν πως τα χαρακτηριστικά ενός πληροφοριακού συστήματος της Λογιστικής Κόστους μπορούν να επηρεάσουν,

άμεσα ή έμμεσα, την κρίση και τη λήψη αποφάσεων (Judgment and decision making - JDM). Οι Bicker και Neckmenr (1995) και ο Frownfelter, (1998), υποστήριξαν πως η λήψη αποφάσεων επηρεάζεται από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του πληροφοριακού συστήματος και κυρίως από τον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών από τις δεξιότητες των διοικητικών στελεχών για την επίλυση προβλημάτων καθώς και από περιβάλλον της λήψης της απόφασης.

στ) Οι Agrawal, Mehra και Siegel (1998), αναφέρουν πως ένα επιτυχημένο πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να χρησιμοποιεί κατά περίπτωση, την Κοστολόγηση και τη Διοίκηση με βάση τις Δραστηριότητες (Activity Based Costing and Activity Based Management), οικονομικά, ποσοτικά και ποσοτικά μεγέθη της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας (Total Quality Management) και τα συστήματα παραγωγής ή αγοράς του αποθέματος όταν αυτό χρειάζεται (Just in Time). Η επιτυχία του πληροφοριακού συστήματος απαιτεί τη συμμετοχή της ανώτατης διοίκησης καθώς των εργαζομένων όλων των βαθμίδων στο σχεδιασμό και την υλοποίηση του.

ζ) Ο Nikolaou (2001, 2002) και ο Fedorowich (2002) υποστηρίζουν πως σύγχρονες τεχνολογίες, όπως η ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (Electronic Data Interchange – EDI) καθώς και τα συστήματα παραγωγής ή αγοράς του αποθέματος, όταν αυτό χρειάζεται (Just in Time), επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του πληροφοριακού συστήματος της Λογιστικής Κόστους (cost management system effectiveness) για τη λήψη στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων. Το Σύστημα αυτό θεωρείται επιτυχημένο όταν παρέχει τις πληροφορίες εκείνες που υποστηρίζουν τις συγκεκριμένες απαιτήσεις για τη λήψη στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων και βοηθάει στη υλοποίηση της επιχειρηματικής στρατηγικής. Ένα τέτοιο σύστημα (Goodhue και Thompson, 1995) ικανοποιεί τις ανάγκες των χρηστών του για την επίλυση προβλημάτων σε όλα τα επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας (Task Technology Fit – TTF).

η) Οι Klamm και Weidenmier (2003) αναφέρουν πως τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους πρέπει να υποστηρίζουν το μοντέλο της αλυσίδας αξίας (value chain model). Η αλυσίδα της προστιθέμενης αξίας είναι ο όρος που χρησιμοποιείται για να περιγράψει τις αλληλοσύνδεες δραστηριότητες που παρέχουν αξία στο προϊόν.

θ) Ο McCarth (1982) αναφέρει πως τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να παρέχουν την πληροφόρηση που είναι απαραίτητη,

χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική, για την αξιολόγηση των επιμέρους δραστηριοτήτων. Έτσι, τα διοικητικά στελέχη μπορούν (Hammer και Champy 1993) να εντοπίσουν και να εξαλείψουν τις δραστηριότητες εκείνες που σημειώνεται σπατάλη πόρων και δεν είναι επωφελής (not value added) και να γίνει σχεδιαστεί μια νέα αποτελεσματική επιχειρηματική διαδικασία (business process).

ι) Ο Βενιέρης (2004) υποστηρίζει πως ένα αποτελεσματικό σύστημα της Λογιστικής Κόστους πρέπει να προσφέρει έγκαιρα (timely) έγκυρες (valid) πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων καθώς και στον τομέα του προγραμματισμού ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης.

2.4. Τα Λογιστικά Σχέδια ως πληροφοριακά συστήματα.

Τα λογιστικά σχέδια, εθνικά και διεθνή, ως λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, παρουσιάζουν τις υποδείξεις τους για την παραγωγή λογιστικών και κατά δευτερεύοντα λόγο κοστολογικών πληροφοριών.

Αν μελετήσει κανείς τη λογιστική και κοστολογική φιλολογία και πρακτική, θα διαπιστώσει πως υπάρχουν δύο σχολές για την παραγωγή λογιστικών και κοστολογικών πληροφοριών, η Αμερικάνικη - Αγγλοσαξονική¹² και η «Ευρωπαϊκή», η οποία ουσιαστικά αποτελείται από την Γαλλική και τη Γερμανική Σχολή.

Η Αγγλοσαξονική - Αμερικάνικη λογιστική και κοστολογική θεωρία και πρακτική, δε δίνει ιδιαίτερη έμφαση στην κατάταξη των δαπανών στην πρωταρχική τους μορφή με βάση τη φύση τους σε επίπεδο συνόλου επιχείρησης. Επιπρόσθετα, υπάρχει πλήρης ενσωμάτωση των λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής στην Αναλυτική Λογιστική (integrated accounting system).

Αντίθετα, η Ευρωπαϊκή αντίληψη με την οποία συμπλέουν και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), παρακολουθεί και αποθηκεύει τα στοιχεία του κόστους αρχικά κατ' είδος (per nature) και στη συνέχεια κατά προορισμό (per function). Συνεπώς, η πορεία διαμόρφωσης του κόστους των τελικών φορέων, ακολουθεί το

¹² Παρά τις ομοιότητες στη λογιστική και κοστολογική φιλολογία μεταξύ της Αμερικής και της Βρετανίας, υπάρχουν ορισμένες διαφορές στη έρευνα. Ο Maher (2001) καθώς και οι Hooper, Otley και Scapens (2001) υποστηρίζουν πως η λογιστική και η κοστολογική έρευνα στις Ηνωμένες Πολιτείες, χρησιμοποιεί κυρίως ποσοτικές μεθόδους και θεωρίες της οικονομικής επιστήμης, ενώ οι Βρετανοί εισάγουν στη λογιστική και κοστολογική έρευνα στοιχεία από την επιστήμη της κοινωνικής ψυχολογίας και της οργανωσιακής συμπεριφοράς.

τρίπτυχο: λογισμός – μερισμός – καταλογισμός¹³. Επιπρόσθετα, στην «Ευρωπαϊκή» Σχολή της Λογιστικής υπάρχει πλήρης διχοτόμηση της λειτουργίας της Χρηματοοικονομικής και της Αναλυτικής Λογιστικής. Με άλλα λόγια, η Αναλυτική και η Χρηματοοικονομική Λογιστική, λειτουργούν σε ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα (interlocking accounting system).

Μελετώντας το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο (Plan Comptable General – PCG, 1982) παρατηρούμε πως η Αναλυτική Λογιστική (Computable analytique d'exploitation) λειτουργεί σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα από τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, με τη μεταφορά πληροφοριών από το λογιστικό κύκλωμα της Χρηματοοικονομικής σε αυτό της Αναλυτικής Λογιστικής με τη χρήση διάμεσων και αντικριζόμενων λογαριασμών (mirror accounts) (Lebas, 1994; Nioche και Pesqueux, 1997). Ομοίως, το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελείται από τους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Grundsatz der ordnungsmäßiger Buchführung – GoB) και της Αναλυτικής Λογιστικής (Industriekontenrahmen – IKR) (Bechtel, 1995; Christensen και Wagenhofer, 1997; Bechtel, 1995; Schildbach, 1997). Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής, τόσο στο Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο, όσο και στο Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο λειτουργούν σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα (Ομάδα 9)¹⁴.

Είναι γενικά αποδεκτό πως τα πληροφορικά στοιχεία που παρέχει η Λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγάλη σπουδαιότητα για του λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου και μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών κλάδων της οικονομίας. Η συγκρισιμότητα των πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται, μόνο αν οι επιχειρήσεις ακολουθούν τις

¹³ Κατά την άποψη μας ο λογιστικός αυτός χειρισμός, είναι πληρέστερος, αρτιότερος και πρακτικά εξίσου αποτελεσματικός σε σχέση με την κατάταξη του κόστους που ακολουθούν οι Αγγλοσάξονες. Με τα σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα λογιστικών καταχωρήσεων, η παρακολούθηση του κόστους στο πρωταρχικό του στάδιο, συνολικά κατ' είδος και στη συνέχεια, ή ακόμη και ταυτόχρονα, η κατάταξη του κατά προορισμό, εξασφαλίζει σημαντικές πληροφορίες για τη δομή του κόστους του συνόλου της επιχείρησης, επιτρέπει την κατάρτιση με λογιστικές εγγραφές του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης στο τέλος της χρήσεως και εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα του κόστους από χρήση σε χρήση, από επιχείρηση σε επιχείρηση και από κλάδο σε κλάδο, διευκολύνοντας έτσι τη λήψη αποφάσεων.

¹⁴ Πρέπει να σημειωθεί πως η διαδικασία κοστολόγησης που ακολουθείται στη Γαλλία διαφέρει από εκείνη που ακολουθείται από τις επιχειρήσεις στη Γερμανία. Οι Γαλλικές επιχειρήσεις ακολουθούν το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης (full absorption costing system), το οποίο είναι σύμφωνο με τα Γαλλικά Λογιστικά Πρότυπα (Berland και Boyns, 2002). Αντίθετα, οι γερμανικές επιχειρήσεις (Kloock και Schhiller, 1997), δίδουν βαρύτητα στην άμεση κοστολόγηση (marginal – direct costing system), στην πρότυπη κοστολόγηση και την κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών (flexible standard costing).

ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και γενικά διαδικασίες επεξεργασίας των δεδομένων που παρακολουθούν και αποτυπώνουν τη δράση της επιχείρησης, δηλαδή με τη λογιστική τυποποίηση¹⁵. Τα τελευταία χρόνια, γίνεται μία προσπάθεια για την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και των λογιστικών μεθόδων μεταξύ των χωρών με την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων¹⁶, τα οποία αφορούν όμως το αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

2.5. Η έννοια της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών (Qualitative characteristics of accounting information) .

Για την αποτελεσματική χρήση των πληροφοριών που περιέχονται στις λογιστικές αναφορές και παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφορικά Συστήματα, θα πρέπει αυτές να συγκεντρώνουν ορισμένα ιδιαίτερα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα. ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων.

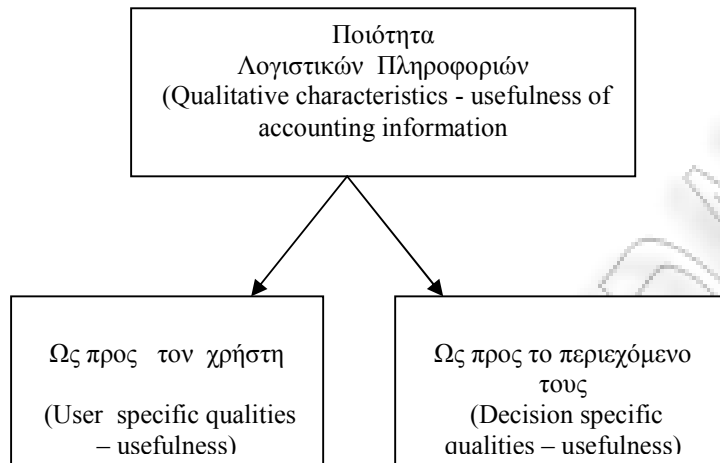
Στη διεθνή αρθρογραφία έχει παρουσιαστεί μία κοινά αποδεκτή άποψη, ένα εννοιολογικό πλαίσιο (conceptual framework), σχετικά με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα (ιδιότητες) που αφορούν όμως τις πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων από τους εξωτερικούς χρήστες, όχι όμως και για τις πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

Για το λόγο αυτό, θα ξεκινήσουμε την επισκόπηση της βιβλιογραφίας για τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Το Συμβούλιο Προτύπων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Financial Accounting Standard Board – FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, 1980), εξέτασε πρώτο την έννοια της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών ως προς τον χρήστη (User specific qualities – usefulness) και ως προς το περιεχόμενο τους (Decision specific qualities – usefulness).

¹⁵ Η διαφοροποίηση μεταξύ των λογιστικών προτύπων και των λογιστικών μεθόδων οφείλονται κυρίως στις διαφορετικές κουλτούρες μεταξύ των χωρών (Hosfsted, 1991; Pistoni και Zoni, 2000), στη διαφορετική εμπορική και φορολογική νομοθεσία (Ask, 1996; Israelsen, 1996) και στο μέγεθος των επιχειρήσεων (Ballas και Venieris, 1996; Venieris, 1996; Bergamin Barbato, 1996, Virtanen και Malmi, 1996; Groot, 1996).

¹⁶ Τα οποία πλέον μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards, IFRS).



Διάγραμμα 2.1: Εννοιολογικές προσεγγίσεις της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών σύμφωνα με το FASB (Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, 1980).

Ως προς τον χρήστη, ποιοτική θεωρείται η πληροφορία που έχει τις ιδιότητες που ικανοποιούν τις συγκεκριμένες απαιτήσεις που αυτός έχει για την επίλυση ενός συγκεκριμένου επιχειρηματικού προβλήματος. Με άλλα λόγια, η ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών από την πλευρά του χρήστη (User usefulness) αποτελεί αποτέλεσμα αξιολόγησης του σε σχέση με την ανάγκη για αυτή την πληροφορία. Την άποψη διατύπωσε αργότερα και ο Davis (1989), αναφέροντας επίσης ότι ο χαρακτηρισμός της πληροφορίας ως ποιοτική εξαρτάται από την υποκειμενική εκτίμηση των χρηστών (perceived information quality).

Με άλλα λόγια, το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα πρέπει να σχεδιαστεί πάνω στις ανάγκες πληροφόρησης που έχει κάθε συγκεκριμένη θέση εργασίας και να παρέχει στον κάθε χρήστη ξεχωριστά την πληροφόρηση εκείνη, στο χρόνο και στη έκταση, που είναι απαραίτητη για τη λήψη συγκεκριμένων επιχειρηματικών αποφάσεων (Staples, Wong και Seddon, 2002; Lawrence, 1993; Goodhue, 1995). Μόνο έτσι οι πληροφορίες χαρακτηρίζονται ως συμβατές με την εργασία των χρηστών (compatibility with work) και συνεισφέρουν με το μέγιστο βαθμό στην επίλυση προβλημάτων (Barki, Hartwick, 1994).

Όταν υπάρχει «χάσμα (gap)» μεταξύ της προσδοκίας που έχουν χρήστες των πληροφοριακών συστημάτων (expected information quality) για την πληροφορία που αναμένουν να λάβουν και της αντίληψης (perceived information quality) που τελικά σχηματίζουν με τη λήψη της πληροφορίας που παρέχεται μέσω των λογιστικών καταστάσεων, τότε αυτό ουσιαστικά σημαίνει ότι αυτό δεν έχει σχεδιαστεί πάνω στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών και δε συνεισφέρει στη λήψη

αποφάσεων (Bailey και Pearson, 1983; Szajna και Scamell, 1993). Το «χάσμα» αυτό, μπορεί να διαπιστωθεί με τη μέθοδο «SERVQUAL» (Kang και Brandley, 2002).

Η ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών ως προς τον χρήστη εξαρτάται ακόμη και από το βαθμό που είναι για αυτούς κατανοητή (understandability). Αυτό το χαρακτηριστικό μπορεί να αναφέρεται είτε στο επίπεδο κατάρτισης των στελεχών των λογιστικών πληροφοριών, είτε στο μέσο παρουσίασης τους (εκτύπωση, αναφορά στη οθόνη ενός τερματικού), είτε στη μέθοδο που ακολουθείται για την οργάνωση των πληροφοριών σε πίνακες, διαγράμματα, χρήση χρώματος για να δοθεί έμφαση σε ορισμένα αποτελέσματα (Bicker, Neckmenr, 1995; Frownfelter, 1998; Donell και David, 2000), Συνεπώς, η αντίληψη που σχηματίζεται για την ποιότητα της πληροφόρησης (perceived information quality) εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη μορφή της επικοινωνίας (Maltz, 2000).

Ο Νικολάου (1999) υποστηρίζει πως ο βαθμός πρόσβασης σε πληροφορίες (information accessibility) μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα των πληροφοριών και την τελική χρησιμότητα προς τον χρήστη. Αυτό το χαρακτηριστικό αναφέρεται στην ικανότητα του χρήστη να ανακαλεί χρήσιμες πληροφορίες από το σύστημα, εφόσον έχει τη δυνατότητα πρόσβασης σε ορισμένα αρχεία του συστήματος. Συνεπώς, ο τρόπος με τον οποίο είναι οργανωμένα τα δεδομένα στο σύστημα επηρεάζουν τη δυνατότητα αυτή¹⁷.

Το FASB (1980) αναφέρει πως ποιοτικές ως προς το περιεχόμενο τους είναι οι λογιστικές πληροφορίες που συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά ώστε οι πληροφορίες να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων (decision qualities – usefulness). Με άλλα λόγια, είναι μία αντικειμενική έννοια που αναφέρεται στις ιδιότητες που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες, ώστε αυτές να είναι χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων (Peasnell, 1982; Stamp, 1982; Joyce, Libby and Sunder, (1982); Accounting Standards Board (ASB), 1991; Institute of Chartered Accountants in Scotland, (ICAS), 1988; Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 1989; Institute of Chartered Accountants Australia; 1994; Williams και Seaman, 2002; Yost και Rash, 2000; Hall, 2001; Gelinas and Sutton, 2002).

¹⁷ Η οργάνωση λογιστικών συστημάτων με βάση ανεξάρτητες μονάδες αρχείων τα οποία δεν είναι σχεδιασμένα να επικοινωνούν μεταξύ τους, έναντι της μεθόδου σχεδιασμού συστημάτων βάσει μίας κοινής βάσης δεδομένων επηρεάζει την ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών, αφού στη δεύτερη περίπτωση ο βαθμός πρόσβασης σε πληροφορίες είναι αρκετά αυξημένος έναντι της πρώτης μια και ο χρήστης μπορεί να συνδυάσει διαφορετικά δεδομένα για την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων.

Συνεπώς, όταν η πληροφορία για το κόστος συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά εκείνα γνωρίσματα που με τη μετατρέπουν σε πληροφορία που να έχει αξία στην λήψη αποφάσεων, τότε διασφαλίζεται η ορθότητα της και καθιστά εφικτή τη λήψη της απόφασης. Σε αντίθετη περίπτωση, όταν η πληροφορία δε συγκεντρώνει κανένα από τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα, θεωρείται μία «επικίνδυνη πληροφορία» και *«είναι καλύτερα να μην την γνωρίζεις, παρά να τη γνωρίζεις λανθασμένα»* (Hendriksen και Van Breda, 1992).

Στη διεθνή αρθρογραφία έχουν παρουσιαστεί αρκετές μελέτες περιπτώσεων (case studies) (McKinnon και Bruns, 1992; Scapens, 1996; Ahrens, 1997; Jönsson και Grönlund, 1988, Fry, 1995, Mouritsen και Bekke, 1999; Jazayeri και Hopper, 1999; Mirani και Lederer, 1998; Raghunathan, 1999; Robbins και Stylianou 1999) καθώς και εμπειρικές έρευνες με χρήση ερωτηματολογίου (Swenson, 1995; Foster και Gupta, 1994; Joseph, 1996; Scapens, 1996; Weitz, 1994; McKinnon και Bruns 1992), οι οποίες κατέληξαν στο συμπέρασμα πως η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής παρέχει σημαντικά οφέλη στο σύστημα λήψης αποφάσεων.

Μελετώντας τη διεθνή αρθρογραφία διαπιστώνουμε επίσης πως η ποιότητα των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής συνδέεται με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των επιχειρήσεων όπως είναι για παράδειγμα το μέγεθος, η αποδοτικότητα, η μόχλευση, τα εγκαταστημένα πάγια, η ηλικία και η εμπορευσιμότητα των μετοχών της (Nikolaou, Masoner και Welker, 1999; Scapens 1996; Αποστόλου, 1992; Stanga, 1980)¹⁸.

2.6. Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Σύμφωνα με το εννοιολογικό πλαίσιο (conceptual framework) των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις

¹⁸ Θα πρέπει να σημειωθεί, πως ορισμένοι ερευνητές στις εμπειρικές τους έρευνες αναφερόμενοι στα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που πρέπει να συγκεντρώνουν ταυτόχρονα οι λογιστικές πληροφορίες ώστε να είναι αυτές χρήσιμες στη λήψη αποφάσεων, χρησιμοποίησαν το όρο «χρησιμότητα πληροφοριών (decision usefulness)» ενώ κάποιοι άλλοι χρησιμοποίησαν την όρο «ποιότητα λογιστικών πληροφοριών (quality ή data quality – DQ of accounting information)» (DeLone και McLean 1992; 2002; 2003; Seddon, Staples, Patnayakuni και Bowtell, 1999; Myers et al. 1997; Pitt, et al. 1995).

πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής που παρέχονται μέσω των λογιστικών καταστάσεων, χρήσιμες στους χρήστες. Οι ιδιότητες (χαρακτηριστικά) που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, ώστε να έχουν αξία (validity) και να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων, ιεραρχούνται (hierarchy of accounting qualities) βάσει τη συμβολή τους και της σπουδαιότητας τους στην επίλυση προβλημάτων.

Σύμφωνα με το Συμβούλιο Προτύπων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB concepts, 1980) καθώς και το Συμβούλιο των Λογιστικών Προτύπων (ASB, 1991), χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων θεωρούνται οι λογιστικές πληροφορίες που συγκεντρώνουν δύο ιδιότητες (prime qualities): τη σχετικότητα (relevance) και την αξιοπιστία (reliability). Σύμφωνα με τα παραπάνω πρότυπα *«η αξιοπιστία και η σχετικότητα είναι οι ιδιότητες, (χαρακτηριστικά) εκείνες που μετατρέπουν τις πληροφορίες ως τα πιο “επιθυμητά προϊόντα”.* Αν λείπει έστω και μία από αυτές τις ιδιότητες, οι πληροφορίες δεν θεωρούνται χρήσιμες και κατάλληλες στη λήψη αποφάσεων».

Το FASB δίδει τον ακόλουθο ορισμό για την αξιοπιστία: *«Αξιοπιστία είναι η ποιότητα των πληροφοριών που βεβαιώνει ότι οι πληροφορίες είναι εύλογα απαλλαγμένες από το λάθος και την προκατάληψη και αντιπροσωπεύουν πιστά ότι ισχυρίζονται να αντιπροσωπεύσουν».*

Η σχετικότητα συνδέεται με τη *«σημασία ή την αναγκαιότητα μιας πληροφορίας για τη λήψη μιας απόφασης ή την εκτέλεση ενός έργου ή μιας λειτουργίας»* (Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No 2, 1980; Accounting Standards Board (ASB), 1991). Η σχετικότητα της πληροφορίας δίδει το συγκριτικό πλεονέκτημα και τη «διαφορά» στο χρήστη της για την αποτελεσματική επίλυση των προβλημάτων λειτουργικού, τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.

Μία βασική ιδιότητα (prime) η οποία επηρεάζει και εξασφαλίζει τόσο τη σχετικότητα όσο και την αξιοπιστία των πληροφοριών, όπου η έλλειψη της αποδυναμώνει την παροχή ποιοτικών πληροφοριών, είναι η πληρότητα (επάρκεια). Οι πληροφορίες χαρακτηρίζονται ως πλήρεις ή επαρκείς *«όταν παρέχουν στο χρήστη τους την πληροφόρηση που χρειάζεται για να αντιμετωπίσει μία συγκεκριμένη κατάσταση»* (Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No 2, 1980; Accounting Standards Board (ASB), 1991).

Εκτός όμως από τις προαναφερόμενες ιδιότητες, υπάρχουν και ορισμένα άλλα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των λογιστικών πληροφοριών, χαμηλότερης σπουδαιότητας στην ιεραρχία των ιδιοτήτων που αλληλεπιδρούν με τη σχετικότητα και την αξιοπιστία και συμβάλει στη χρησιμότητα των πληροφοριών (secondary and interactive qualities). Οι ιδιότητες αυτές είναι η συγκρισιμότητα (comparability)¹⁹, συμπεριλαμβανομένης της συνέπειας (consistency)²⁰ και της συντηρητικότητας (conservatism)²¹ καθώς και η ουδετερότητα (neutrality)²².

Θα πρέπει να σημειωθεί, πως σύμφωνα με το Συμβούλιο Προτύπων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB concepts No.2, 1980) καθώς και το Συμβούλιο των Λογιστικών Προτύπων (ASB, 1991), οι επιχειρήσεις μπορούν με βάση τον παραπάνω ορισμό να ταξινομηθούν σε δύο ομάδες επιχειρήσεων, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές λογιστικές πληροφορίες και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες. Για να θεωρηθεί πως οι επιχειρήσεις ανήκουν στην ομάδα που παράγουν χρήσιμες πληροφορίες είναι σκόπιμο να προσδιορίζουν πληροφορίες που συγκεντρώνουν όλες τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα (prime qualities) που τις μετατρέπουν σε πληροφορίες που έχουν αξία και μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων.

Είναι σκόπιμο να αναφερθεί πως σε σύμφωνα με το πλαίσιο κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IASB), τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών στις λογιστικές (οικονομικές) καταστάσεις είναι η κατανοητικότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα (Καζαντζής και Σώρρος, 2005). Διαπιστώνουμε λοιπόν, πως το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δε διαχωρίζει την ποιότητα των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής από την πλευρά του χρήστη και του περιεχομένου των πληροφοριών, όπως γίνεται από το Αμερικανικό Συμβούλιο της Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (FASB) καθώς

¹⁹ Αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο οι πληροφορίες μπορούν να δώσουν ένα συνεπές μέτρο σύγκρισης τόσο διαχρονικά όσο και στον ίδιο χρόνο με παρόμοια μέτρα άλλων επιχειρήσεων.

²⁰ Αναφέρεται στη χρησιμοποίηση των ίδιων λογιστικών μεθόδων και διαδικασιών από περίοδο σε περίοδο, ώστε να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές.

²¹ Αναφέρεται στην υιοθέτηση εκείνης της μεθόδου ή εκείνου του τρόπου που έχει τη μικρότερη επίδραση στην καθαρή θέση της επιχείρησης.

²² Αναφέρεται στην έλλειψη προκατάληψης, η οποία έχει ως σκοπό να επιτύχει ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα ή να προκαλέσει έναν ιδιαίτερο τρόπο συμπεριφοράς.

επίσης, ενσωματώνει τις ιδιότητες της κατανοητικότητας και της συγκρισιμότητας στις κύριες ιδιότητες που καθιστούν τις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες τους.

2.6.1. Αξιοπιστία (reliability) πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Για είναι αξιόπιστες οι λογιστικές πληροφορίες, είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν τις ακόλουθες ιδιότητες (ingredients of primarily qualities), να είναι επαληθεύσιμες (verifiability), φερέγγυες και ορθές (representational faithfulness) και ακριβείς (accuracy).

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, η επαληθευσιμότητα (verifiability) και η φερεγγυότητα (representational faithfulness), δηλαδή η ορθότητα και η εγκυρότητα των λογιστικών πληροφοριών εξασφαλίζεται με την καταχώρηση και η συγκέντρωση των πληροφοριών με τη διπλογραφική μέθοδο (double entry booking accounting system) (Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No 2, 1980; Accounting Standards Board (ASB), 1991; Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 1989; Joyce, Libby και Sunder, 1982). Έτσι, το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα παρέχει στους χρήστες του (users) που λαμβάνουν τις πληροφορίες για λήψη αποφάσεων, τη σιγουριά ότι ή είναι σωστές - ορθές και μπορεί να στηριχθούν σε αυτές για να αποφασίσουν πάνω σε κάποιο επιχειρηματικό πρόβλημα

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία η αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών εξασφαλίζεται και με τη χρονική κατανομή των οργανικών εσόδων, των οργανικών εξόδων, των αγορών και των ανόργανων αποτελεσμάτων στους μήνες της χρήσης. Η χρονική κατανομή των λογιστικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού, επιβάλλεται από το Πρότυπο 34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση (Interim Financial Reporting)» των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Boards (IAS), 34) καθώς και από τα Πρότυπα 3, 24, 131 του Συμβουλίου Προτύπων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB statements 3, 24, 131), τα οποία αναφέρουν ότι ο λογιστικός αυτός χειρισμός θεωρείται απαραίτητη προϋπόθεση για την κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων.

Στην πράξη παρατηρείται πολλές φορές το φαινόμενο του ετεροχρονισμού πολλών δαπανών και εσόδων, δηλαδή διάσταση μεταξύ του χρόνου κατά τον οποίο μια δαπάνη ή ένα έσοδο πραγματοποιείται και του χρόνου που αυτή εκκαθαρίζεται και τιμολογείται. Για την επίλυση λοιπόν του προβλήματος αυτού, απαιτείται η χρονική προσαρμογή, σε χρονική βάση ίση με την περίοδο παραγωγής των λογιστικών πληροφοριών, των αγορών, των οργανικών εξόδων, των εσόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων. Αυτό ουσιαστικά σημαίνει, πως τα οικονομικά γεγονότα πρέπει να λογιστικοποιούνται έγκαιρα, που αφορούν αγορές, δαπάνες, έσοδα και ανόργανα αποτελέσματα, ανεξάρτητα αν τα γεγονότα αυτά έχουν πλήρως εκκαθαριστεί ή αν έχει εκδοθεί ή ληφθεί το οικείο παραστατικό. Με το λογιστικό αυτό χειρισμό, οι πληροφορίες που εξάγονται από το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα χαρακτηρίζονται ως έγκυρες, δηλαδή ορθές.

2.6.2. Σχετικότητα (relevance) των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Για να είναι σχετικές οι πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής πρέπει να έχουν τις ακόλουθες ιδιότητες (ingredients of primarily qualities): να είναι επίκαιρες (timeliness) και να παρέχουν τη δυνατότητα κατάστρωσης μελλοντικών σχεδίων όσο και για την υποβοήθηση ελέγχου ιστορικών δραστηριοτήτων και αποφάσεων (predictive and feedback value) (Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No 2, 1980; Accounting Standards Board (ASB), 1991).

Θα πρέπει να σημειωθεί πως πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν ότι το κύριο χαρακτηριστικό που επηρεάζει την σχετικότητα είναι η επικαιρότητα των λογιστικών πληροφοριών (Bruns, and McKinnon, 1993; Otley, 1978; Scapens, Turley, Burns, Joseph, Lewis and Southworth, A, 1996; Chenhall and Morris, 1986; Emsley, 2001). Σύμφωνα με το FASB (1980) «*επίκαιρες είναι οι πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στους λήπτες αποφάσεων χωρίς να χάσουν την ικανότητα τους να επηρεάσουν τις αποφάσεις*» και καταλήγει πως «*όταν οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και δεν παράγονται όταν απαιτούνται ή διατίθενται μετά από τα αναφερόμενα γεγονότα δεν έχουν καμία αξία για τη μελλοντική δράση*». Η επικαιρότητα της πληροφορίας μειώνει την αβεβαιότητα (uncertainty) για μία κατάσταση και παρέχει στους χρήστες της τη

δυνατότητα πρόβλεψης (precision) και υποβοηθάει στον έλεγχο ιστορικών δραστηριοτήτων και αποφάσεων (feedback value).

Θα πρέπει να σημειωθεί πως ο Felthman (1968), σε μία από τις πρώτες αναλύσεις αυτής της έννοιας αυτής στη θεωρητική βιβλιογραφία της λογιστικής, είχε υποστηρίξει πως η επικαιρότητα της πληροφορίας εξαρτάται από το μέγεθος της χρονικής περιόδου στην οποία αναφέρεται ένα σύνολο πληροφοριών (reporting interval), όσο και από τη συνολική καθυστέρηση η οποία μπορεί να υπάρξει μεταξύ του χρονικού σημείου κατά το οποίο επέρχεται ένα λογιστικό γεγονός και του χρονικού σημείου αναφοράς της επίδρασης αυτού του γεγονότος (reporting delay).

Στη διεθνή βιβλιογραφία αναφέρεται, πως όταν η λογιστική πληροφορία δίδεται άκαιρα, δηλαδή καθυστερημένα, χάνει σημαντικό μέρος της αξίας της και οπωσδήποτε δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί με αποτελεσματικό τρόπο για τη λήψη αποφάσεων βραχυχρόνιου χαρακτήρα (Shieldes, 1997). Για αυτό ακριβώς η παροχή των λογιστικών πληροφοριών πρέπει να γίνεται σε σύντομα χρονικά διαστήματα. Με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζεται η επικαιρότητα των λογιστικών πληροφοριών (timeliness), η οποία βοηθά στην αποτελεσματική επίλυση επιχειρηματικών προβλημάτων (Mirani, and Lederer, 1998; Raghunathan, 1999; Robbins and Stylianou, 1999 Kamran A., 2003; Bahram S., 2002; Greer and Kropp, 1983).

Δεν πρέπει να παραλείψουμε πως η σπουδαιότητα παραγωγής λογιστικών πληροφοριών σε βραχυχρόνια διαστήματα αναγνωρίζεται τόσο από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όσο και από το Συμβούλιο Προτύπων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, όπου επισημαίνουν την αναγκαιότητα κατάρτισης ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων (interim financial statements) (International Accounting Standards Boards (International accounting standards (IAS), 134; Financial Accounting Standards Board (FASB), statements 3, 24, 131).

2.7. Ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Είναι αποδεκτό πως η άσκηση της διοίκησης και γενικά των αναπτυσσόμενων οικονομικά δραστηριοτήτων γίνεται μέσω των καθημερινών λαμβανομένων αποφάσεων. Η διασφάλιση της ορθότητας αυτών και της αποτελεσματικότητάς τους, στηρίζεται στην ύπαρξη και χρησιμοποίηση των αναγκαίων πληροφοριών.

Στη διεθνή αρθρογραφία αναφέρεται πως οι πληροφορίες που διαμορφώνουν την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων αφορούν δύο μεγέθη: το έσοδο και το κόστος αυτού. Και ενώ το έσοδο αντιπροσωπεύει οικονομικό μέγεθος το οποίο προσδιορίζεται με μέγιστη ευκολία και δύσκολα μπορεί η οποιαδήποτε απόφαση αφού το προσεγγίζει να δυνηθεί να το μεταβάλει, απομένει ο δεύτερος παράγοντας που είναι το κόστος.

Η πληροφορία σχετικά με το κόστος είναι αποφασιστικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα των λαμβανομένων αποφάσεων, απαραίτητη δε προϋπόθεση είναι η πληροφορία αυτή να συγκεντρώνει ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα, ώστε να είναι χρήσιμη για τη λήψη αποφάσεων, για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου. Μόνο έτσι τα διοικητικά στελέχη μπορούν να αποφασίζουν γρήγορα και αποτελεσματικά (Cooper και Kaplan, 1992b; Horngren, Bhimani, Datar και Foster, 1997; Scapens, Turley, Burns, Joseph, Lewis και Southworth, 1996).

Τέτοιες επιχειρηματικές αποφάσεις αφορούν την άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής και τον καθορισμό διαφορικών τιμών πώλησης, την αποδοχή – απόρριψη μίας έκτακτης παραγγελίας πωλήσεων, την αγορά ή την παραγωγή ενός προϊόντος ή μερών αυτής, τη διακοπή ή μη της προσωρινής δραστηριότητας ενός κλάδου εκμετάλλευσης ή μίας δραστηριότητας, τον προσδιορισμό της κερδοφορίας ή μη ανά κλάδο εκμετάλλευσης σε επιχειρήσεις κάθετης διάρθρωσης, το καθορισμό των στόχων του μακροχρονίου επιχειρηματικού σχεδιασμού²³, τον προσδιορισμό της κερδοφορίας των παραγομένων και πωληθέντων αποθεμάτων και υπηρεσιών καθώς και των πελατών και την επιλογή της άριστης σύνθεσης του μείγματος αυτών. Ακόμη, το κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον καθορισμό τιμών ενδομεταβιβάσεων προϊόντων (transfer pricing)²⁴, για τη λήψη απόφασης σχετικά με συνέχιση της κατεργασίας ημιτελούς προϊόντος ή της πώλησης του στη μορφή που έχει, για τη διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων στα πλαίσια των υφισταμένων πόρων, καθώς και για την αντικατάσταση – διατήρηση του εξοπλισμού της επιχείρησης (Ask, 1996; Bright 1992; Cescon 1999; Fass και Klaasen 1984; Haldma, 1998; Milis, 1988; Scapens, 1996; Cooper, 1996; Βαρβάκης, 2001).

Επιπρόσθετα, η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους συμβάλει άμεσα στην κατάρτιση πιο ρεαλιστικών προγραμμάτων δράσεως, πιο

²³ Σε περίπτωση που η επιχείρηση είναι ηγέτης κόστους στον κλάδο.

²⁴ Ονομάζονται πλέον τιμές μεταφοράς.

αξιόπιστων αναφορών (reports), στην αποτελεσματικότερη αξιολόγηση σε επίπεδο τμημάτων, στην καλύτερη ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών, στον προσδιορισμό των παραγόντων που είναι υπαίτιοι για τη δημιουργία κόστους, στον ανασχεδιασμό των υφιστάμενων δραστηριοτήτων (business process re-engineering)²⁵, τη μείωση των εξόδων της διοικητικής λειτουργίας και στον αποτελεσματικότερο έλεγχο και μείωση του πραγματοποιούμενου κόστους²⁶ (Atkinson, Banker, Kaplan και Young, 2000; Cooper και Kaplan, 1992b; Drury και Tayles, 1995; Horngren, Bhimani, Datar και Foster, 1997; Scapens, Turley, Burns, Joseph, Lewis και Southworth, 1996; Maher, Sticley και Well, 2001).

Θα πρέπει να σημειωθεί πως οι Wang and Strong, (1996), οι McNair και Carr (1991) καθώς και ο Βενιέρης (2004) υποστηρίζουν πως η αποτελεσματικότητα ενός πληροφοριακού συστήματος της Λογιστικής Κόστους (effectiveness of cost accounting system) εξαρτάται από την ποιότητα των πληροφοριών που αυτό παρέχει στα διοικητικά στελέχη για τη λήψη αποφάσεων καθώς και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Παρόλα αυτά στη βιβλιογραφία, από όσο γνωρίζουμε, δεν έχει παρουσιαστεί μία κοινά αποδεκτή άποψη, ένα εννοιολογικό πλαίσιο (conceptual framework), σχετικά με τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου, όπως έχει γίνει με τις πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Μελετώντας τη διεθνή βιβλιογραφία μπορεί κανείς να διαπιστώσει τις παρακάτω απόψεις που αναφέρονται στα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Πιο αναλυτικά, έχει αναφερθεί πως για να έχουν αξία (validity) οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να είναι ακριβείς (Atkinson, Banker, Kaplan και Young, 2000). Θα πρέπει πάντως σαν σημειωθεί, πως για τον προσδιορισμό του βαθμού ακρίβειας της δέσμης των πληροφοριών, θα πρέπει να λάβουμε υπόψη τη σχέση κόστους – οφέλους (cost – benefit analysis) (Cooper, 1990; Πάγγειος, 1993). Οι Horngren, Bhimani, Datar και Foster (1997) καθώς ο Urchurch (2002)

²⁵ Διατήρηση – αφαίρεση δραστηριοτήτων που είναι σχετικές με την αξία που παρέχουν στο πελάτη ή στο προϊόν.

²⁶ Γίνεται αναφορά στο λεγόμενο «μεταθετό κόστος (postponable cost)» το οποίο συνδέεται με τις δαπάνες εκείνες που μπορούν να μην πραγματοποιηθούν κατά τη τρέχουσα περίοδο αλλά να μετατεθούν στην επόμενη χρήση χωρίς δυσμενείς επιπτώσεις στη δραστηριότητα και στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης.

υποστηρίζουν πως η ακρίβεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι απαραίτητη διότι οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους αποτελούν πηγή δεδομένων για την προετοιμασία των καταστάσεων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους προϋποθέτει:

- την εφαρμογή κατάλληλου κοστολογικού συστήματος.
- αυστηρό σύστημα ποσοτικού ελέγχου και μετρήσεων των κοστολογικών δεδομένων²⁷ (Βαρβάκης, 2003).
- τον περιορισμό στο ελάχιστο του έμμεσου κόστους που επιβαρύνει το προϊόν ή την υπηρεσία και τη χρησιμοποίηση κατάλληλης βάσης κατανομής των έμμεσων δαπανών στα παραγόμενα προϊόντα – υπηρεσίες (Cobb, Innes και Mitchell, 1992; Bjørnenak και Mitchell, 2002).

Η ακρίβεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους διασφαλίζεται με την επιλογή μίας μεθόδου – τεχνικής κοστολόγησης που να παράγει ακριβείς κοστολογικές πληροφορίες^{28,29} (Drury και Tayles 1995; Brignall, Fitzgerald L, Silvestro και Johnson, 1991; Brignall 1997; Horngren, Bhimani, Datar και Foster, 1997).

Στη διεθνή βιβλιογραφία και αρθρογραφία υποστηρίζεται πως η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing – ABC) αποτελεί μια σύγχρονη κοστολογική μεθοδολογία που αναπτύχθηκε με σκοπό να καλύψει το αίτημα των

²⁷ Αναφερόμαστε στην πλήρη συσχέτιση των ποσοτικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους – άμεσων υλικών, άμεσης εργασίας, ΓΒΕ –, προς το τμήμα, τη λειτουργία (κέντρο κόστους) και το παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία. Αυτό εξασφαλίζεται με την τήρηση, για τα αποθέματα, του συστήματος της πλήρους διαρκούς απογραφής και τη σύνδεση των πραγματοποιούμενων αναλώσεων με τα παραγόμενα προϊόντα, της υπηρεσίες και τα κέντρα κόστους. Η σύνδεση αυτή αποτυπώνεται στο Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης, όπου αναγράφεται ο προορισμός των αποθεμάτων που εξέρχονται από την αποθήκη, το προϊόν ή το τμήμα για το οποίο προορίζεται να αναλωθεί και επιτυγχάνεται άμεση και για αυτό ακριβής επιβάρυνση του κόστους του προϊόντος ή του τμήματος με το κόστος των αναλωθέντων υλικών. Ο ποσοτικός έλεγχος επεκτείνεται και στο άλλο στοιχείο του κόστους, την άμεση εργασία. Το κόστος της εργασίας, που επιβαρύνει το προϊόν ή την υπηρεσία, προσδιορίζεται με ακρίβεια με βάση το Δελτίο Ατομικής Απασχόλησης του προσωπικού. Για το τρίτο στοιχείο του κόστους, τα ΓΒΕ, πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα στο χρόνο λειτουργίας των μηχανών και εγκαταστάσεων.

²⁸ Στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν αναφερθεί οι ακόλουθοι μέθοδοι κοστολόγησης:

- Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (Activity Based Costing).
- Πρότυπης κοστολόγηση (Standard Costing).
- Άμεση - Οριακή κοστολόγηση (Marginal – Direct Costing).
- Πλήρης - Απορροφητική κοστολόγηση (Full absorption Costing).
- Κοστολόγηση συνολικού όγκου παραγωγής (Throughput costing), η οποία στηρίζεται στη Θεωρία των Περιορισμών (Theory of Constrains).

²⁹ Θα πρέπει να σημειωθεί πως ορισμένοι συγγραφείς διαχωρίζουν από την έννοια της αξιοπιστίας με την ιδιότητα της ακρίβειας και την παρακολουθούν ξεχωριστά ως ένα επιπρόσθετο χαρακτηριστικό της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών (Dunk, 2004; Naveh και Halevy, 2000).

επιχειρήσεων παροχής μίας κεφαλαιώδους σημασίας πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων, αυτής του ακριβούς κόστους, του προϊόντος, της υπηρεσίας της λειτουργίας ή της δραστηριότητας (Cooper, 1988a, 1988b, 1989a, 1989b, 1990; Cooper και Kaplan, 1991, 1992). Η μέθοδος αυτή, έρχεται να βελτιώσει τις ατέλειες των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης με την κατανομή του έμμεσου κόστους στα παραγόμενα προϊόντα και στις υπηρεσίες. Η ανακρίβεια στον προσδιορισμό του κόστους, σύμφωνα με τους επικριτές των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης (Kocakulah, Fowler και McGuire, 2000; Innes και Mitchell, 1995; Armstrong, 2002), οφείλεται αποκλειστικά στον εσφαλμένο τρόπο επιβάρυνσης του κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας με έμμεσες δαπάνες παραγωγής, γνωστές και ως Γενικά Έξοδα Λειτουργίας (overheads). Για να πετύχουμε ορθή κατανομή ή καταλογισμό του έμμεσου κόστους θα πρέπει να προχωρήσουμε προηγούμενα σε προσδιορισμό των επιμέρους δραστηριοτήτων που αναπτύσσονται μέσα στα παραγωγικά τμήματα ή στις λειτουργίες που παράγουν ομοιογενές έργο, να προσδιορίζουμε το κόστος αυτής της δραστηριότητας και να το καταλογίσουμε μόνο στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες που χρησιμοποίησαν τις δραστηριότητες αυτές ανάλογα με το ποσό ή το μέρος που τις χρησιμοποίησαν³⁰.

Υποστηρίζεται στη διεθνή βιβλιογραφία (Kaplan, 1992; Friedman και Lyne, 2001; Foster και Swenson, 1997; Grane και Meyer, 1993), πως ο βαθμός ακρίβειας του κόστους ενός προϊόντος, μίας υπηρεσίας ή του τμήματος, βρίσκεται σε ευθεία αναλογία με το ποσοστό που καταλαμβάνει το άμεσο κόστος μέσα στο συνολικό κόστος του προϊόντος ή του τμήματος. Πρόβλημα ελαττωμένης αξιοπιστίας λόγω μειωμένου ποσοστού συμμετοχής στο συνολικό κόστος του τμήματος, του άμεσου κόστους του, δημιουργείται όταν πλησιάζουμε τις τελευταίες κοστολογικές υποδιαρέσεις της επιχείρησης και στο τελικό παραγόμενο προϊόν – υπηρεσία. Εκεί, το άμεσο κόστος, ως ποσοστό του συνολικού κόστους του προϊόντος ή του τμήματος

³⁰ Για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους, η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες δεν προσφέρει οποιαδήποτε υπηρεσία όσον αφορά τα άμεσα στοιχεία του κόστους, δηλαδή τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία, αλλά στο τρίτο στοιχείο του κόστους, τις έμμεσες δαπάνες παραγωγής, γιατί το μέγεθος αυτού του στοιχείου του κόστους συνεχώς αυξάνεται όσο αναπτύσσεται η τεχνολογία σε βάρος κυρίως της άμεσης εργασίας, με αποτέλεσμα να επηρεάζει περισσότερο τη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και των υπηρεσιών (Bright, Davies, Downess και Sweeting, 1992; Swenson, 1997). Το σημαντικό μέγεθος αυτού του στοιχείου του κόστους που σχηματίζεται από έμμεσες δαπάνες παραγωγής και ο αυθαίρετος τρόπος καταλογισμού του στα προϊόντα και στις υπηρεσίες οδηγεί στον προσδιορισμό μη ακριβούς κόστους, γεγονός που επηρεάζει τη λήψη ορθών αποφάσεων τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.

συμπιέζονται σε επίπεδα ακόμη και κάτω του 50% που το καθιστούν ακατάλληλο για τη λήψη από άποψη αριθμού και σημασίας αποφάσεων.

Για να εξασφαλιστεί όμως η ακρίβεια του, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ενίσχυση του ποσοστού του άμεσου κόστους στο συνολικό ποσό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών (Cooper και Kaplan, 1991; 1992). Χαρακτηριστικό γνώρισμα του έμμεσου κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών είναι η μεγάλη ή η μικρή ανακρίβεια του και συνεπώς η μειωμένη αξιοπιστία του. Για το λόγο αυτό πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια περιορισμού του «θέσει έμμεσου κόστους» όσο γίνεται περισσότερο στη διαμόρφωση του κόστους της υπηρεσίας ή του προϊόντος. Πάντως, είναι σκόπιμο να αναφερθεί, πως η μετατροπή του θέσει έμμεσου κόστους³¹ σε άμεσο με τη χρησιμοποίηση κατάλληλης μεθοδολογίας και τεχνικών μέσων δεν είναι πάντοτε χρήσιμη. Κριτήριο για τη λήψη της σχετικής απόφασης, είναι η σύγκριση της ωφέλειας που προκύπτει από τη σχετική πληροφορία ακριβέστερου προσδιορισμού του κόστους με το πρόσθετο κόστος που δημιουργεί η αμεσοποίηση ενός κοστολογικού στοιχείου (Anderson και Young, 1999).

Θα πρέπει να αναφερθεί πως ορισμένοι συγγραφείς υποστηρίζουν πως για τα μεγέθη του κόστους της υπηρεσίας, της δραστηριότητας, του τμήματος ή της λειτουργίας, ο σχετικός προσδιορισμός τους είναι σκόπιμο να γίνεται σε βραχύχρονα διαστήματα, δεδομένου ότι και στη ίδια χρονική περίοδο πρέπει να προσδιορίζονται και τα έσοδα από πωλήσεις και συνεπώς το αποτέλεσμα, οπότε η πληροφορία έχει τη μορφή του επίκαιρου, χαρακτηρίζεται από ευελιξία και ταχύτητα, με αποτέλεσμα να μεγιστοποιείται η αξία της προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τη λήψη αποφάσεων (Cooper and Kaplan, 1992b).

Η σίγουρη και ακριβής (αξιόπιστη) πληροφορία, για το κόστος και το έσοδο που παρέχεται σε σύντομα χρονικά διαστήματα, μπορεί να χρησιμοποιηθεί έγκαιρα, δηλαδή αποτελεσματικά για τη λήψη απόφασης διόρθωσης κακής πορείας της επιχείρησης. Σε αντίθετη περίπτωση, περιορίζεται η δυνατότητα παρέμβασης και

³¹ Το «φύσει» έμμεσο κόστος, αφορά κόστος που από το φύση του είναι έμμεσο. Το κόστος αυτό είναι αδύνατο με οποιαδήποτε μέθοδο ή τεχνικά μέσα χρησιμοποιήσουμε να το διαχωρίσουμε με ακρίβεια σε μέρη που αντιστοιχούν στα κέντρα κόστους. Παράδειγμα «φύσει» έμμεσου κόστους είναι ο μισθός του Γενικού Διευθυντή ενός εργοστασίου.

Το «θέσει» έμμεσο κόστος, είναι ως προς τις φύση του άμεσο ως προς τα κέντρα κόστους της παραγωγικής λειτουργίας μετατρέπεται όμως σε έμμεσο εξαιτίας των συνθηκών προσδιορισμού του. Τα τεχνικά μέσα που χρησιμοποιούνται για τη μετατροπή του είναι οι μετρητές κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, οι μετρητές προσδιορισμού του ηλεκτρικού ρεύματος κ.ο.κ. (Βαρβάκης, 2001).

διόρθωσης των κακών κειμένων. Η εγκαιρότητα της πληροφορίας, παρέχει λοιπόν στα διοικητικά στελέχη τη δυνατότητα να μειώσουν το κόστους τους, να αυξήσουν τα έσοδα τους και να βελτιώσουν το αποτέλεσμα της επιχείρησης, τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας (Βενιέρης, 2004).

Παράλληλα, οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους θα πρέπει να είναι αναλυτικές, ώστε να είναι σχετικές με τη λήψη αποφάσεων και να έχουν αξία για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου. Ειδικότερα, οι αναλυτικές πληροφορίες για το έσοδο μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παρακολούθηση του μίγματος των πωλήσεων (sales mix) της επιχείρησης, για τη διαμόρφωση της στρατηγικής του marketing της επιχείρησης (marketing plan), τον εμπλουτισμό - διαφοροποίηση του μείγματος προϊόντος (product mix), για την αξιολόγηση της εξέλιξης των πωλήσεων, τόσο με ιστορικά στοιχεία της επιχείρησης, όσο και με τα αντίστοιχα στοιχεία των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων (benchmarking) καθώς και για τη διαμόρφωση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής η οποία θα μεγιστοποιήσει την απόδοση και τα έσοδα της (Revenue Management – Yield Management) (Downie, 1997; Meldrum, 1986; Ratnatunga, 1990; Dunn και Brooks, 1990; Upchurch, Ellis και Seo, 2002; McEvoy 1997; Enz, Potter, Singuaw, 1999).

Οι αναλυτικές πληροφορίες για το κόστος όλων των λειτουργικών υποδιαίρεσεων³² της επιχείρησης, τόσο τους ενδιάμεσους³³, όσο και τους τελικούς φορείς του κόστους (Cooper R και Kaplan R, 1992b; Shieldes, 1997; Ortman και Buehlmann, 1998) συμβάλουν στην άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης.

Στη διεθνή αρθρογραφία έχει αναφερθεί πως ο προσδιορισμός του κόστους ανά δραστηριότητα, γίνεται με σκοπό να εξασφαλιστεί η ακρίβεια και αξιοπιστία στο κόστος, ώστε να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί χωρίς επιφυλάξεις για τη λήψη αποφάσεων (Cooper και Kaplan, 1991; 1992a). Η ακριβής πληροφόρηση για το

³² Οι κυριότεροι παράγοντες που επηρεάζουν τον αριθμό κέντρο κόστους – κυρίων και βοηθητικών –, εξαρτάται κατά κύριο λόγο, από το μέγεθος της επιχείρησης, την πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας, την τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης και από την ευαισθησία της Διοίκησης για τον έλεγχο του κόστους, την ακρίβεια προσδιορισμού του, τη σύγκριση με το παραγόμενο έργο και τη λήψη με βάση το κόστος, σημαντικών αποφάσεων στρατηγικού ή τακτικού χαρακτήρα (Maher και Deakin, 1994; Hongren, 1982).

³³ Η παρακολούθηση του κόστους των τμημάτων υποστήριξης της παραγωγικής λειτουργίας (cost of internally produced services - support cost centers) εξυπηρετεί την ανάγκη ελέγχου του κόστους των τμημάτων αυτών και του παραγόμενου αντίστοιχα έργου τους με σκοπό τη μείωση του, στην ανάγκη ορθής κατανομής του κόστους αυτού στα κύρια παραγωγικά τμήματα ή στις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης με τη επιλογή του κατάλληλου κατά περίπτωση κριτηρίου κατανομής (cost driver) καθώς και στη διευκόλυνση λήψης αποφάσεων πιθανής διακοπής της λειτουργίας ενός παραγωγικού τμήματος όταν το παραγόμενο από αυτό έργο, έχει τη δυνατότητα η επιχείρηση να το προμηθευτεί από την αγορά σε τιμές χαμηλότερες από το κόστος παραγωγής του (outsourcing).

κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας που προέρχεται από το Πληροφοριακό Σύστημα της Λογιστικής Κόστους, εξυπηρετεί τα διοικητικά στελέχη που διοικούν τις δραστηριότητες αυτές, να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα περιορισμού του κόστους αυτού μέχρι το κατώτερο δυνατό επίπεδο (Armstrong, 2002; Cooper, 1990)³⁴.

Στη διεθνή βιβλιογραφία έχει αναφερθεί πως οι πληροφορίες για τη διάρθρωση του κόστους των ενδιάμεσων αλλά και των τελικών φορέων του κόστους της επιχείρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για τη λήψη αποφάσεων³⁵. Η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό μέρος αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την ανάλυση του κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος (cost – volume – profit analysis), χρησιμεύει στον υπολογισμό του νεκρού σημείου της δραστηριότητας της επιχείρησης, συνολικά αλλά και ανά κλάδο εκμετάλλευσης, στον υπολογισμό του δείκτη λειτουργικής μόχλευσης (operating leverage), του περιθωρίου ασφάλειας (margin of safety) καθώς και στην ανάλυση ευαισθησίας (sensitivity analysis) των κερδών και του νεκρού σημείου της επιχείρησης (Horngren, 1995; Dickey, 1964; Kotas και Wanhil, 1981; Kotas 1974; 1975; 1978; 1982; Everett 1989; Harris, 1992a).

Επιπρόσθετα, για να έχουν αξία οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από το πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να είναι αναλυτικές για το κόστος, των εσόδων αλλά και του αποτελέσματος, ανά

³⁴ Τα μέτρα αυτά μπορεί να είναι ο ανασχεδιασμός των υφιστάμενων δραστηριοτήτων (business process re-engineering) με σκοπό την αύξηση ή την μείωση τους με βάση την ανάλυση της αλυσίδας αξίας (chain value analysis) (Soin, Seal και Cullen, 2002; Cokins, 1999; Gamster, 1999; Dekker, 2003; Hoque, 2001), ή η χρησιμοποίηση περισσότερων κριτηρίων μερισμού ή καταλογισμού του έμμεσου κόστους (cost drivers), η κατάργηση κάποιας δραστηριότητας και η ανάθεση της εκτέλεσης του παραγόμενου από αυτήν έργου σε εξωτερικούς προμηθευτές (outsourcing) (Roodhooft και Warlop, 1999; Chalos, 1995). Παράλληλα, η πληροφόρηση για το κόστος των δραστηριοτήτων μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον εντοπισμό και την εξάλειψη των δραστηριοτήτων και κατά συνέπεια των αντίστοιχων δαπανών που δεν προσφέρουν αξία στις προσφερόμενες υπηρεσίες ή και στους πελάτες (Drury και Tayles, 1995; Bright, Davies, Downess και Sweeting, 1992; Swenson, 1997).

Οι πληροφορίες για το κόστος των δραστηριοτήτων, χρησιμοποιούνται επίσης στη λήψη αποφάσεων για τη μείωση του κόστους του παραγόμενου προϊόντος ή της υπηρεσίας, για την άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής με βάση το κόστος ανά δραστηριότητα (Activity Based Pricing) (Tere, 2000; Mitchell, 1994), για (Bleeker, 2001; Borjesson, 1997) για την ανάπτυξη προϋπολογισμών βασισμένων στην κοστολόγηση δραστηριοτήτων (Activity Based Budgeting) καθώς και στη λήψη αποφάσεων που συνδέονται με την επιλογή των περισσότερο κερδοφόρων πελατών (Customer Profitability Analysis) και για την αξιολόγηση της επίδοσης της επιχείρησης (Performance Evaluation) (Cooper και Kaplan, 1992b; Plowman, 1997; Smith και Dikolli, 1995).

³⁵ Χρησιμοποιείται για τη λήψη της απόφασης – επιλογής της αξιοποίησης των δυνατοτήτων προώθησης των πωλήσεων καθώς και των καναλιών διανομής του προϊόντος, της απόφασης αποδοχής ή απόρριψης μίας προσφοράς πώλησης από ένα πελάτη. Η πληροφόρηση για τη δομή του κόστους χρησιμεύει στην λήψη αποφάσεων για την προσθήκη ή διακοπή μιας προσφερόμενης υπηρεσίας ή ενός παραγόμενου προϊόντος καθώς και στην άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής

κέντρο ευθύνης³⁶ (responsibility center) ή ανά κέντρο επένδυσης (investment center)³⁷, ανά πελάτη (sales - mix profitability, customer profitability analysis - CPA)³⁸.

2.8. Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα και η παροχή πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Τις τελευταίες δεκαετίες, τα συστατικά στοιχεία του ξενοδοχειακού προϊόντος (hospitality product) συνεχώς διαφοροποιούνται και μεταβάλλονται. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν πλέον ένα ευρύ φάσμα υπηρεσιών, όπως διαμονή, επισιτιστικές υπηρεσίες, ψυχαγωγία και άθληση (Phillips, 1997; Teare, 1996).

Τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών, όπως το σταθερό δυναμικό (capacity), η μεταβλητότητα της ζήτησης και του κέρδους, η ταύτιση παραγωγής και κατανάλωσης, το ευρύ φάσμα και η φθαρτότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, η εποχική λειτουργία τους καθώς και οι διαφορές στο μέγεθος και στη δομή του κόστους επηρεάζουν τη διαμόρφωση του προσφερόμενου ξενοδοχειακού

³⁶ Για να υπάρχει όμως κοστολογική ευθύνη του προϊστάμενου του τμήματος, πρέπει να του έχει προηγουμένως να του έχει χορηγηθεί η εξουσία να αποφασίζει για τη διαμόρφωση του κόστους του τμήματος που διοικεί (Nahum, Mookherjee και Reichelstein, 1992). Απαιτείται λοιπόν, η κατάταξη του κόστους ενός κέντρου ευθύνης σε ελέγξιμο (controllable) και μη ελέγξιμο (non - controllable). Όταν ο manager ενός παραγωγικού τμήματος ασκεί πλήρη έλεγχο στο κόστος της λειτουργίας του τμήματος, επειδή μπορεί και αποφασίζει για αυτό, εξασφαλίζει τις προϋποθέσεις για την επίτευξη μείωση του κόστους και αύξηση της παραγωγικότητας του τμήματος που διοικεί (Model, 1996; Brignall, 1997; Brignall, Fitzgerald, Silvestro και Johnson, 1991; Merchant, Chow και Wu, 1995).

³⁷ Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία όταν θέλουμε να μετρήσουμε την αποδοτικότητα του διευθυντή μιας Στρατηγικής Επιχειρηματικής Μονάδας (Strategic Business Unit), το κατάλληλο κριτήριο είναι ο συντελεστής επιστροφής της επένδυσης (Return on Investment), χωρίς όμως να επιβαρύνουμε το κόστος του κέντρου αυτού με τους τόκους του επενδύμενου κεφαλαίου, δεδομένου ότι οι αποφάσεις για επενδύσεις λαμβάνονται από τη κεντρική διοίκηση και όχι από το manager του κέντρου επένδυσης. Αντίθετα, όταν θέλουμε να μετρήσουμε την αποδοτικότητα ενός κέντρου επένδυσης σε επιχειρησιακό επίπεδο (corporate level) και την χρησιμοποίησή της για τη λήψη αποφάσεων, το κατάλληλο κριτήριο είναι ο συντελεστής καθαρού κέρδους επί της επένδυσης (Residuals Income) που συμπεριλαμβάνει τους τόκους του απασχολούμενου κεφαλαίου στο κέντρο επενδύσεων, δεδομένου ότι η μέθοδος αυτή εκφράζει την πραγματική αποδοτικότητα των λειτουργικών υποδιαίρέσεων της επιχείρησης. Τελευταία, έχει παρουσιαστεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Drury, 2000) η μέθοδος της Οικονομικής Πρόστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added - Eva) που αποτελεί κατοχυρωμένο σήμα της εταιρίας Stern Stewart & Company. Στόχος της μεθόδου αυτής είναι ο υπολογισμός της χρηματιστηριακής αξίας που δημιουργούνται τα επιμέρους κέντρα επένδυσης της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, υπολογίζονται τα κέρδη που δημιουργεί το κάθε κέντρο επένδυσης επιπλέον του κόστους του κεφαλαίου που απαιτείται για τη δημιουργία των κερδών αυτών.

³⁸ Οι πληροφορίες αυτές είναι αναγκαίες για τη διαμόρφωση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής η οποία θα αυξήσει την πληρότητα της επιχείρησης και θα μεγιστοποιήσει την απόδοση και τα έσοδα της (Revenue Management - Yield Management) (Noone και Griffin, 1999; Quain 1992; Kaplan και Narahaman, 2001).

προϊόντος (Kotas, 1975; Jones και Lockwood, 1989; Harris, 1992a; Downie, 1997; Schmidgall, 1995; Fay, Rhoads, Rosenblatt, 1976).

Η συνεισφορά της Λογιστικής με την παροχή πληροφοριών, τόσο στη διαμόρφωση του ξενοδοχειακού προϊόντος, όσο και στη λήψη αποφάσεων λειτουργικού, τακτικού, και στρατηγικού χαρακτήρα είναι σημαντική (Harris, 1995a). Η «Λογιστική των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων» (Hospitality Accounting- Management Accounting for hotels and tourism) ως ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής είναι απαραίτητος λόγω κυρίως της διαφορετικής σύνθεσης κόστους σε σχέση με τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε άλλους κλάδους της οικονομίας και συνεπώς απαιτείται να παρέχεται στα διοικητικά τους στελέχη διαφορετική ποιότητα και σύνθεση πληροφοριών, ώστε να αντεπεξέλθουν στον έντονο ανταγωνισμό (διεθνή, περιφερειακό, τοπικό) και να καταφέρουν να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητά τους (Harris και Brown, 1998; Potter και Schmidgall, 1999; Kotas, 1982; Moncarz και Kron R 1995; O’Dea, 1992).

2.8.1. Λογιστική τυποποίηση στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η λογιστική τυποποίηση στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, επιτεύχθηκε με τη διαμόρφωση και εφαρμογή του Αμερικάνικου λογιστικού σχεδίου καθώς και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων της Γαλλίας, της Γερμανίας και της Ελβετίας.

2.8.1.1. Το Αμερικάνο Λογιστικό Σχέδιο των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry – USALI).

Η διαμόρφωση και εφαρμογή του Αμερικάνικου Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry – USALI)³⁹ έλαβε χώρα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής το 1926, η οποία βρίσκεται ήδη στην ένατη έκδοση. Ο λογιστικός σχεδιασμός (uniform accounting), που έγινε από την

³⁹ Το 1969 συγκροτήθηκε μία επιτροπή στην Μεγάλη Βρετανία (Economic Development Committee for Hotels and Catering, 1969), η οποία ανέπτυξε το πρώτο κλαδικό λογιστικό σχέδιο για το ξενοδοχειακό κλάδο και το κλάδο των επισιτιστικών επιχειρήσεων. Το δεύτερο κλαδικό λογιστικό σχέδιο, το οποίο ουσιαστικά αποτελεί μία εξέλιξη του πρώτου, παρουσιάστηκε το 1971 (Economic Development Committee for Hotels and Catering, 1971) από την ίδια εθνική επιτροπή της Βρετανίας. Η εφαρμογή όμως του Αμερικάνικου Λογιστικού Σχεδίου για τις ξενοδοχειακές, τις επισιτιστικές επιχειρήσεις και τα clubs καθώς και από όλες τις πολυεθνικές αμερικάνικες επιχειρήσεις, όχι μόνο στην Ευρώπη, αλλά και στη Μεγάλη Βρετανία, ουσιαστικά αποδυνάμωσε το κύρος του Βρετανικού Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου και έτσι άρχισε να εφαρμόζεται διεθνώς το Αμερικάνικο Λογιστικό Σχέδιο (Chin, Barney, O’Sullivan, 1995).

Επαγγελματική Ένωση των Ξενοδόχων της Νέας Υόρκης εξασφαλίζει τη λογιστική τυποποίηση με την επιτυχή καθιέρωση ενιαίας λογιστικής ορολογίας, ενιαίων κανόνων κοστολόγησης και αποτίμησης, ενιαίας ονοματολογίας και συνδεσμολογίας των λογαριασμών καθώς και ενιαίου τύπου χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το αμερικάνικο κλαδικό λογιστικό σχέδιο, το οποίο συμβαδίζει με το τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP), έχει λάβει υπόψη του τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, που τις διαφοροποιούν σε σχέση με επιχειρήσεις άλλων κλάδων και κυρίως των επιχειρήσεων του μεταποιητικού κλάδου.

Η καθολική υιοθέτηση και εφαρμογή του Αμερικάνικου Κλαδικού Λογιστικού⁴⁰, έχει επιβεβαιωθεί και από το Ινστιτούτο Λογιστών με αντικείμενο τη Διοικητική Λογιστική (Chartered Institute Of Management Accountants - CIMA, 1991), από τη Διεθνή Ένωση των Λογιστών των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων (International Association of Hospitality Accountants – IAHA) καθώς και από την αντίστοιχη βρετανική ένωση (British Association of Hospitality Accountants - BAHA).

Στο Αμερικάνικο λογιστικό σχέδιο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, παρουσιάζεται η κατάσταση εισοδήματος από το σύνολο των εκμεταλλεύσεων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών (departmental statement of income)⁴¹. Η δομή της κατάστασης αυτής είναι η ακόλουθη. Προσδιορίζονται τα συνολικά καθαρά έσοδα (net revenue) και αφαιρείται το κόστος των πωλήσεων (cost of sales) για όλες τις εκμεταλλεύσεις της επιχείρησης. Τα έξοδα αυτά, διακρίνονται σε έξοδα μισθοδοσίας, σχετικών παροχών και επιδομάτων (salaries, wages and employee benefits) και σε λοιπά έξοδα (other expenses) που συνδέονται με την εκμετάλλευση. Οι προαναφερόμενες δαπάνες χαρακτηρίζονται ως άμεσες διότι μπορούν να ανιχνευτούν άμεσα στο κέντρο κέρδους χωρίς να γίνεται κάποια κατανομή ή μερισμός (Schmidagal, 1998b; Enz, Potter και Singuaw, 1999). Έτσι, προσδιορίζεται το

⁴⁰ Οι Kwansa και Schmidgall (1999) σε έρευνα που έκαναν σε οικονομικούς διευθυντές ξενοδοχείων στις Ηνωμένες Πολιτείες, διαπίστωσαν πως 76% των συμμετεχόντων στην έρευνα χρησιμοποιούσαν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Όμως μόνο το ένα δέκατο (10%) του δείγματος το ακολουθούσε εξ' ολοκλήρου, ενώ η πλειοψηφία (65%) το τηρούσε αλλά όχι σε όλες του τις πτυχές. Η ίδια έρευνα έδειξε πως η πλειοψηφία των οικονομικών διευθυντών έδιναν μεγαλύτερη βαρύτητα στις υποδείξεις του Αμερικάνικου Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (USALI) παρά στις αντίστοιχες υποδείξεις των Λογιστικών Πρότυπων που κοινοποιεί το Συμβούλιο Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Financial Accounting Standard Board – FASB). Επιπλέον, το σχέδιο αυτό είχε αρχίσει να περιλαμβάνεται μέσα στις διοικητικές συμβάσεις των ξενοδοχείων (Field, 1995).

⁴¹ Η κατάσταση αυτή παρουσιάζει αναλυτικά το έσοδα, το κόστος των πωλήσεων, τα λοιπά άμεσα έξοδα και το αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία. Η πρακτική αυτή δεν υποδεικνύεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για την σύνταξη της Κατάστασης Αποτελεσμάτων της Χρήσης.

αποτέλεσμα ανά προσφερόμενη υπηρεσία (departmental profit - loss) καθώς και το αποτέλεσμα από το σύνολο των εκμεταλλεύσεων της (Profit – loss of operating departments). Για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος από το σύνολο των εκμεταλλεύσεων της επιχείρησης, προστίθενται τα έσοδα από ενοίκια και τα λοιπά έσοδα (rentals and other income)⁴².

Εκτός όμως από τις άμεσες δαπάνες που επιβαρύνουν εξολοκλήρου τα κέντρα κέρδους, η κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσεως περιλαμβάνει τις δυο ακόμη κατηγορίες δαπανών. Τα μη καταλογισμένα λειτουργικά έξοδα (undistributed operating expenses), τα οποία δεν κατανέμονται στα κέντρα κέρδους αλλά τα επηρεάζουν έμμεσα. Τέτοιες δαπάνες είναι τα γενικά έξοδα και τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας (administrative και general), τα έξοδα μηχανογράφησης (data processing), τα έξοδα του τμήματος ανθρώπινων πόρων (human resources), μεταφορών (transportation), marketing και πωλήσεων, τις δαπάνες ψυχαγωγίας των πελατών (guest entertainment), τις δαπάνες ενέργειας (energy cost) και τα έξοδα του τμήματος επισκευών και συντηρήσεων (property operation and maintenance). Οι δαπάνες αυτές, δεν μεταφέρονται σύμφωνα με το αμερικάνικο κλαδικό λογιστικό σχέδιο στα κέντρα κέρδους⁴³, αλλά τα επιβαρύνουν έμμεσα.

Η τελευταία κατηγορία δαπανών αποτελείται από τις αμοιβές της διοίκησης (management fees), τα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (interest expenses), τα ενοίκια, οι φόροι, οι τόκοι και τα ασφάλιστρα (rent, taxes και insurance) καθώς και τις αποσβέσεις (depreciation). Οι δαπάνες αυτές δεν κατανέμονται επίσης στα κέντρα κέρδους.

Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο (USALI, 1996) δεν απαιτεί να γίνεται μερισμός των γενικών εξόδων λειτουργίας (overheads). Αυτό ωστόσο μπορεί να γίνεται, εφόσον τα στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων υποστηρίζουν πως η ενεργεία αυτή είναι χρήσιμη για τη λήψη αποφάσεων⁴⁴. Η κατανομή των γενικών εξόδων λειτουργίας

⁴² Αφορούν έσοδα από ενοίκια καταστημάτων, γραφείων καθώς και έσοδα από προμήθειες (commissions), από ηλεκτρονικά παιχνίδια (electronic games), έσοδα non – shows, από εγγυήσεις (guaranteed) κ.ο.κ.

⁴³ Τα κέντρα κέρδους (profit centers) που διαμορφώνονται είναι: τα δωμάτια (rooms), τα επισιτιστικά τμήματα (food and beverages), τα τηλέφωνα (telephones), το γκαράζ (parking), το πλυντήριο των πελατών (guest laundry), το γήπεδο και η καφετέρια του γκολφ (golf club – shop), το γήπεδο του τένις και η καφετέρια του (tennis club – shop), το γυμναστήριο (health club), η πισίνα (swimming pool), τα λοιπά λειτουργικά τμήματα (others operating departments).

⁴⁴ Η έρευνα που έκαναν οι Dammitio και Schmidgall (1994) σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Αμερική έδειξε πως η συντριπτική πλειοψηφία τους (74%) δεν κάνουν μερισμό των έμμεσων δαπανών. Η αιτιολογία για τους για τον παραπάνω κοστολογικό χειρισμό ήταν πως η αξιολόγηση και

σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο (1996) καθώς επίσης και με ορισμένους άλλους συγγραφείς (Coltman, 1998; Geller και Schmidgall, 1980; Schmidgall, 1996; Gray, 1996; Elphick, 1983; Sharma, 2002) γίνεται με ορισμένα κριτήρια κατανομής, όπως για παράδειγμα με βάση το κόστος της άμεσης εργασίας που συνδέεται με κάθε κέντρο κέρδους (direct cost labor basis), με βάση τις καθαρές πωλήσεις των προσφερόμενων υπηρεσιών (turnover basis) καθώς και με βάση τα τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει κάθε δραστηριότητα (floor area basis). Πρέπει να σημειωθεί πως οι Kotas και Conlan (1997) διατυπώνουν την άποψη, ότι τα μοναδικές δαπάνες που πρέπει να μεταφέρονται στα κέντρα κέρδους είναι οι αναλώσεις των αποθεμάτων. Με άλλα λόγια, το κόστος των πωληθέντων υπηρεσιών (cost of goods or services sold) περιλαμβάνει μόνο τις αναλώσεις των αποθεμάτων.

Το Αμερικάνικο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο παρουσιάζει επίσης τις καταστάσεις εισοδήματος για κάθε προσφερόμενη υπηρεσία ξεχωριστά. Έτσι, διαμορφώνεται για κάθε κέντρο κέρδους μια ξεχωριστή λογιστική κατάσταση που παρουσιάζει τα έσοδα και έξοδα που συνδέονται με το συγκεκριμένη προσφερόμενη υπηρεσία (Schmidagal, 1998a). Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο αναφέρει αναλυτικά την κατηγορία των εσόδων και των εξόδων που επιβαρύνουν κάθε κέντρο κέρδους ξεχωριστά⁴⁵.

ο έλεγχος της αποδοτικότητας των κέντρων κέρδους και ευθύνης πρέπει να γίνεται πριν το μερισμό των έμμεσων δαπανών στα κέντρα κέρδους, γιατί τα έξοδα αυτά θεωρούνται για κάθε κέντρο κέρδους ως μη ελεγχόμενες δαπάνες (non controllable expenses).

⁴⁵ Για το κέντρο κέρδους «δωμάτια (rooms)», από τα έσοδα που διακρίνονται ανάλογα με το είδος των πελατών, αφαιρούνται οι εκπτώσεις και οι προσφορές που γίνονται για διαφημιστικούς σκοπούς (allowances). Τα έξοδα αναφέρονται σε έξοδα μισθοδοσίας, σχετικών παροχών και επιδομάτων (salaries, wages and employee benefits) και σε λοιπά έξοδα (other expenses), όπως προμήθειες, υλικά καθαριότητας, μεταφορές πελατών, έξοδα κρατήσεων, αναλώσιμα υλικά στα δωμάτια, έξοδα καθαρισμού δωματίων, στολές, γραφική ύλη κ.ο.κ.

Για το κέντρο κέρδους «επιτιτιστικά τμήματα (F and B)», από τα έσοδα που διακρίνονται σε έσοδα από φαγητό και ποτό, αφαιρούνται οι εκπτώσεις και οι προσφορές που γίνονται για διαφημιστικούς σκοπούς (allowances). Το κόστος των πωλήσεων (cost of sales), περιλαμβάνει το κόστος παραγωγής φαγητού και του ποτού μείον το κόστος του φαγητού που καταναλώνει το προσωπικό. Η διαφορά τους αποτελεί το μικτό κέρδος - ζημία (gross profit - loss). Από το μικτό αποτέλεσμα, αφαιρούνται τα έξοδα τα οποία περιλαμβάνουν, τα έξοδα μισθοδοσίας, σχετικών παροχών και επιδομάτων και τα λοιπά έξοδα, όπως τα έξοδα καθαριότητας στολών, λινών, μέσα εστίασης, διασκέδασης, γραφική ύλη κ.ο.κ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι το καθαρό αποτέλεσμα του κέντρου κέρδους.

Για το κέντρο κέρδους «τηλέφωνα (phones)», από τα έσοδα, που διακρίνονται σε έσοδα από τοπικές κλήσεις και υπεραστικές (long distance) αφαιρούνται οι εκπτώσεις και οι προσφορές που γίνονται για διαφημιστικούς σκοπούς (allowances). Το κόστος των πωλήσεων, αποτελείται από το κόστος των αστικών και υπεραστικών τηλεφωνημάτων. Η διαφορά τους αποτελεί το μικτό κέρδος - ζημία (gross profit - loss). Από το μικτό αποτέλεσμα, αφαιρούνται τα έξοδα τα οποία περιλαμβάνουν τα έξοδα μισθοδοσίας και λοιπών παροχών προσωπικού, καθώς και η γραφική ύλη. Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι το καθαρό αποτέλεσμα του κέντρου κέρδους.

Για το κέντρο κέρδους «πλυντήριο πελατών (guest laundry)», καταχωρούνται τα έσοδα που καταβάλουν οι πελάτες μείον οι προσφορές που γίνονται για διαφημιστικούς λόγους. Τα έξοδα του κέντρου κέρδους περιλαμβάνουν, τα έξοδα μισθοδοσίας λοιπών παροχών προσωπικού και ορισμένα άλλα έξοδα, όπως τα υλικά καθαριότητας, οι στολές κ.ο.κ..

Η άποψη μας για την κατάρτιση της κατάστασης των αποτελεσμάτων ανά κέντρο κέρδους είναι ότι πρέπει σε αυτά να μεταφέρονται όλες οι άμεσες δαπάνες, σταθερές και μεταβλητές. Το κόστος αυτό, το οποίο δεν λαμβάνει δαπάνες άλλων τμημάτων που προκύπτουν από κατανομή με τη χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων, συγκρίνεται με το αντίστοιχο έσοδο και οδηγεί στον προσδιορισμό του αποτελέσματος της παρεχόμενης υπηρεσίας ή του τμήματος. Η διαφορά, το άμεσο περιθώριο κέρδους, εκφράζει την αποδοτικότητα του τμήματος ή της προσφερόμενης υπηρεσίας και τη συμβολή του στη κάλυψη του γενικού σταθερού κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Επειδή το πλήρες άμεσο κόστος – σταθερό και μεταβλητό – βρίσκεται κάτω από το πλήρη έλεγχο του επικεφαλής του τμήματος, αποτελεί τη βάση του συστήματος της Λογιστικής της Ευθύνης (Responsibility Accounting). Έτσι, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος ανά προσφερόμενη υπηρεσία, θα πρέπει να χρησιμοποιείται το πλήρες άμεσο κόστος, το οποίο σχηματίζεται κατά κύριο λόγο, ή και αποκλειστικά, από το άμεσο μεταβλητό κόστος παραγωγής προσαυξημένο με το άμεσο μεταβλητό κόστος διάθεσης. Το άμεσο λειτουργικό κόστος, ως σύνθεση σταθερών και μεταβλητών δαπανών του τμήματος ή της προσφερόμενης υπηρεσίας, διευκολύνει τη λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης με βάση της δραστηριότητες (Activity Based Costing) και εξασφαλίζει την πληροφόρηση για τον προσδιορισμό του οριακού και του άμεσου περιθωρίου κέρδους, το οποίο χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων.

Οι Potter και Schmidgall (1999) υποστηρίζουν πως η διαδικασία κοστολόγησης που υποδεικνύει το Αμερικάνικο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο οδηγεί σε αλλοίωση του πραγματικού κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών, για αυτό το λόγο προτείνουν να διερευνηθεί αν μπορεί να εφαρμοστεί στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις το σύγχρονο σύστημα Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες που ως γνωστόν εξασφαλίζει την ακρίβεια των κοστολογικών μεγεθών. Με την άποψη αυτή συμφωνούν και οι Adams και Kwansa, (1992), οι οποίοι αναφέρουν πως οι λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται σύμφωνα με τις υποδείξεις του κλαδικού λογιστικού σχεδίου, δε συγκεντρώνουν τα ποιοτικά εκείνα χαρακτηριστικά γνωρίσματα, ώστε να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης. Οι παραπάνω συγγραφείς

Τα έσοδα του κέντρου κέρδους «γυμναστήριο (health)» διακρίνονται σε έσοδα πελατών και έσοδα από μέλη (membership fees). Η ίδια διάκριση των εσόδων γίνεται και στο κέντρο κέρδους «πισίνα».

υποστηρίζουν επίσης πως η κοστολογική διάρθρωση⁴⁶ που προτείνει το κλαδικό λογιστικό σχέδιο για τις ξενοδοχειακές μονάδες, η οποία είναι σε επίπεδο προϊόντος (product level), είναι ξεπερασμένη και δεν ανταποκρίνεται στην οργανωτική δομή των σύγχρονων πολυεθνικών επιχειρήσεων καθώς επίσης και στις πληροφοριακές τους απαιτήσεις.

Επιπρόσθετα, οι Harris και Brown (1998) διατύπωσαν την άποψη πως το κλαδικό λογιστικό σχέδιο δε συμβαδίζει με τη στρατηγική προσανατολισμένη προς την αγορά (market orientation) που ακολουθούν πολλές ξενοδοχειακές μονάδες. Και αυτό γιατί δεν παρέχει επαρκείς (πλήρεις) και αναλυτικές πληροφορίες για τα έσοδα, τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας ή πελάτη (revenue accounting), με αποτέλεσμα να μην υπάρχει η πληροφόρηση εκείνη που είναι απαραίτητη για τον καθορισμό μίας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής της επιχείρησης που θα οδηγήσει στη μεγιστοποίηση των εσόδων της (revenue management).

Ακόμη, δεν γίνεται καμία αναφορά για την παραγωγή και την αποθήκευση πληροφοριών που συνδέονται με την ανάλυση της κερδοφορίας κάθε τμήματος της αγοράς (Market Segment Profit Analysis) που σύμφωνα με έρευνες των Dunn και Brooks (1990) και των Noone και Griffin (1999) είναι ιδιαίτερα σημαντικές για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Θα πρέπει να αναφερθεί, πως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποδεικνύει το Κλαδικό Αμερικάνικο Λογιστικό Σχέδιο να συντάσσουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι σύμφωνες με το πρότυπο 1 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ)⁴⁷.

2.8.1.2. Το Γαλλικό, το Γερμανικό και το Ελβετικό Λογιστικό Σχέδιο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Τα λογιστικά σχέδια των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων τόσο στην Γαλλία, όσο και στη Γερμανία, ακολουθούν ουσιαστικά την λογιστική και κοστολογική φιλοσοφία και πρακτική των γενικών λογιστικών σχεδίων των χωρών τους.

⁴⁶ Αναφερόμαστε στα κέντρα κόστους – κύρια και βοηθητικά – καθώς και στα κέντρα κέρδους. Σήμερα οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν διαφοροποιήσει την παραγωγική τους λειτουργία καθώς επίσης παρέχουν μεγαλύτερη γκάμα υπηρεσιών. Θα πρέπει να αναφερθεί πως τα βοηθητικά κέντρα κόστους, σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, είναι το πλυντήριο του ξενοδοχείου (house laundry) και το τυπογραφείο (print shop). Το κόστος των τμημάτων αυτών πρέπει να κατανέμεται (charged) με το κατάλληλο κατά περίπτωση κριτήριο μερισμού στα κύρια κέντρα κόστους.

⁴⁷ Σύμφωνα με το πρότυπο, μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει: α) τον Ισολογισμό, β) την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, γ) την Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, γ) την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και δ) το Προσάρτημα.

Ειδικότερα το Κλαδικό Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο (Le plan comptable de l'industrie hoteliere, 1975; Pierson και Bontoux, 2001), περιλαμβάνει το σχέδιο λογαριασμών κατά το αμιγές δεκαδικό σύστημα, την ονοματολογία, το περιεχόμενο και τη λειτουργία των λογαριασμών. Κατά τη γνώμη μας, στο σχέδιο αναμιγνύονται λογαριασμοί με διαφορετικό περιεχόμενο και προορισμό, όπως για παράδειγμα οι χρεώστες και οι πιστωτές την τέταρτη τάξη. Η χρησιμοποίηση του αμιγούς δεκαδικού συστήματος και η ανάμιξη λογαριασμών με διαφορετικό περιεχόμενο και προορισμό είναι δυνατόν να δημιουργήσουν πρόβλημα στην πράξη.

Επιπλέον στο Γαλλικό Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, συγχέονται τα έξοδα με τις αγορές, τόσο των αποθεμάτων όσο και των παγίων στοιχείων που είναι στοιχεία του ενεργητικού και όχι όπως τα έξοδα που είναι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων. Βρίσκονται επομένως σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS, No 1), σύμφωνα με τα οποία τα έξοδα πλην ορισμένων εξαιρέσεων, δεν αποθεματοποιούνται, δεν παγιοποιούνται και συνεπώς δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό.

Παράλληλα με το Σχέδιο Λογαριασμών (Livre 1: Societe Nouvelle d' Impression – Le Roux, Depot legal, 1975) που πρέπει να χρησιμοποιείται από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την αποθήκευση των λογιστικών και κοστολογικών πληροφοριών, εκδόθηκαν και αλλά δύο βιβλία από τους κρατικούς φορείς. Το δεύτερο βιβλίο (Livre 2: Maulde et Renou – Aisne 6159 Depot legal, 1974), περιλαμβάνει θέματα οργανώσεως του λογιστηρίου (L' organisation comptabilite de l' entreprise hoteliere), όπως για παράδειγμα τη συνδεσμολογία των λογαριασμών, διάφορα παραστατικά έγγραφα καθώς και το βιβλίο χρεοπιστώσεων (La main courante). Το τρίτο βιβλίο (Livre 3: Maulde et Renou – Sampre No. 2994 Depot legal, 1975) παρουσιάζει ορισμένα εξειδικευμένα λογιστικά θέματα, όπως ο λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων, των αποσβέσεων, η διαδικασία κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων, θέματα κοστολόγησης και κατάρτισης προϋπολογισμών καθώς παρουσιάζονται οι αριθμοδείκτες εκείνοι, που πρέπει να υπολογίζονται για τη λήψη αποφάσεων.

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο της Γερμανίας (Hotel und Gastestatten – Konterrahmen, 1976), αναπτύχθηκε από το σύνδεσμο των Γερμανικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων που εδρεύει στη Βόννη και αποτελείται από μία σειρά βιβλίων.

Αναλυτικότερα, στο πρώτο βιβλίο (S.R. Nr.1, 1976) παρουσιάζονται οι αριθμοδείκτες που πρέπει να υπολογίζουν τα ξενοδοχεία, όπως δείκτες αποδοτικότητας, ρευστότητας, κύκλου εργασιών κ.ο.κ. Το δεύτερο βιβλίο (S.R. Nr.2,1975) αναφέρει τα είδη εξοπλισμού που αφορούν τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ενώ στο έβδομο και στο όγδοο βιβλίο (S.R. Nr.1, 1976; S.R. Nr.8, 1976), γίνεται αναφορά στα αναμενόμενα έξοδα επενδύσεων, στον τρόπο χρηματοδότησης τους καθώς και σε τεχνικές πρόβλεψης των κερδών.

Στο ένατο βιβλίο (S.R. Nr.1, 1976), το οποίο είναι το πλέον σημαντικό, περιλαμβάνει το σχέδιο λογαριασμών κατά το αμιγές δεκαδικό σύστημα με ειδικό ευρετήριο κωδικής αρίθμησης. Κατά την άποψη μας, κύριο μειονέκτημα του σχεδίου μπορεί να χαρακτηριστεί η χρησιμοποίηση του αμιγούς δεκαδικού συστήματος που μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα στην πράξη.

Το Ελβετικό Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο (Konterrahmen fur die Schweizerische Hotellerie, 1977), το οποίο επηρεάστηκε από το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο, αναπτύχθηκε από τον Ελβετικό Σύλλογο Ξενοδόχων. Το σχέδιο λογαριασμών διακρίνεται σε τρεις βαθμίδες, ανάλογα με το μέγεθος των ξενοδοχείων σε κλίνες. Οι λογαριασμοί διακρίνονται σε 10 τάξεις, όπως και στα υπόλοιπα λογιστικά σχέδια. Επιπρόσθετα, το Λογιστικό Σχέδιο σε παράρτημα, περιλαμβάνει υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων και υποδείγματα διαφόρων άλλων καταστάσεων, όπως για παράδειγμα την κατάσταση δαπανών μισθοδοσίας και το ταμειακό πρόγραμμα.

Διαπιστώνουμε λοιπόν πως τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια της Γαλλίας, της Γερμανίας και της Ελβετίας, ακολουθούν απόλυτα την κοστολογική οργάνωση και υποδεικνύουν τα ίδια κέντρα κέρδους με τους αντίστοιχους λογαριασμούς εσόδων και εξόδων για τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, όπως το Αμερικάνικο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, με τη διαφορά ότι ακολουθούν λογιστική και κοστολογική φιλοσοφία και πρακτική των Γενικών Λογιστικών Σχεδίων των χωρών τους.

2.8.1.3. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.ΓΛΣ) και Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.

Οι Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις στην Ελλάδα ακολουθούν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.ΓΛΣ). Μέχρι σήμερα, δεν έχει καταρτιστεί Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, όπως έχει καταρτιστεί στην Αμερική, στη

Γαλλία, στη Γερμανία και στην Ελβετία. Και αυτό γιατί, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, σύμφωνα με άποψη του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ)⁴⁸, μπορεί να καλύψει τις ανάγκες του κλάδου αφού χαρακτηρίζεται από μεγάλη ελαστικότητα, όσον αφορά τις διατάξεις του και παρέχει τη δυνατότητα ικανοποιήσεως και των πιο ειδικών αναγκών. Το Ε.Γ.Λ.Σ., δίδει τη δυνατότητα στις ξενοδοχειακές μονάδες να αναπτύξουν μέσα στα βασικά του πλαίσια, το δικό τους Σχέδιο Λογαριασμών και να επιλέξουν ελεύθερα λογιστικά συστήματα και τρόπους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), ακολουθεί τις γενικές αρχές του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου για την παραγωγή λογιστικών πληροφοριών. Η αρχή της αυτονομίας, η αρχή της κατ' είδος της συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων⁴⁹ καθώς και η αρχή της κατάρτισης του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές στο τέλος της χρήσης⁵⁰, προβλήθηκε από το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο για πρώτη φορά το 1947 και υιοθετήθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Έτσι, υπάρχει πλήρης διχοτόμηση των Λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, με αποτέλεσμα οι λογαριασμοί τους να λειτουργούν σε δύο ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα.

Η ελληνική νομοθεσία αναφέρει πως για την παραγωγή πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, πρέπει να χρησιμοποιηθεί η Αναλυτική Λογιστική⁵¹, η οποία

⁴⁸ Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ) με ορισμένες γνωματεύσεις του, ασχολήθηκε με το λογιστικό χειρισμό γεγονότων που αφορούν τις ξενοδοχειακές μονάδες. Ειδικότερα, η γνωμάτευση 209/2146/1996 αφορούσε τη λογιστική παρακολούθηση των αγορών των τροφίμων, των ποτών καθώς και των εσόδων από τις πωλήσεις τους. Επιπλέον, η γνωμάτευση 219/2184/1994 αναφέρθηκε στους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση των καταβαλλόμενων ποσών για διανυχτερεύσεις πελατών σε άλλο ξενοδοχείο.

⁴⁹ Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος της συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (Ομάδα 2), των οργανικών εξόδων (Ομάδα 6), των οργανικών εσόδων (Ομάδα 7) και των ανόργανων και εκτάκτων αποτελεσμάτων (Ομάδα 8), διακρίνονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι με βάση τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αγορές των αποθεμάτων, τα έσοδα και τα έξοδα.

⁵⁰ Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται με λογιστικές εγγραφές, η αξία των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων καθώς και τα οργανικά έσοδα και τα έξοδα κατ' είδος για τον προσδιορισμό του Αποτελέσματος Εκμετάλλευσης της επιχείρησης.

⁵¹ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου 1882/1990, υποχρέωση να εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ., συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής έχουν οι ανώνυμες εταιρίες (ΑΕ), οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) καθώς και οι κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, υποχρεούνται να ελέγχονται από τους ορκωτούς ελεγκτές. Η παραπάνω υποχρέωση επεκτάθηκε και στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια του άρθρου 42α, παρ. 6 κωδ. Ν. 2190/1920 και οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι είτε ΑΕ, ΕΠΕ και κατά μετοχές ετερόρρυθμη ή εταιρίες διεπόμενες από το δίκαιο κράτους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε είναι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταίρες που όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι τους είναι ΑΕ ή ΕΠΕ ή κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρίες.

σύμφωνα με την παράγραφο 1.100 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 μπορεί να λειτουργήσει με δύο συστήματα:

α) Με το σύστημα της πλήρους Αυτονομίας της Αναλυτικής έναντι της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής⁵², σύμφωνα με όσα αναλύονται στην στις παραγράφους 5.20 και 5.21 του Προεδρικού Διατάγματος.

β) Με το σύστημα της Συλλειτουργίας της Χρηματοοικονομικής και Αναλυτικής Λογιστικής⁵³, σύμφωνα με την περίπτωση 6 της παραγράφου 1.100 του Προεδρικού Διατάγματος, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δε θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παραγράφων 1.101 και 1.102 του ίδιου διατάγματος, οι οποίες αφορούν την αρχή της κατ' είδος

Για την ελάφρυνση των εταιριών που δεν υπερβαίνουν το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 42α, παρ. 6 κωδ. Ν. 2190/1920, ύψους κύκλου εργασιών, αλλά υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο των ορκωτών ελεγκτών γιατί υπερβαίνουν τα άλλα δύο κριτήρια των διατάξεων αυτών, γίνεται δεκτό οι εταιρίες αυτές να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής σε ετήσια βάση και να υπολογίζουν τα κόστος και τα κατ' είδος αποτελέσματα στο τέλος της χρήσεως.

⁵² Η «Λογιστική του Κόστους και των Αναλυτικών Αποτελεσμάτων» στο σύστημα της Αυτονομίας, χρησιμοποιεί τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.), οι οποίοι λειτουργούν μεταξύ τους σε ξεχωριστό κύκλωμα από τους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και τους Λογαριασμούς Τάξεως. Αυτό εξασφαλίζεται με τους διάμεσους ή ανακλαστικούς λογαριασμούς του πρωτοβαθμίου 90, ο οποίος πιστώνεται η χρεώνεται αντί των λογαριασμών των αποθεμάτων (Ομάδα 2), των οργανικών εξόδων και εσόδων κατ' είδος (Ομάδα 6 και Ομάδα 7), και των εκτάκτων και των ανόργανων αποτελεσμάτων (Ομάδα 8), κατά την μεταφορά του περιεχομένου αυτών των λογαριασμών από την Χρηματοοικονομική στην Αναλυτική Λογιστική.

Με το σύστημα της Αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής, εξασφαλίζεται (Βαρβάκης, 1998):

α) Η τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής σε διάφορους χώρους ή από ιδιαίτερο προσωπικό, όταν αυτό επιβάλλεται για ορισμένους λόγους.

β) Ο προσδιορισμός βραχύχρονων αναλυτικών αποτελεσμάτων, εσωλογιστικά, χωρίς της διατάραξη της κανονικής ροής των εγγραφών στην Χρηματοοικονομική Λογιστική.

γ) Η καθαρότητα του περιεχομένου και του ολικού ύψους των λογαριασμών των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των οργανικών εσόδων και εξόδων κατ' είδος στην Χρηματοοικονομική Λογιστική.

δ) Ο καταμερισμός του έργου των λογιστικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας με τον πλήρη διαχωρισμό του μέρους που αφορά την Αναλυτική Λογιστική.

⁵³ Το σύστημα της Ημιενοποιημένης Βιομηχανικής Λογιστικής (Παπαδημητρίου 1970, Βαρβάκης, 1992) χαρακτηρίζεται και διακρίνεται από το σύστημα της Πλήρους Ενσωματώσεως, το οποίο ταυτίζεται με την Αγγλοσαξονική πρακτική και φιλολογία, με την αντικατάσταση της πίστωσης των αποθεμάτων, των οργανικών εσόδων και εξόδων κατ' είδος με την πίστωση αντιθέτων λογαριασμών. Εξασφαλίζει τον προσδιορισμό βραχύχρονων αναλυτικών αποτελεσμάτων, δε διευκολύνει όμως την αποκέντρωση της λογιστικής εργασίας και τη διαφύλαξη της μυστικότητας σημαντικών κοστολογικών πληροφοριών. Παρουσιάζει όμως το πλεονέκτημα περιορισμού των λογιστικών εγγραφών κυρίως στους λογαριασμούς των αποθεμάτων που συνδέονται με τις διπλές καταχωρήσεις του συστήματος της Αυτονομίας. Με τις ενιαίες λογιστικές καταστάσεις το σύστημα της Συλλειτουργίας παρουσιάζει μία πλήρη και αξιόπιστη εικόνα των μεγεθών που διαμορφώνουν τα αναλυτικά βραχυχρόνια αποτελέσματα. Αποτελεί επιλογή των επιχειρήσεων που δεν επιθυμούν να ακολουθήσουν μια αυτόνομη λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης, ενώ παράλληλα εξασφαλίζεται η κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Το σύστημα της Συλλειτουργίας (Le Systeme Croise), παρουσιάστηκε τελευταία στη Γαλλία (Elad, 2000) αλλά δεν υιοθετήθηκε από το μεγαλύτερο μέρος των επιχειρήσεων στη Γαλλία.

συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εσόδων και των εξόδων και την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Επιπρόσθετα, στο σύστημα της Συλλειτουργίας της Χρηματοοικονομικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, είναι δυνατό, τα αποθέματα συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης να τηρούνται στην ομάδα 2 του Ε.ΓΛΣ, τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων στην ομάδα 7 του Ε.ΓΛΣ και τα αναλυτικά αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας 8 του Ε.ΓΛΣ⁵⁴.

2.9. Δομή του κόστους και τεχνικές κοστολόγησης στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Από τους πρώτους που μελέτησε τη σύνθεση και τη δομή του κόστους στη ξενοδοχειακή βιομηχανία ήταν ο Kotas. Η μελέτη του «Market Orientation» (1973), ακόμη και σήμερα θεωρείται ιδιαίτερα πολύτιμη για τις ξενοδοχειακές μονάδες. Αναφέρει, πως οι οικονομικοί διευθυντές πρέπει να παρακολουθούν τη σύνθεση του κόστους (cost structure) σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Υποστηρίζει, ότι τα ξενοδοχεία παρουσιάζουν υψηλό ύψος σταθερών εξόδων, ενώ τα μεταβλητά τους έξοδα είναι χαμηλά. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις αυτές για να μπορέσουν να καλύψουν τα μεγάλα του σταθερά έξοδα πρέπει να πετύχουν μεγάλο όγκο πωλήσεων. Δεν θεωρούνται ασφαλείς, αφού το κόστος αυτό δεν μπορεί να αποφευχθεί (sunk and unavoidable cost), με αποτέλεσμα να επιθυμούν την πληρότητα (occupancy) που συνδέεται με μεγάλο ύψος πωλήσεων. Η σύνθεση αυτή του κόστους, οδηγεί στο να έχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις υψηλό ποσοστό περιθωρίου κέρδους (percentage contribution) και το νεκρό σημείο τους να συνδέεται με υψηλό ποσοστό πληρότητας (Harris P., 1995a; Howarth και Leisure, 1978). Λόγω λοιπόν της δομής του κόστους τους, ο δείκτης λειτουργικής μόχλευσης (operating leverage) είναι υψηλός που σημαίνει ότι τα ξενοδοχεία κερδίζουν ή χάνουν περισσότερο στις μεταβολές των πωλήσεων (Kotas, 1974; 1982; Chin, Barney και O'Sullivan, 1995).

Με άλλα λόγια, τα ξενοδοχεία ως επιχειρήσεις «εντάσεως σταθερού κόστους», είναι περισσότερο ευαίσθητες στις μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας που κατά κανόνα επηρεάζει την απασχόληση και τις πωλήσεις. Όσο μεγαλύτερη είναι η αύξηση των πωλήσεων, τόσο μεγαλύτερη είναι η αύξηση του καθαρού αποτελέσματος.

⁵⁴ Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση 270/1996.

Συνεπώς, οφείλουν να εξασφαλίζουν, αν φυσικά είναι εφικτό, υψηλό επίπεδο απασχόλησης, δηλαδή πληρότητα, μέσω μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής (Collier και Gregory, 1995b; Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 1991; Green, 1994; Harris και Hazzard, 1992; Rogers, 1976; Burgess και Bryant, 2001; Pellinen, 2003; Rusth και Levefer, 1988; Schmidgall και Kwanca, 1999). Ο Kotas (1977), οι Hanks, Cross και Noland, (1992), οι Dube, Enz, Renaghan, και Siquaw (2000) και οι Atkinson, Bery και Jarvis (1995), αναφέρουν ότι η διάκριση τιμών (differential pricing) είναι απαραίτητη για την αύξηση της πληρότητας λόγω της δομής του κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Οι Brignall, Fitzgerald, Silvestro και Johnson (1991), διατύπωσαν την ίδια άποψη για τη δομή του κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Σε έρευνα που έκαναν, ταξινομήσαν τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με βάση ορισμένα κριτήρια, σε επιχειρήσεις επαγγελματικού τύπου (professional services), επιχειρήσεις τύπου καταστήματα (service shop) και σε επιχειρήσεις μαζικού τύπου (mass services). Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ανήκουν στην κατηγορία επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών τύπου καταστήματα (service shop) λόγω της σύνθεσης του κόστους τους καθώς επίσης λόγω του μεγάλου ύψους των εμμέσων δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας.

Οι παραπάνω ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα, πως οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών «τύπου καταστήματα (service shop)» στην οποία ανήκουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, πρέπει να ακολουθούν τη μέθοδο της άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης (direct or marginal cost system), το οποίο αποτελεί τη βάση της λειτουργίας του συστήματος της Λογιστικής της Ευθύνης (Responsibility Accounting). Αναφέρουν πως η μέθοδος της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης (full or absorption costing system) δεν ταιριάζει στις ξενοδοχειακές μονάδες αλλά στις επιχειρήσεις παροχής «επαγγελματικών υπηρεσιών (professional services)». Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σε σχέση με τις επιχειρήσεις παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών έχουν μεγαλύτερο ύψος έμμεσου κόστους και αν επιθυμούν να κάνουν πλήρη κοστολόγηση (full - absorption costing) θα πρέπει να επιλέξουν τα κατάλληλα κριτήρια μερισμού (cost drivers) που σύμφωνα με τις τεχνικές που ακολουθεί η παραδοσιακή κοστολόγηση, οδηγούν αρκετές φορές σε αλλοίωση του πραγματικού κόστους. Παράλληλα, ο Brignall (1997) υποστηρίζει πως ότι η πρότυπη κοστολόγηση καθώς και η ανάλυση των αποκλίσεων μεταξύ του πρότυπου και πραγματικού κόστους (Standard Costing Variable Analysis – SCVA)

έχει μικρή εφαρμογή στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κυρίως λόγω της σύνθεσης του κόστους τους.

2.10. Το κόστος αδράνειας των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (resort hotels).

Τα παραθεριστικά ξενοδοχεία (resort hotels), σε αντίθεση με τα ξενοδοχεία πόλεων (city hotels), διακόπτουν την παραγωγική και τη συναλλακτική τους δραστηριότητα (shut down) για χρονικό διάστημα από 4 έως 6 μήνες το χρόνο. Κατά τη διάρκεια της περιόδου αδράνειας, οι ξενοδοχειακές μονάδες διατηρούν τα ανώτερα διοικητικά τους στελέχη (Διευθυντές Τμημάτων) και προβαίνουν σε ετήσια συντήρηση των εγκαταστάσεων τους, ώστε αυτές να βρίσκονται σε ετοιμότητα λειτουργίας (Moncarz και Kron R 1995; Harris και Brown, 1998; Potter και Schmidgall, 1999)

Το κόστος αυτό (shut down cost), είναι κατά κύριο λόγο σταθερό και αφορά όλες σχεδόν τις κατ' είδος δαπάνες και όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης⁵⁵. Κατά τους μήνες αυτούς η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί έσοδα από πωλήσεις και ούτε αναπτύσσει παραγωγική δραστηριότητα. Στην περίπτωση λοιπόν των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ανακύπτει σοβαρό θέμα σχηματισμού του λειτουργικού κόστους σε περιοδική (μηνιαία) βάση καθώς και του καταλογισμού του στους ενδιάμεσους και τους τελικούς του φορείς. Το πρόβλημα δημιουργείται από τις σταθερές ή ημιμεταβλητές δαπάνες, οι οποίες έχουν αυστηρά χρονικό χαρακτήρα και παραμένουν αδιάφορες και ανεπηρέαστες από τη διακοπή της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και η διεθνή βιβλιογραφία στο αντικείμενο της Λογιστικής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν αναφέρουν τίποτα σχετικά με το

⁵⁵ Σύμφωνα με την ποιοτική έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες, το κόστος αδράνειας περιλαμβάνει τις ακόλουθες δαπάνες:

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού: αμοιβές και έξοδα των βασικών στελεχών της ξεν. επιχείρησης καθώς και αυτών που ασχολούνται με τη συντήρηση του εξοπλισμού.
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων: αμοιβές νομικών και λοιπών συμβούλων, προμήθειες σύναψης συμβολαίων πώλησης κ.ο.κ.
- Παροχές τρίτων: πάγιο ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, τηλεφώνου, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων, δαπάνες συντηρήσεων και επισκευών, ενοίκια κάθε μορφής κ.ο.κ..
- Φόροι και τέλη: τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, δημοτικοί φόροι, φόροι ακίνητης περιουσίας κ.ο.κ.
- Διάφορα έξοδα: έξοδα ταξιδίων, έξοδα μεταφορικών μέσων, διαφημίσεις, έξοδα λειτουργίας οργάνων διοίκησης, έξοδα καθαριότητας, γραφική ύλη κ.ο.κ.
- Τόκοι και συναφή έξοδα: τόκοι βραχυπροθέσμων και μακροπροθέσμων δανείων.
- Αποσβέσεις παγίων: αποσβέσεις ενσώματων και ασώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

κόστος αδράνειας των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καθώς και για τον λογιστικό και κοστολογικό του χειρισμό. Θα πρέπει να σημειωθεί, πως ακόμα και στον οδηγό που εξέδωσε το Ινστιτούτο Λογιστών με αντικείμενο τη Διοικητική Λογιστική (Chartered Institute Of Management Accountants - CIMA, 1991) για το λογιστικό χειρισμό γεγονότων που αφορούν τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, δεν υπάρχει αναφορά για το κόστος αδράνειας των παραθεριστικών ξενοδοχείων.

Θα πρέπει να σημειωθεί πως, η κοστολογική βιβλιογραφία και πρακτική έχει ασχοληθεί μόνο με το κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης των επιχειρήσεων τόσο της παραγωγικής όσο και των λοιπών λειτουργικών της επιχείρησης που οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα παροδικού χαρακτήρα ή σε παροδικές δυσμενείς εξελίξεις της οικονομικής συγκυρίας⁵⁶ (ΕΓΛΣ, 1986, Παπαδημητρίου, 1970; Drury, 2000; Horngren, Bhimani, Datar, και Foster, 1997).

Επιπρόσθετα, έχει ασχοληθεί με το κόστος επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται από έντονη εποχιακή διακύμανση της παραγωγικής και συναλλακτικής δραστηριότητας εξαιτίας της εποχής του χρόνου, η οποία επηρεάζει καθοριστικά τη ζήτηση του προϊόντος και συνεπώς και της επιχείρησης⁵⁷ (Cooper και Kaplan, 1992b). Χαρακτηριστικό γνώρισμα των επιχειρήσεων αυτής της κατηγορίας είναι η έντονη διακύμανση των πωλήσεων τους όχι εξαιτίας της οικονομικής συγκυρίας αλλά αποκλειστικά της εποχής του χρόνου. Οι επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες λειτουργούν κατά τη διάρκεια όλου του έτους, λόγω της φύσης του προϊόντος τους αλλά και του κόστους διατήρησης των αποθεμάτων τους, δεν αποθηκεύουν σημαντικές ποσότητες

⁵⁶ Κόστος υποαπασχόλησης ή αδράνειας ενός τμήματος ή ολόκληρης της επιχείρησης (idle capacity cost) ονομάζεται το μέρος των πραγματικών δαπανών που δεν απορροφάται από την πραγματοποιούμενη δραστηριότητα του τμήματος ή του συνόλου της επιχείρησης. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν εφαρμόζεται κατά την κοστολόγηση των σταθερών δαπανών το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης. Με το σύστημα αυτό, η μονάδα του προϊόντος- και γενικότερα της απασχόλησης- επιβαρύνεται με το ίδιο ποσό σταθερού κόστους, είτε η παραγωγή είναι ίση, μεγαλύτερη ή μικρότερη από την κανονική απασχόληση (Ε.ΓΛΣ, 1986). Για να λειτουργήσει θα πρέπει να προσδιοριστούν προϋπολογιστικά σε ετήσια βάση το μέγεθος της κανονικής απασχόλησης και οι σταθερές δαπάνες.

Το κόστος αυτό σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, εφόσον είναι σημαντικό, ανακοστολογείται επιβαρύνοντας κατά την αναλογία που αφορά τα μένοντα το κόστος απογραφής του. Μπορεί όμως να αποσβένεται μέσα στη χρήση που πραγματοποιείται (ΕΣΥΛ, γνωμάτευση 46/1989), είτε τμηματικά ενος τριών ή πέντε χρόνων μέσω της διαδικασίας των αποσβέσεων (θεωρούνται δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως). Πρόκειται για λειτουργικό κόστος που σχηματίζεται λογιστικά στο λογαριασμό 92 «Κέντρα Κόστους» και στους αναλυτικούς του. Το κόστος αυτό, δεν καταλογίζεται στους φορείς τους αλλά μεταφέρεται στους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων.

⁵⁷ Τέτοιοι κλάδοι είναι κλάδος της μύρας, των αναψυκτικών και ο κλάδος πλαστικών σωλήνων ποτίσματος.

προϊόντων και συνεπώς η παραγωγική τους δραστηριότητα ακολουθεί, στη διακύμανση της, τη δραστηριότητα των πωλήσεων⁵⁸.

Από την παραπάνω επισκόπηση της βιβλιογραφίας, διαπιστώνουμε πως η κοστολογική θεωρία και πρακτική, δεν έχει ασχοληθεί με την περίπτωση μίας ομάδας εποχιακών επιχειρήσεων⁵⁹, που λειτουργούν μόνο ορισμένους μήνες του χρόνου και διακόπτουν την λειτουργία τους για το υπόλοιπο χρονικό διάστημα. Στην περίπτωση αυτή, στην οποία ανήκουν οι παραθεριστικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, δημιουργείται πρόβλημα κοστολογικού και λογιστικού χειρισμού του κόστους που πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της πλήρους διακοπής της συναλλακτικής και παραγωγικής της κατηγορίας αυτής των επιχειρήσεων.

2.11. Σύνοψη.

Η λογιστική πληροφόρηση παρέχεται από το Πληροφοριακό Σύστημα της Λογιστικής. Το υποσύστημα της Λογιστικής Κόστους παρέχει πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου. Παρόλα αυτά, από, όσο γνωρίζουμε, δεν έχει παρουσιαστεί στη βιβλιογραφία μια κοινά αποδεκτή άποψη, ένα εννοιολογικό πλαίσιο, σχετικά με τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους ώστε να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και ειδικότερα οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους, όπως έχει γίνει για τις πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Πολλοί ερευνητές, υποστηρίζουν πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν διαφορετική σύνθεση και μέγεθος κόστους καθώς και ορισμένα άλλα χαρακτηριστικά γνωρίσματα, με αποτέλεσμα να απαιτείται να παρέχεται στα διοικητικά τους στελέχη διαφορετική ποιότητα και σύνθεση πληροφοριών ώστε να αντεπεξέλθουν στον έντονο ανταγωνισμό και να καταφέρουν να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητα τους. Για αυτό το λόγο υποστηρίζεται, πως υπάρχει η ανάγκη για την ύπαρξη ενός ξεχωριστού κλάδου της Λογιστικής που ονομάζεται «Λογιστική των Ξενοδοχειακών

⁵⁸ Στη περίπτωση αυτή, το λειτουργικό κόστος, το τελικών φορέων του κόστους και τα μικτά αποτελέσματα, επιβαρύνονται με σταθερές δαπάνες με βάση το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης, το οποίο συμπλέει τόσο με τη φορολογική νομοθεσία όσο και με το Ε.Γ.Λ.Σ.

⁵⁹ Στην ομάδα αυτή των εποχιακών επιχειρήσεων, θα μπορούσαν να ενταθούν όλες οι επιχειρήσεις που ανήκουν στον κλάδο της τουριστικής βιομηχανίας.

Επιχειρήσεων (Hospitality Accounting - Management Accounting for hotels and tourism)». Συνεπώς, διαπιστώνουμε πως τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους που λειτουργούν στους άλλους κλάδους της οικονομίας, δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στην ξενοδοχειακή βιομηχανία.

Παράλληλα, τα κλαδικά τους λογιστικά σχέδια (Αμερικάνικο, Γαλλικό, Γερμανικό και Ελβετικό), δέχονται ιδιαίτερη κριτική τόσο για την κοστολογική οργάνωση που προτείνουν, όσο και για την ακρίβεια και την αξιοπιστία του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων που με βάση τις υποδείξεις τους προσδιορίζονται. Συνεπώς, διαπιστώνουμε πως τα κλαδικά λογιστικά σχέδια δεν μπορούν να λειτουργήσουν ως αυτόνομα πληροφοριακά συστήματα.

Στη διεθνή βιβλιογραφία δεν έχει αναφερθεί, από όσο γνωρίζουμε, πως ο λογιστικός και κοστολογικός χειρισμός ορισμένων χαρακτηριστικών γνωρισμάτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, όπως για παράδειγμα το γεγονός ότι οι περισσότερες από αυτές λειτουργούν εποχιακά και διακόπτουν τη συναλλακτική και παραγωγική τους διαδικασία για μερικούς μήνες το χρόνο, επηρεάζει την ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Θα πρέπει να σημειωθεί, πως δεν έχει υποπέσει στην αντίληψη μας, καμία εμπειρική έρευνα που να έχει πραγματοποιηθεί στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα στο γνωστό αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους. Επιπρόσθετα στη διεθνή βιβλιογραφία, δεν έχει παρουσιαστεί μία ολοκληρωμένη έρευνα σε μεγάλο δείγμα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων τόσο για τη διαδικασία παραγωγής των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (μέθοδοι κοστολόγησης, κοστολογική οργάνωση, κλείδες μερισμού έμμεσου κόστους, κοστολογική περίοδος κ.ο.κ) που παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα, καθώς και για τη χρήση τους από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων για τη λήψη αποφάσεων και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Το σύνολο σχεδόν των ερευνών που έχουν παρουσιαστεί στη διεθνή αρθρογραφία, μελέτησε την έννοια της ποιότητας των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και όχι των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους. Είναι απαραίτητο να αναφερθεί, πως οι εμπειρικές αυτές έρευνες (μελέτες περίπτωσης ή έρευνες με χρήση ερωτηματολογίου), είχαν ως στόχο να αποδείξουν κυρίως τα οφέλη που παρέχει στο σύστημα λήψης αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

και να διερευνήσουν τη σχέση της με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των επιχειρήσεων.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑΣ

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Abernethy, M., and Lillis, A., (1995), "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 3, pp. 241-258.

Accounting Standards Board (ASB), (1991), "Qualitative Characteristics of Financial Information", ASB, London.

Adams, D., and Kwansa, F., (1992), "Corporate performance appraisal in the international hospitality industry", *International Hospitality Management*, Pitman London.

Ahrens, T., (1997), "Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No.4, pp. 617– 626.

Anastas, M., (1997), "The changing world of management accounting and financial management", *Management Accounting (UK)*, October, pp. 48-51.

Anderson, S. W., and Young, M., (1999), "The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 3, pp. 525-559.

Armistead, C., and Rowland, P., (1996), "Managing Business Process: BRP and Beyond", Chichester, Willey.

Armstrong, P., (2002), "The cost of activity based management", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 27, No. 1, pp. 99-120.

Arnold, D., (1994), "Profit and Prices: A Lodgings Analysis", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 35, No. 1, pp. 30-33.

Ask, U., (1996), "Cost Management in Sweden", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Atkinson, H., Bery, A., and Jarvis, R., (1995), "Business Accounting for Hospitality and Tourism", Chapman and Hall, London.

Auster, E., and Choo, C., (1993), "Environmental scanning by CEOs in two Canadian industries", *American Society for information Science*, Vol. 44, No.2, pp. 194-203.

Australian Society of Certified Accountants / Institute of Chartered Accountants Australia, (1994), "Bridging the Expectations Gap: a Research. Study on Financial Reporting and Auditing", Melbourne/Sydney.

Badinelli, R., (1990), "Hotel yield management using optimal decision rules", *Journal of the International Academy of Hospitality Research*, November, 1990.

Bahram, S., (2002), "Timeliness of corporate and audit reports: Some empirical evidence in the French context", *The International Journal of Accounting*, Vol.37, No.2, pp.215-246.

Bailey, J., and Pearson S., (1983), "Development a tool for measuring and analyzing user satisfaction", *Management Science*, Vol. 29, No. 5, pp. 530-545.

Ballas, A., and Venieris, G., (1996), "A survey in management accounting practices in Greek firms", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Barki H., and Hartwick J., (1994), "Measuring user participation, user involvement and user attitude", *MIS Quarterly*, Vol 18, No. 1. pp. 59-82.

Barua, A., Kriebel, C., and Mukhopadhyay, T., (1995), "Information technology and business value: An analytical and empirical investigation", *Information Systems Research*, Vol. 6. No.1, pp. 3-23.

Bechtel, W., (1995), "Charts of accounts in Germany", *The European Accounting Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 283-304.

Beratta, S., (2001), "Unlashing the integration potential of ERP systems: the role of process based performance measurement system", Paper present at the 3rd Workshop on Management Accounting Change, Siena, Italy, 17-19 May.

Berland, N., and Boyns, T., (2002), "The development of budgetary control in France and Britain", *The European Accounting Review*, Vol. 11, No.2, pp. 329-356.

Bhimani, A., (2003), "A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success", *Accounting, Organizations and Society*, In Press, Corrected Proof, Available online 14 January 2003.

Bicker R., Neckmenr I., (1995), "Information presentation format, degree of information processing and decision quality", *Advanced Accounting Information Systems*, Vol. 2, No. 3, pp. 13-29.

Biema, M., and Greenwald, B., (1997), "Managing our way to higher service sector productivity", *Harvard Business Review*, Vol. 75, No. 4, pp. 87-95.

Bitram, C., (1995), "An application of yield management to the hotel industry", *Operation Research Journal*, Vol. 43, No. 3, pp. 38-46.

Bjornenak T.,(1997), "Conventional wisdom and costing practices", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No.4, pp. 367-382.

Bleeker, R., (2001), "Key features on ABB", *The Journal of Cost Management*, Vol. 15, No.4, pp. 5-21.

Borjesson S., (1997), "A case study of ABB", *The Journal of Cost Management.*, Vol. 10, No. 4, pp. 7-19.

Brandford, M., and Florin, J., (2003), "Examining the role of innovation diffusion factors on the implementation success of ERP systems.", *Accounting Information Systems*, Vol. 4, No. 2, pp. 205-225.

Bright, J., Davies, R., Downess, C., and Sweeting, R., (1992), "The development on costing techniques: a UK study", *Management Accounting Research*, Vol. 3, No. 3, pp. 201-212.

Brignall, T., Fitzgerald, L., Silvestro, R., and Johnson, R., (1991), "Product costing in service organizations", *Management Accounting Research*, Vol. 2, No. 2, pp. 227-248

Brignall, T., (1997a), "A contingent rationale for cost system design in services", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 3, pp. 325-346.

Bruns, W.J., and McKinnon, S.M., (1993), "Information and managers: a field study", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 84-108.

Burgess, C., and Braynt, (2001), "Revenue management - the contribution of the finance function to profitability", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13, No. 3, pp. 114-150.

Busse, T., (1998), "SAP to broader access to R/3", *Computerworld*, September 15.

Cescon, F., (1999), "Cost accounting and management accounting in Italian manufacturing firms", paper presented in the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.

Chalos, P., (1995), "Costing, control and strategic analysis in outsourcing decisions", *The Journal of Cost Management*, Winter, pp. 31-37.

Chapman, C., and Chua, W., (2000). "Information technology, organization form and accounting", Proceeding of the 2nd Conference on New direction on Management Accounting: Innovation in Practice and Research, Brussels, Belgium, 14-16 December, pp. 193-211.

Chartered Institute of Management Accountants, (1991), "Accounting in hotels", Official Terminology, CIMA, London.

Chen, N., McLeod, D., and O'Leary, D. (1995), "Evolution for object oriented accounting database systems", *Expert Syst Appl*, Vol.9, No.4, pp591 – 598.

Chenhall, R.H., and Morris, D., (1986), "The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems", *Accounting Review*, Vol. 61, No.1, pp. 16-35.

Chin, J., Barney, W., and O'Sullivan, H., (1995), "Best Accounting Practices in Hotels: a guide to other industries", *Management Accounting*, pp 57-58

Chong, V., (1996). "Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No. 5, pp. 415-421.

Christensen, J., and Wagenhofer, A., (1997), "Editorial: Special Section: German Cost Accounting Traditions", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 3, pp. 261-276.

Cokins, G., (1999), "Using ABC to become ABM", *The Journal of Cost Management*, Vol. 14, No. 2, pp. 29-35.

Collier, P., and Gregory, A., (1995b), "Strategic Management Accounting: a UK hotel sector case study", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 1, pp. 16-21.

Coltman, M., (1998), "Hospitality Management Accounting", J Wiley, New York.

Cooper R., (1990a). "Implementing an activity based cost system", *The Journal of Cost Management*, Fall, pp. 4-14.

Cooper R., (1990b), "Explicating the logic of ABC", *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 68, No. 10, pp. 58-60.

Cooper R., (1996), "Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan", *Management Accounting Research*, Vol. 7, No.1, pp. 219 – 246.

Cooper R., and Kaplan R., (1991), "Profit priorities from activity based costing", *Harvard Business Review*, May – June, pp. 130-135.

Cooper R., and Kaplan R., (1992a), "Activity based systems: measuring the cost of resource usage", *Accounting Horizons*, September, pp. 1-13.

Cooper R., and Kaplan R., (1992b), "The design of cost management systems", Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.

Cross, R., (1997), "Launching the revenue pocket", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 35, No.2, pp. 32-43.

Curran T, Keller G, (1998), "SAP R/3 business blueprint", Upper Saddle River (NJ): Prentice-Hall.

Daft, R., and Macintosh, N., (1981). "A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organizational works units", *Administration Science Quarterly*, Vol. 26, No. 3, pp. 207-224.

Dammitio, J., and Schmidgal, I R., (1994), "Allocation of overhead cost in lodging properties", *Journal of Hospitality Financial Management*, Vol.3, No. 1, pp. 45-55.

Davenport, T., (1998), "Putting the enterprise into an enterprise system", *Harvard Business Review*, Vol. 76, No. 2, pp. 121-131.

Dekker, H., (2003), "Value chain analysis in interim relationships: a field study", *Management Accounting Research*, Vol. 14, No. 1, pp. 67-72.

DeLone, W.H., and McLean, E.R., (1992), "Information Systems Success: The Quest for the Dependent Variable," *Information Systems Research*, Vol. 3, No.1, pp 60-95.

DeLone, W.H., και McLean, E.R., (2002), "Information Systems Success Revisited," Proceedings of the 35th Hawaii International Conference on System Sciences, Hawaii.

DeLone, W.H., και McLean, E.R., (2003) "The DeLone and McLean Model of Information Systems Success: A Ten-Year Update," *Journal of Management Information Systems*, Vol.19, No.4, , pp 9-30.

Diamantopoulos, A., and Hart, S., (1993), "Linking market orientation and company performance", *Journal of Strategic Management*, Vol. 8, No. 5, pp. 388-401.

Dickey, R., (1964), "Accountant's cost handbook", N.Y

Donaghy, A., (1996), "Plotting future profits with yield management", *Hospitality*, February-March, pp. 18-19.

Donnell, E., and David, J., (2000), "How information systems influence users decisions", *Accounting Information Systems*. Vol. 1, No.2, pp. 178-203.

Downie, N., (1997), "The use of accounting information in marketing decisions", *Hospitality Management*, Vol.16, No.3, pp. 305-312.

Drury. C., and Tayles, M., (1995), "Issues arising from surveys of management accounting practice", *Management Accounting Research*, Vol.6, No.3, pp. 267-280.

Drury, C., (2000), "Management and Cost Accounting", Thomson Learning Europe

Dube, L., Enz, C., Renaghan, L., and Siquaw, J., (2000), "Managing for Excellence: Conclusions and Challenges from a Study of Best Practices in the U.S. Lodging Industry, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.41, No. 5, pp. 30-39.

Dunn, K., and Brooks, D., (1990), "Profit analysis: beyond yield management", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, November, 80-90.

Economic Development Committee for Hotels and Catering, (1969), "A standard system of hotel accounting", HMSO, London.

Economic Development Committee for Hotels and Catering, (1971), "A standard system of hotel accounting", HMSO, London.

Edgar, E., (1997), "Capacity management in the short break market", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 55-59.

Egeren, M., and O'Connor S., (1998), "Drivers on market orientation and performance in service firms." *Journal of Services Marketing*, Vol. 12, No.1, pp. 39-58.

Elad, C., (2000), "Integrated accounting in France: The perspective of the System Croise", *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 3, pp. 307-326.

Elphick, C., (1983), "A new approach to cost allocation", *Management Accounting (UK)*, pp. 22-25.

Emsley, D.,(2001), "Budget-Emphasis in Performance Evaluation and Managers' Job Related Tension: the Moderating Effect of Information Completeness", *The British Accounting Review* Vol. 33, No. 3, pp. 399-419.

Enz, C., Potter, G., and Singuaw, J., (1999), "Serving More Segments and Offering More Products: What Are the Costs and Where Are the Profits?" *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 40, No.6, pp. 54-62.

Everett, M., (1989), "Managerial accounting systems: a decision making tool", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 1, pp. 46-51.

Fahy, M., and Lynch, R., (1999). "ERP systems and strategic management accounting", Paper present at the EAA 22nd Annual Congress, Bordeaux, France, 5 -7 May.

Fass, F., and Klaasen, G., (1984), "Vervangingswaarde an Interne Beerichtgeving", Amsterdam, Limperg Institute.

Fay, C., Rhoads, R., and Rosenblatt, R., (1976), *Managerial Accounting for the hospitality service industry*, Iowa.

Fedorowich, J., (2002), "Discussion of adoption of Just-in-Time and Electronic Data Interchange systems and perceptions of Cost Management Systems effectiveness", *International Journal of Accounting Information Systems*. Vol. 3, No. 1, pp. 63-68.

Field H., (1995), "Financial Management implications of hotel management contract agreements." *Accounting and Finance in the International Hospitality Industry*, Oxford, pp 261-277.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1974), "Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements", Statement No. 3, Internet online: www.Fasb.org.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1978), "Reporting Segment Information in Financial Statements That Are Presented in Another Enterprise's Financial Report", Statement No. 14, Internet online: www.Fasb.org.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980), "Statement of Financial Accounting Concepts - Qualitative Characteristics of Accounting Information", No. 2, online: Internet online: www.fasb.org.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1997), "Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information", Statement No. 131, Internet online: www.Fasb.org.

Fisher C., (1996), "The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences on management information requirements", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No.3, pp. 361-369.

Foster, G., and Gupta, M., (1994), "Marketing, cost management and management accounting", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 43–77.

Foster, G. and Swenson, D. G., (1997), "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants", *Management Accounting Research*, 9, pp. 109-142.

Friedman, A. L. and S. R. Lyne (2000), "Implementation, interaction and activity-based techniques", paper presented at the 23rd *Annual Congress of the European Accounting Association*, Munich, Germany, March, pp. 29-31.

Frownfelter, C., (1998), "The effects of differing information presentations on general purpose financial statements on users decisions", *Journal Information System*, Vol. 12, No. 2, pp. 99-108.

Fry, T., Steele, D. C., and Saladin, B. A., (1995), "The role of management accounting in the development of a manufacturing strategy", *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 15, No.12, pp. 21–31.

Gamster, S., (1999), "Using activity based management to justify ERP implementations", *The Journal of Cost Management*, Vol. 13, No. 5, pp. 24-34.

Geerts G., and McCarthy W., (1997), "Modeling business enterprises as value-added process hierarchies with resource-event-agent object templates", In *Business Object Design and Implementation*, edited by J. Sutherland and D. Patel, pp.94-113. Springer-Verlag, online: <http://www.msu.edu/~mccarth4>.

Gelinas, U., Sutton, S., (2002). *Accounting Information Systems*. South Western College publishing.

Gelinas, U., and Oram, A., (1996), "Accounting Information Systems. International Thomson Publishing", London, UK.

Geller, A., and Schmidgall, R., (1980), "Cost Allocation under USALI", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.21, No. 3, pp. 31-39.

Goodhue, A., and Thompson, S., (1995). "Task technological fit and individual performance", *Management Accounting Systems Quarterly*, Vol. 19, No. 3, pp. 213-236.

Gordon, L., and Narayanan, V., (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organizational structure", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19. No. 1, pp. 33-47.

Gosellin, M., (1997), "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of ABC", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 105-122.

Grabski, S.V., and R.J. Marsh, (1994), "Integrating accounting and manufacturing information systems: «An ABC and REA-based approach»", *Journal of Information Systems (fall)*, Vol.14, No.4, pp.56-68.

Grane, M., and Meyer J. (1993), "Focusing on true cost in a service organization", *Management Accounting*, February, pp. 41-45.

Granlund, M., and Malmu, T., (2002b), "Some empirical evidence on ERP systems on management accounting". Paper present at the 23rd Conference of the EAA, Munich, Germany, 29-31 March.

Gray, B., Matear, S., and Mathenson, P., (2000), "Improving the performance of hospitality firms", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 12, No. 3, pp. 149-155.

Gray, W., (1996), "Hospitality Accounting", Prentice Hall International (UK) Limited, London.

Green, A., (1994), "The Influence of volume on cost analysis in the Hotel Industry", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 5, No. 1, pp. 77-79.

Greenley, G., (1995), "Market orientation and company performance: empirical evidence from UK companies", *British Journal of Management*. Vol. 6, No.1, pp. 1-14.

Greer, W., Kropp, D., (1983), "The incremental benefits of changes in the timeliness of information", *Information & Management*, Vol. 6, No. 6, pp. 329-336.

Groot, T., (1996), "Managing cost in Netherlands", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Gul, F., and Chia, Y., (1994), "The effects on management accounting systems, perceived environmental uncertainty on managerial performance", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 19, No. 5, pp. 413-426.

Haldma, T., (1998), "Cost Accounting practices in Estonian companies", paper presented to the European Accounting Association Congress, Antwerp, Belgium

Hall, A., (2001), *Accounting Information Systems*, South Western College publishing.

Hammer, M., and Champy, J., (1993), *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*, New York, NY: Harperbusiness.

Hanks, R., Cross, R., and Noland, P., (1992), "Discounting in the hotel industry: a new approach", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 11, No.2, pp.15-23.

Harris, L. and Watkins, P., (1998), "The impediments to developing a market orientation: an exploratory study of small UK hotels", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 10, No. 6, pp. 221-226.

Harris, L., (1996a), "Benchmarking against the theory of market orientation", *Management Decision*, Vol. 34, No. 2, pp. 34-39.

Harris, L., (1996b), "Cultures obstacles of to market orientation", *Journal of marketing practice*, Vol. 4, No. 2, pp. 36-52.

Harris, L., and Piercy, N., (1997), "Market orientation is free: the real cost of beginning market-led", *Management Decision*, Vol. 35, No. 1, pp. 33-39.

Harris, P., (1992a), "Hospitality profit planning in the practical environment: integrating cost – volume - profit analysis and spreadsheet management", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 4, No. 4, pp. 24-32.

Harris, P., (1992b), *Profit Planning*. Butterworth-Heinemann, Oxford.

Harris, P., (1995), "A development strategy for the hospitality operations management curriculum", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 5, pp. 29-32.

Harris, P., and Hazzard, (1992), *Managerial Accounting in the Hospitality Industry*, Stanley Thornes

Harris P., Brown, B., (1998), "Research and Development in hospitality accounting and financial management", *Hospitality Management*, Vol.17, pp 161-181.

Hendriksen, R., and Van Breda, M., (1992), "Accounting Theory", Homewood, Irwin.

Henson, H., (1997), "Back office solution for management accounting", *Management Accounting (US)*, April, pp.47-51.

Hoque, Z., (2001), "Strategic management accounting in the value chain framework", *The Journal of Cost Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 21-27.

Horngren, C., (1995), "Management accounting: this century and beyond", *Management Accounting Research*, Vol.6, No. 3, pp. 281-286.

Horngren C., Bhimani A., Datar, S., and Foster G., (1997), "Management and cost accounting", Prentice Hall.

Hosfstede S., (1991), "The future of accounting harmonization in the community", *The European Accounting Review*, Vol. 1, No.1, pp. 12-21.

Hotel Association of New York City, (1996), "Uniform System of accounting for hotels (USALI)", *American Hotels and Motels association*. New York.

Hotelier Verein, (1977), "Konterrahmen fur die Schweizerische Hotellerie", Bern.

Howarth E., and Leisure J., (1978), *Hotel Accounting*, Wiley, New York.

Hunton, J., Lippincott, B., and Reck, J., (2003), "ERP: comparing firm performance of adopters and non adapters", *Accounting Information Systems*. Vol. 4, No.2, pp. 165-184.

Hynonen, T., (2003), "Management accounting and information systems: ERP versus BOB", *European Accounting Review*, Vol. 12, No.1, pp. 155-173.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (1989), "Guidelines for Financial Reporting: The Solomon's Report", London.

Institute of Chartered Accountants in Scotland, (ICAS), Making Corporate Reports Valuable, ICAS, Edinburgh, 1988.

International Accounting Standards (IAS), "Presentation of Financial Statements", Statement No. 1, online: <http://www.iasc.org>.

International Accounting Standards Boards (IAS), (1997), "Segment Reporting", Statement No. 14, online: www.iasb.org.

Israelsen, P., (1996), "Management accounting in Portugal: theory and practice", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Jauncey, A., (1995), "The meaning and the management of the yield in hotels", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 4, pp. 23-36.

Jaworsh, B., and Kohli, A., (1993), "Market orientation: antecedents and consequences", *Journal of Marketing*, Vol. 57, July, pp. 53-70.

Jazayeri, M., and Hopper, T., (1999), "Management accounting within world class manufacturing: a case study", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No.2, pp. 263-301.

Jones, F., and V. Rama, D., (2002), *Accounting Information Systems: A Business Process Approach*. South-Western College Pub.

Jones, T., and Hamilton, A., (1992), "Yield Management: put people in the big picture", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 33, No. 1, pp. 89-96.

Jones, A., and Lockwood, P., (1995). "The management of hotels operation", Cassell, London.

Jönsson, S. and Grönlund, A., (1988), "Life with a sub-contractor: new technology and management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No. 5, pp. 512-532.

Joseph, N., (1996), "External financial reporting and management information: a survey of UK management accountants", *Management Accounting Research*, Vol. 7, No.1, pp. 73-93.

Joyce, E.J., Libby, R. and Sunder, S., (1982). "Using the FASB's qualitative characteristics in accounting policy choices", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 2, Part 2, Autumn, pp. 654-75.

Kamran, A., (2003), "The timeliness of corporate reporting: a comparative study of South Asia", *Advances in International Accounting*, Vol.16, pp.17-33.

Kang, H., and Brandley, G., 2002, "Measuring the performance of IT services", *Accounting Information Systems*, Vol.3, No. 1. pp. 151-164.

Kaplan, R., and Narahaman, V., (2001) "Measuring and managing customer profitability", *The Journal of Cost Management*, Vol.15, No.5. pp. 5-15.

Khan, Z., (2000), "A plan for the re-engineering management – based on the IMA's practice analysis", *Management Accounting*, Winter, pp. 36-42.

Kimes, S., (1989), "The basics of the yield management", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 3, pp. 14-19.

Kimes, S., (2000), "Revenue Management on the Links: Applying Yield Management to the Golf-course Industry", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 41, No.1, pp. 120-127.

Klamm, B., and Weidenmier, M., (2003), "Linking Business Processes and Transaction Cycles", *Accounting Information Systems*, Vol. 6, No.1, pp. 3-23.

Klimas, A., (1997), "Re - engineering in the real world", *Management Accounting (CIMA)*, May, pp. 30-38.

Kloock, J., and Schiller, U., (1997), "Marginal costing: cost budgeting and cost variance analysis", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No.3, pp. 293-323.

Koch, C., Slater, D., and Baatz, E., (1999), "The ABCs of ERP", *CIO* (December 22), online: www.cio.com/forums/erp/edit/122299_erp.html

Kotas, R. and Conlan, M., (1997), "Hospitality Accounting", Thomson Learning Europe, London.

Kotas, R., (1973), "Market Orientation", *Hotel Catering, and Institutional Management Journal*, June, pp. 5-7.

Kotas, R., (1974), "Aspects of revenue control", *Hotel, Catering, and Institutional Management Journal*, July, pp. 7-9.

Kotas, R., (1975), "Catering Profitability: a profit sensitivity approach." *Hotel Catering, and Institutional Management Journal*, June 13-16.

Kotas, R., (1977), ".Management accounting for Hotels and Restaurants", Surrey University Press. London.

Kotas, R., (1982) "The European hotel: methodology for analysis of financial operations and identification of appropriate business strategy", *Hospitality Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 79-84.

Kotas, R., and Wanhil, (1981), "PSA: its nature, significance and applications", *International Journal of Tourism Management*, Vol. 2, No.1, pp. 176-188.

Kren, A., (1992), "Budgetary participation and managerial performance: The impact on information", *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 5, pp. 511-526.

Kwansa, F., and Schmidgall, R.,(1999), "The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.40, No. 6, pp. 88-94.

Langfield - Smith K., (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 4, pp. 207-232.

Laudon, K., and Laudon, J., (2002), "Essentials of Management Information Systems", Prentice Hall College Div.

Lawrence, M., (1993), "Exploring individual user satisfaction within user lead development", *MIS Quarterly*, Vol. 17, No. 2, pp. 195-208.

Le plan comptable de l'industrie hoteleire, (1975), Paris.

Lebas, M., (1994). "Managerial Accounting in France", *The European Accounting Review*, Vol. 3, No. 3, pp. 474-487.

Light, B., Holland, C. and Wills, L., (2001), "ERP and best of breed: a comparative analysis", *Business Process Management Journal*, Vol. 7, No.3, pp. 216-224.

Liu, H., (1995), "Market orientation and firm size", *European Journal of Marketing*, Vol. 29, No. 1, pp. 57-71.

Lodh, S. and Gaffikin, M., (2003), "Implementation of an integrated accounting and cost management system using the SAP system: a field study", *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 85-121.

Lukka, K., and Grunland, M., (1996), "Cost Accounting in Finland: current practice and trends of development", *European Accounting Review*, Vol. 5, No. 1, pp. 1-28.

Macarrone, P., (2000), "The impact of ERP's on management accounting and control systems and the changing role of controllers", Paper present at the EAA 23rd Annual Congress, Munich, Germany, 29-31 March.

Maher, M., (2001), "The Evolution of Management Accounting Research In The United States", *The British Accounting Review*, Vol.33, No.3, pp. 293-305.

Maher, M., and Deakin, E., (1994), "Cost Accounting", N.Y.

Maher, M, Sticley, C., and Weil, R., (2001), "Managerial Accounting", Harcourt College Publishers.

Malmi, T., (1999), "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, No. 8, pp. 649-672.

Maltz E., (2000), "Is all communication created equal?: an investigation into the effects on communication mode on perceived information quality", *Journal of Productivity Innovation Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 110-127.

Marcus, M., and Pfeffer J., (1983), "Power and the design and the implementation of management accounting and control reports systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2, pp. 205-218.

McCarthy, W., (1982) "The REA accounting model: A generalized framework for accounting systems in a shared data environment.", *The Accounting Review* (July), pp 554-577.

McCarthy, W.,(1979), "An entity-relationship view of accounting models", *The Accounting Review* (October), pp. 667-86.

McEvoy, B., (1997), "Integrating operational and financial perspectives using yield management techniques; a add-on matrix model", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 2, pp. 60-65.

McKinnon, S. M. and Bruns, W. J. Jr, (1992), "The Information Mosaic", Harvard Business School Press.

McNair, C.J., Carr, L., 1991. Toward value-added management accounting. *CMA Magazine*, April, pp. 26–28.

Meldrum, A., (1986), "Can you really account for marketing", *Marketing Intelligence and Planning*, Vol. 4, pp. 39-45.

Merchant, K., Chow, C., and Wu, A., (1995) "Measurement, evaluation and reward of profit center managers", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 20, No.7, pp. 618-638.

Mia, L., (1993), "The role of MAS information in organization: an empirical investigation", *The Accounting Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 269-285.

Mia, L., and Chenchall, R., (1994), "The usefulness of MAS functional differentiation and management effectiveness", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No.1, pp. 1-13.

Mia, L., and Clark, B., (1999). "Market competition, management accounting systems and business unit performance", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 2, pp. 137-158.

Milis, R., (1988), "Pricing decisions in UK manufacturing and services industries", *Management Accounting (UK)*, November, pp. 38-39

Mirani, R., Lederer, A.L., (1998), "An instrument for assessing the organizational benefits of IS projects.", *Dec. Science*, (Fall), pp. 803–838.

Mitchell, F., (1994). "A commentary on the applications of activity-based costing", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No.3, pp. 261-277.

Model, S., (1996), "A process-oriented contingency approach to responsibility in professional services", *Journal of Service Industry Management*, Vol. 8, No. 4, pp. 306-335.

Moncarz, E., Kron, R., (1995), "Operational Analysis in hotels", *Accounting and Finance in the International Hospitality Industry*, Oxford, pp 42-62.

Moore K., Yuen S., (2001), "Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 26, No. 4, pp. 351-389.

Mouritsen, J., and Bekke, A., (1999), "A space for time: accounting and time based management in a high technology company", *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 159-180.

Mukherjee, A.S., Lapre, M.A., VanWassenhove, L.N., (1998), "Knowledge driven quality improvement.", *Management Science*, (November), pp.35-49.

Myers, B.L., Kappelman, L.A., and Prybutok, V.R., (1997), "A Comprehensive Model for Assessing the Quality and Productivity of the Information Systems Function: Toward a Contingency Theory for Information Systems Assessment," *Information Resources Management Journal*, Vol. 10, No.1, pp 6 - 25.

Nahum, S., Mookherjee, K., and Reichelstein, T., (1992), "A theory of responsibility centers", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.15, No. 4, pp. 445-484.

Naveh, E., Halevy, A., (2000), "A hierarchical framework for a quality information system", *Total Quality Management*, No. 11, No.1, pp 87-111.

Nicolaou, A.I., Masoner, M.M., Welker, R.B., (1995), "Intent to enhance information systems as a function of system success" *J. Inf. Systems*, Vol.1, No. 2, 93-108.

Nikolaou, A., (2000), "A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. , No. 2, pp. 91-105.

Nikolaou, A., (2001), "Interactive effects of strategic and cost management system on managerial performance". *Advances in Management Accounting*, Vol., 10, No. 10, pp. 203-225.

Nikolaou, A., (2002), "Adoption of just-in-time and electronic data interchange systems and perceptions of cost management systems effectiveness" *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 3, No. 1, pp. 65-62.

Nioche, J., and Pesqueux, Y., (1997), "Accounting, economics and management in France: the slow emergence of an accounting science", *The European Accounting Review*, Vol. 6, No.2, pp. 231-250.

Noone, B., and Griffin, P., (1999), "Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study of on the implementation of costumer profitability analysis", *Hospitality Management*, Vol 18, No.3, pp. 111-128.

Noone, B., and Griffin, P., (1997), "Yield management and customer profitability analysis", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 75-79.

O'Dea, A., (1992), "Hospitality Profit planning in the Practical Environment: Integrating Cost-volume-profit Analysis with Spreadsheet Management", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 4, No.4, pp. 59-71.

O'Donne, È., and David, J., (2000), "How information systems influence user decisions", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No. 3, pp. 178-203.

O'Brien, J., (2003), "Management Information Systems: Managing Information Technology in the E-Business Enterprise", *McGraw Hill Text*.

Olsen, M., and Roper, S., (1998), "Research in strategic management in the hospitality industry", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 111-124.

Ortman, R., and Buehlmann, D., (1998), "Estimating marketing costs using ABC drivers.", *The Journal of Cost Management*, Vol. 15, No.4, pp. 5-15.

Otley, D., (1999), "Performance measured: a framework for management control system research", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 3, pp. 363-382.

Otley, D., (1978), "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, No.1, pp. 122-149.

Peasnell, K., (1982), "The function of the conceptual framework for corporate financial reporting", *Accounting and Business Research*, Vol. 12 No. 48, Autumn, pp. 243-56.

Pellinen, J., (2003), "Making price decisions in tourism enterprises", *Hospitality Management*, Vol. 22, No. 3, pp. 217-235.

Pierson, F., and Bontoux, M., (2001), "Comptable Professionnel de l'industrie Hôtelière", Éditions Bpi, Paris.

Pistoni, A., and Zoni, L., (2000), "Comparative management Accounting in Europe: an under graduated education perspective", *The European Accounting Review*, Vol. 9, No.2, pp. 285-319.

Pitt, L.F., Watson, R.T., and Kavan, C.B, (1995), "Service Quality: A Measure of Information Systems Effectiveness," *MIS Quarterly*, Vol.19, No.2, pp 173-187.

Poston, R., and Grabski S., (2000), "Accounting Information System Research: Is it another QWERTY?", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No. 1, pp. 9-53.

Poston, R., and Grafski, S., (2001), "Financial impacts of enterprise resource planning implementations", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 2, No. 4, pp. 271-274.

Potter, G., and Schmidgall, R., (1999), "Hospitality management accounting: current problems and future opportunities", *Hospitality Management*, Vol. 18, No.5, pp. 387-400.

Quain, W., (1992), "Analyzing Sales-Mix Profitability", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, April, 57-62.

Quain, W., Sansbury, S. and LeBruto, R., (1999), "Revenue Enhancement, Part 4: Increasing Restaurant Profitability", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 40, No.3, pp. 38-47.

Raghunathan, S., (1999), "Impact of information quality and decision maker quality on decision quality", *Decision Support Systems*, Vol. 26, No. 2, pp. 275-286.

Ratnatunga, K., (1990), "The marketing – finance interface", *European Journal of Marketing*, Vol. 24, No.3, pp. 29-43.

Robbins, S.S., Stylianou, A.C., (1999), "Post-merger systems integration: the impact on IS capabilities", *Info. Management*, (October), pp. 205–212.

Rogers, A., (1976), "Price Formation in hotels", *Hotel Catering, and Institutional Management Review*, pp. 227-237.

Romney, M., and Steinbart, P., (2002), "Accounting Information Systems", *Prentice Hall*.

Roodhooft, F., and Warlop, L., (1999), "On the role of sunk cost and asset specificity in outsourcing decisions", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 24, No. 4, pp. 363-369.

Ross, J., and Vitale, M., (2000), "The ERP revolution: Surviving vs. thriving", *Information Systems Frontiers*, Vol. 2 , No.2, pp. 233-241.

Rusth, D., and Levefer, M., (1988), "International profit planning", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 29, No. 3, pp. 68-76.

Saraph, J. V., Benson, P. G., and Schroeder, R. G., (1989), "An Instrument for Measuring the Critical Factors of Quality Management", *Decision Sciences*, Vol. 20, No.4 , pp. 810-829.

Scapens, R. W., Turley, S., Burns, J., Joseph, N., Lewis, L. and Southworth, A., (1996), "External Reporting and Management Decisions", London, CIMA Publications.

Scapens, R., and Jazayeri, M., (2003), "ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note", *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 201-233.

Schildbach, T., (1997). "Cost Accounting in Germany", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 3, pp. 261-276.

Schmidagal, R., (1998a), "The new lodging scoreboards; the USALI focus: Departmental statements", *The Bottomline*, Vol.13, No.6, pp. 18-26.

Schmidgall, R., (1996), "Hospitality Industry Managerial Accounting", Educational Institute of American Hotel and Motel Association, East Lansing, MI.

Schmidgall, R., Kwanca, F., (1999), "The USALI: its development, function, acceptance and usage", Working paper, University of Delaware and Michigan State University.

Seddon, P.B., Staples, S., Patnayakuni, R., and Bowtell, M., (1999), "Dimensions of Information Systems Success," *Communications of the Association for Information Systems*, Vol.2, November, pp 2-39.

Sedona, P., and Yip, S., (1992), "An empirical evaluation of user information satisfaction measures for use with general ledger accounting software", *Journal of Information System*, Vol. 6, No. 1, pp. 75-92.

Sharma, D., (2002), "The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No.1, pp. 101-130.

Shields, M., (1998), "Management accounting practices in Europe: a perspective from the States", *Management Accounting Research*, Vol.9, No.4, pp. 501-513.

Smith, M., and Dikolli, S., (1995). "Customer profitability analysis: an activity-based costing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10, No. 7. pp. 3-7.

Smith, A., (1997), "Testing the surf: Criteria for evaluation on internet information resources", *Access Computer System Review*, Vol. 8, No.1, pp. 1-15.

Stanga, K.G. ,(1980), "The relationship between relevance and reliability: some empirical results", *Accounting and Business Research*, Winter, pp. 29-39.

Staples, D., Wong, I., and Seddon, P., (2002), "Having expectations of information systems benefits that match received benefits: does it really matter?", *Information and Management*, Vol. 40, No.2, pp. 115-131.

Swenson, D., (1995), "The benefits of activity based cost management to the manufacturing industry", *Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 2, pp. 167-180.

Swenson, G., (1997), "Best practices in ABM", *The Journal of Cost Management*, Vol. 10, No. 1, pp. 6-14.

Szajna, B., and Scamell, R., (1993), "The effects of information system user expectations on their performance and perceptions", *MIS Quarterly*, Vol. 17, No. 4, pp. 493-514.

Teare, R., (1996). "Hospitality operations: patterns in management, service improvement", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 8, No. 7, pp. 63-74.

Teng, J.T.C., Cheon, M.J., and Grover, V., (1995), "Decisions to outsource information systems functions: testing a strategy-theoretic discrepancy model." *Dec. Science*, Vol. 26, No.1, pp. 75–103.

Titman, S., and Trueman, B., (1986), "Information quality and the valuation of new issues", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No.2 pp.159-172.

Typanski, R.E., (1999), "Creating an effective information environment", *Information. Systems Management*, (Spring), pp.32–40.

Upchurch, R., Ellis, T., and Seo, J., (2002), "Revenue management underpinnings", *Hospitality Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 67-83.

Upchurch, A., (2002), "Cost Accounting", Prentice Hall.

Venieris, G., (1996), "Management accounting in practice: a companies' profile", in Gaturri and Riccaboni, *Management Control and National culture: a comparative survey in Mediterranean area*. Padova: CEDAM.

Verrecchia, R. (1999), "Information quality and discretionary disclosure", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 12, No. 4, pp.365-380.

Virtanen K., and Malmi T., (1996). "Drivers on management accounting, in Finland", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Wagle, D., (1998), "The case of ERP systems", *McKinsey Quarterly*, Vol. 2, No. 2, pp. 130-138.

Wang, R.Y., Strong, D.M., (1996), "Beyond accuracy: what data quality means to data consumers. *J. Management. Information Systems* (Spring), pp. 5–34.

Weitz, K.A., Smith, J.K., Warren, J.L., (1994), "Developing a decision support tool for life-cycle cost assessments", *Total Quality Environment*, Management. (Autumn), pp. 23–36.

Welch, J.E., (1997), "The information age: finally", *Executive Speeches* (August–September), pp.5–6.

Whang, S., Gilland, W., and Lee, H., (1995), "Information flows in manufacturing under SAP R/3", *Stanford University Graduate School of Business Case OIT-13*.

Wilkinson, J., and Cerullo, M., (1997), *Accounting Information Systems*. John Willey and sons inc, Canada.

Williams, J., and Seaman, A., (2002a), "Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 4, pp. 419-445.

Williams, J., and Seaman, A., (2002b), "Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, No. 4, pp. 443-460.

Yost, J., and Rash, R., (2000), "Optimal warranty arrangements for the design of accounting information systems", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No. 1, pp. 135-152.

Zimmerman, J., (1995), *Accounting for decision making and control*. Chicago. Irwin.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Βαρβάκης, Κ., (1992), "Η Αναλυτική Λογιστική: Το Σύστημα της Συλλειτουργίας", Αθήνα.

Βαρβάκης, Κ., (1998) "Η Αναλυτική Λογιστική: Το Σύστημα της Αυτονομίας" Αθήνα.

Βαρβάκης, Κ., (2001), "Το Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις", Αθήνα.

Βαρβάκης, Κ., (2003), "Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση", Αθήνα.

Βενιέρης, Γ., (2004) "Λογιστική Κόστους", Εκδόσεις ΡΙ, Αθήνα.

Δερβιτσιώτης Κ., (1974), "Συστήματα Παραγωγής", Αθήνα.

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση 270/1996.

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ), γνωμάτευση, 209/2146/1996

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ), γνωμάτευση, 219/2184/1994.

Καζαντζής, Χ., και Σώρρος, Ι., (2005), "Προβλήματα και Εφαρμογές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής", Πειραιάς.

Νικολάου, Α., (1999), "Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα", Τόμος Α', Εκδόσεις Μπένος, Αθήνα.

Οικονόμου, Γ., και Γεωργόπουλος, Ν., (1995), "Πληροφοριακά Συστήματα για Διοίκηση Επιχειρήσεων", Εκδόσεις Μπένος, Αθήνα.

Παπαδημητρίου, Δ., (1970), "Βιομηχανικός Λογισμός", Αθήνα.

Πάγγειος, Ι., (1993), "Θεωρία Κόστους", Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Σακέλης, Ε., (1997), "Η Ομάδα 9 του Ε.ΓΛΣ σε μηνιαία και ετήσια βάση", Εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς.

Κεφάλαιο 3 Εννοιολογικό πλαίσιο της έρευνας.

3.1. Εισαγωγή

Για τον καθορισμό των αντικειμενικών στόχων της εμπειρικής έρευνας, πραγματοποιήθηκε μελέτη σημαντικού μέρους της βιβλιογραφίας και εντοπίστηκαν τόσο τα σημεία που είχαν ερευνηθεί στο παρελθόν καθώς και τα κενά της υπάρχουσας ερευνητικής προσπάθειας, όπως παρουσιάστηκε στη γενική επισκόπηση της αρθρογραφίας και της βιβλιογραφίας.

Κύριος αντικειμενικός στόχος της διατριβής είναι *διερεύνηση της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.*

Για την εκπλήρωση του αντικειμενικού σκοπού της έρευνας είναι αναγκαίο να διερευνηθούν αρχικά ποια είναι τα *θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς επίσης και οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους, ώστε αυτές να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.*

Αφού έχουν δοθεί απαντήσεις στα παραπάνω ερωτήματα, μπορούν να μελετηθούν και οι υπόλοιποι στόχοι της διατριβής, οι οποίοι είναι:

- η διερεύνηση διαφορών που ενδέχεται να υπάρχουν στη στάση των οικονομικών στελεχών των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες απέναντι τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.
- η διερεύνηση της σχέσης της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με: α) ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων β) με ορισμένα χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης γ) με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής τους οργάνωσης καθώς και με τις τεχνικές - μεθόδους κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στην κοστολογική διαδικασία.
- η διερεύνηση διαφορών που ενδέχεται να υπάρχουν στη βαρύτητα που δίδουν στη χρήση των πληροφοριών από την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών

επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και των επιχειρήσεων που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες.

- η διερεύνηση των απόψεων της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν περισσότερο στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες επιχειρήσεων, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

3.2. Ερευνητικές Υποθέσεις.

Με βάση τους ερευνητικούς στόχους έγινε η επιλογή των ερωτήσεων καθώς και η διατύπωση των ερευνητικών υποθέσεων, οι οποίοι ομαδοποιούν τους αντικειμενικούς στόχους της έρευνας.

3.2.1. Ερευνητικές Υποθέσεις Α' Ομάδας.

Οι ερευνητικές υποθέσεις ταξινομούνται σε πέντε ομάδες. Η πρώτη ομάδα υποθέσεων αναφέρεται στη συνάφεια που τυχόν υπάρχει μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των επιχειρήσεων και με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής τους οργάνωσης. Τα ειδικά αυτά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι:

- α. το γεωγραφικό διαμέρισμα που ανήκει η ξενοδοχειακή επιχείρηση.
- β. η δυναμικότητα της εκφρασμένη σε κλίνες.
- γ. η κατηγορία στην οποία ανήκει.
- δ. ο τύπος της, αν δηλαδή είναι μέλος σε κάποια αλυσίδα πολυεθνική, εθνική ή αν πρόκειται για μία ιδιωτική επιχείρηση.
- ε. ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης.
- στ. ο τύπος στη στρατηγικής που ακολουθεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση.

Με άλλα λόγια, σκοπός των υποθέσεων της Α' ομάδας είναι να διαπιστώσει αν η κατηγορία της ξενοδοχειακής επιχείρησης, ο αριθμός των κλινών της, η γεωγραφική της περιοχή, αν δηλαδή ανήκει σε τουριστικούς προορισμούς που εξυπηρετούν το μεγαλύτερο μέρος της τουριστικής ζήτησης, ο τύπος της, ο κύκλος εργασιών της

καθώς και ο τύπος της στρατηγικής της είναι συναφής με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Τα παραπάνω ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχουν χρησιμοποιηθεί σε όλες τις έρευνες που έχουν δημοσιευτεί σε έγκυρα τουριστικά περιοδικά και αφορούσαν το γνωστικό αντικείμενο της λογιστικής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Mia και Patier, 2001; Schmidgall, Borchgreving και Zahl- Begnum, 1996; Sharma 2002), για το αυτό ακριβώς το λόγο έχουν και επιλέγει από τον ερευνητή για τη διερεύνηση της ύπαρξης ενδεχόμενων συναφειών με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Αν ανατρέξει κανείς στην διεθνή αρθρογραφία, όπως παρουσιάστηκε στη γενική επισκόπηση της διατριβής, θα διαπιστώσει ότι δεν έχει μέχρι στιγμής δεν παρουσιαστεί μία τέτοια μελέτη όχι μόνο στην ξενοδοχειακή βιομηχανία αλλά και στο σύνολο των επιχειρήσεων. Πάντως, θα πρέπει να σημειωθεί πως ορισμένοι ερευνητές διαπίστωσαν πως το μέγεθος της επιχείρησης, το οποίο δύναται να είναι εκφρασμένο είτε με βάση τον κύκλο εργασιών, το σύνολο του ενεργητικού, είτε βάσει του αριθμού του απασχολούμενου δυναμικού, συνδέεται θετικά με τον αριθμό και την ανάλυση σε βάθος των λογιστικών και κοστολογικών πληροφοριών που απαιτούνται για τη λήψη αποφάσεων (Krumwiede, 1998; Etlie, 1983; Kimberly και Evanisko, 1981; Moch και Moche, 1977; Grover, 1993).

Σύμφωνα με τον Porter (1985; 1996) υπάρχουν δυο τρόποι ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος: η ηγεσία κόστους, δηλαδή η ικανότητα παραγωγής και προσφοράς ενός προϊόντος με το μικρότερο κόστος στην αγορά και η διαφοροποίηση, δηλαδή η προσφορά ενός προϊόντος που έχει τέτοια γνωρίσματα, ώστε ο πελάτης να είναι διατεθειμένος να πληρώσει παραπάνω για να το αποκτήσει. Με τους τρόπους αυτούς, τα κέρδη της επιχείρησης αυξάνονται, στην μεν πρώτη περίπτωση γιατί μειώνεται το κόστος λειτουργίας της, στη δεύτερη γιατί αυξάνονται τα συνολικά της έσοδα. Με βάση τα παραπάνω είδη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, η ανταγωνιστική στρατηγική που θα ακολουθήσει η επιχείρηση μπορεί να είναι: α) η στρατηγική ηγεσίας κόστους (cost leadership)⁶⁰, β) η στρατηγική διαφοροποίησης

⁶⁰ Σκοπός της επιχείρησης είναι ξεπεράσει τους ανταγωνιστές της επιτυγχάνοντας χαμηλότερο κόστος στην παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών που προσφέρει. Απευθύνεται στο σύνολο της αγοράς και επιδιώκει μεγάλους όγκους παραγωγής που θα μειώσουν το κόστος των προϊόντων της. Επιδίωξη της είναι η μείωση κάθε είδους κόστους που την επηρεάζει προκειμένου να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

(differentiation)⁶¹ και γ) στρατηγική εστίασης (focus) με διαφοροποίηση ή η με ηγεσία κόστους⁶².

Υποστηρίζεται στη βιβλιογραφία πως η στρατηγική της επιχείρησης υποστηρίζεται από την οργανωτική δομή, τα συστήματα ελέγχου του κόστους και από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα και της πληροφορίες που αυτά παρέχουν (Jermias και Gani, 2004; Chenhall και Langfield-Smith, 1988; Shank και Govindarajan, 1993; Johnson και Kaplan, 1987; Moores και Yuen, 2001; Chenhall και Langfield-Smith, 1988; Ittner και Larker, 1997). Εμπειρικές έρευνες διαπίστωσαν ότι οι πληροφορίες που παρέχονται από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων που έχουν υιοθετήσει μια στρατηγική ηγεσίας κόστους έχουν ως στόχο τον έλεγχο και τη μείωση του κόστους τους.

3.2.2. Ερευνητικές Υποθέσεις Β' Ομάδας.

Οι ερευνητικές υποθέσεις της Β' ομάδας έχουν στόχο να διερευνήσουν την ύπαρξη πιθανής εξάρτησης μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης.

Σχετικά με τη συμβολή του λογιστικού συστήματος στη λήψη αποφάσεων, όπως παρουσιάστηκε στη θεωρητική υποστήριξη της διατριβής, αναφέρθηκε και το θέμα της συμπεριφοράς (behavioral theme) που εστιάζεται στη μέτρηση και αξιολόγηση της επίδοσης των στελεχών και της σύνταξης προϋπολογισμών. Τα στελέχη αξιολογούνται με βάση τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων στην περιοχή ευθύνης τους. Η πληροφόρηση που παρέχεται μέσω των καταστάσεων και των αναφορών απόδοσης δε συμβάλουν μόνο στην ανατροφοδότηση και μελλοντική βελτίωση των στελεχών για τη λήψη αποφάσεων, αλλά επηρεάζει την υποκίνηση τους (Welker και Magner, 1994; Otley, 1980; Drury και Tayles, 2000).

⁶¹ Στοχεύει στην απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μοναδικότητας σε σχέση με τις άλλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο. Το πλεονέκτημα αυτό δημιουργείται από την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών που γίνονται αντιληπτά από τους καταναλωτές ως προϊόντα μοναδικά και ποιοτικά. Οι επιχειρήσεις αυτές υπολογίζουν το κόστος, οι προσπάθειες όμως μείωσης του κόστους δε γίνονται ποτέ σε βάρος της ποιότητας και της καινοτομικότητας των προϊόντων που παράγουν.

⁶² Η εστίαση βασίζεται στην ικανοποίηση ενός συγκεκριμένου τμήματος της αγοράς (γεωγραφικό ή προϊόντικό).

Η χρήση της λογιστικής πληροφόρησης για την αξιολόγηση της απόδοσης της διοίκησης επηρεάζεται από τη κοστολογική οργάνωση και την οργανωτική δομή της επιχείρησης και από την ανεξαρτησία στη λήψη αποφάσεων των τμημάτων (Macintosh, 1987; Kaplan, 1983; Nahum, Mookherjee και Reichelstein, 1992). Σύμφωνα με την ενδεχομενική θεωρία (contingency theory), υπάρχει σχέση ανάμεσα στην οργανωτική δομή των επιχειρήσεων και στα αποτελέσματα της οργάνωσης. Δηλαδή, ο σχεδιασμός της οργάνωσης έχει σχέση με τη λογιστική πληροφόρηση.

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά που συνθέτουν τη λογιστική της ευθύνης, σύμφωνα με εμπειρικές έρευνες είναι τα ακόλουθα (Hirst, 1987; FASB, No.14, 1976; Reid και Smith, 2000; Merchant, Chow και Wu, 1995):

- α. η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης σε κέντρα ευθύνης.
- β. η σύνταξη προϋπολογισμών των τμημάτων της επιχείρησης.
- γ. η χρήση του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου για την μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.
- δ. η χρήση λειτουργικών αριθμοδεικτών για την μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

Η κοστολογική οργάνωση, δηλαδή η κατάτμηση των επιχειρήσεων σε κέντρα κόστους (κύρια και βοηθητικά), εσόδων, κέρδους και επένδυσης, σύμφωνα με έρευνες που έχουν γίνει, επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του λογιστικού πληροφοριακού συστήματος των επιχειρήσεων (Lang, Masoner και Nikolaou, 2001; Nikolaou, 2000; Huber, 1981; Raymond, 1985).

Η ύπαρξη της λογιστικής της ευθύνης στην επιχείρηση μέσω της σύνταξης των προϋπολογισμών των τμημάτων, του υπολογισμό λειτουργικών αριθμοδεικτών καθώς και χρήση του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου για την ανάλυση των αποκλίσεων των πραγματικών μεγεθών προς τα προϋπολογιστικά, παρέχει πληροφόρηση για την απόδοση και ευθύνη των στελεχών και μειώνει την αβεβαιότητα κατά τη λήψη αποφάσεων (Otley, 1980; Lapsley, 1994).

Η κατάρτιση και ο έλεγχος του προγράμματος δράσεως (budgeting planning and control) στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχει ερευνηθεί από αρκετούς μελετητές. Οι Schmidgall και Ninemeier (1987; 1989) μελέτησαν 47 μεγάλες ξενοδοχειακές αλυσίδες στην Αμερική σχετικά με το σχεδιασμό και την υλοποίηση των προγραμμάτων δράσεως στην πράξη και διαπίστωσαν πως οι μεγάλες ξενοδοχειακές αλυσίδες χρησιμοποιούν τη προσέγγιση από «κάτω προς τα πάνω» (bottom – up approach) για την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Ο Jones (1998) σε ένα δείγμα 120

ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στη Μεγάλη Βρετανία διαπίστωσε πως οι προϋπολογισμοί χρησιμεύουν στην αξιολόγηση της απόδοσης των τμημάτων της επιχείρησης καθώς και στην υποκίνηση και στον έλεγχο των διευθυντών τους. Επιπρόσθετα, ο Sharma (2002), σε έρευνα που έκανε 106 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, κατέληξε στο συμπέρασμα πως το μέγεθος της επιχείρησης συνδέεται θετικά με τα χαρακτηριστικά του συστήματος προϋπολογισμού της ξενοδοχειακής μονάδας (Budget System Characteristics - BSC). Διαπίστωσε πως οι μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι αλυσίδες χρησιμοποιούν περισσότερο τους προϋπολογισμούς των τμημάτων για επικοινωνία, για έλεγχο και για αξιολόγηση της επίδοσης τους καθώς και των διευθυντών τους σε σχέση με τα ξενοδοχεία μικρότερου μεγέθους.

Πολλοί ερευνητές (Kotas, 1977; Ferguson και Selling, 1983; Rusth, 1990; Rusth και Levefer, 1988; Russo, 1990; Harris, 1992b, Defranco, 1997; Poorani, 1996), ασχολήθηκαν με το αντικείμενο των ελαστικών προϋπολογισμών και την ανάλυση των αποκλίσεων στις ξενοδοχειακές μονάδες (flexible budgeting and variance analysis). Πάντως οι Collier και Gregory (1995b) υποστηρίζουν στην έρευνα τους ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν καταρτίζουν ελαστικούς προϋπολογισμούς και αυτό λόγω του ότι οι είναι επιχειρήσεις εντάσεως σταθερού κόστους και ότι οι ελαστικοί προϋπολογισμοί ταιριάζουν περισσότερο σε επιχειρήσεις εντάσεως μεταβλητού κόστους.

Από τους πρώτους που ασχολήθηκε με τη χρήση των αριθμοδεικτών στην ξενοδοχειακή βιομηχανία ήταν οι Schmidgall (1988) και οι Schmidgall, Geller, Ilvento (1993), οι οποίοι παρουσίασαν τους λειτουργικούς αριθμοδείκτες⁶³ που χρησιμοποιούνται από τους γενικούς διευθυντές για την αξιολόγηση των τμημάτων της επιχείρησης καθώς και για την αξιολόγηση των φορέων ευθύνης τους. Παράλληλα, και ο Kotas (1982) ασχολήθηκε με την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των διευθυντών τους με τη χρήση λειτουργικών αριθμοδεικτών (operating ratios). Υποστήριξε πως οι δείκτες αυτοί συνδέονται με τα έσοδα των τμημάτων του ξενοδοχείου⁶⁴, με το κόστος λειτουργίας τους⁶⁵ καθώς και με

⁶³ Οι δείκτες αυτοί είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις του Αμερικάνικων Λογιστικών Προτύπων (Financial Accounting Standards Board - FASB) για τις αμερικάνικες επιχειρήσεις.

⁶⁴ Αναφέρεται στους δείκτες πληρότητας (rates of occupancy), στη μέση τιμή δωματίων (average room rate), στα έσοδα ανά πελάτη (average rate per guest), στη μέση τιμή εσόδων από τα επισιτιστικά τμήματα (average check rate) κτλ

⁶⁵ Όπως για παράδειγμα το κόστος των πωληθέντων υπηρεσιών (cost of sales), τα λειτουργικά έξοδα των τμημάτων (departmental expenses), καθώς και τα αδιανεμήτα λειτουργικά έξοδα (undistributed operating expenses).

προσδιοριζόμενο κέρδος ανά παρεχόμενη υπηρεσία. Ο Kotas κατέληξε στο συμπέρασμα πως για την αντικειμενική αξιολόγηση των τμημάτων και των διευθυντών τους απαιτείται από τα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης να παρέχεται καλύτερη ποιότητα πληροφόρησης.

3.2.3. Ερευνητικές Υποθέσεις Γ' Ομάδας.

Η τρίτη ομάδα υποθέσεων έχει ως στόχο να διερευνήσει την ύπαρξη πιθανής συνάφειας μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με της μεθόδους – τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στην κοστολογική διαδικασία και με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων, όπως:

- α. η κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων (interim financial statements).
- β. ο αριθμός του μόνιμου προσωπικού που εργάζεται στην οικονομική διεύθυνση.
- γ. η χρήση Συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems).
- δ. η λειτουργία συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (internal audit).

Από αναφορές στη διεθνή αρθρογραφία υποστηρίζεται πως η ύπαρξη υψηλής διοικητικής και λογιστικής οργάνωσης στις επιχειρήσεις συμβάλει άμεσα στην άρτια πληροφόρηση της διοίκησης μέσα από ένα ολοκληρωμένο σύστημα καταστάσεων και αναφορών (reporting). Η λογιστική οργάνωση σχετίζεται με το κόστος προετοιμασίας των διάφορων καταστάσεων μεταξύ των οποίων και των ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων (Emmanuel, 1991). Η κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων συμβάλει στον αποτελεσματικότερο έλεγχο της επιχείρησης και τη βελτίωση του συστήματος λήψης αποφάσεων (Welker και Magner, 1994; Briers και Hirst, 1990).

Ορισμένοι ερευνητές υποστήριξαν την άποψη (Hunton, Lippincott και Reck, 2003; Scapens και Jazayeri, 2003) πως τα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων επηρεάζουν θετικά τη χρηματοοικονομική επίδοση της επιχείρησης και παρέχουν ολοκληρωμένη πληροφόρηση στα διοικητικά στελέχη για την επίλυση προβλημάτων. Παρόλα αυτά, τα συστήματα αυτά έχουν δεχθεί κριτική από πολλούς ερευνητές (Scapens και Jazayeri, 2003; Booth, Matolscy και Wieder, 2000; Whang, Gilland και Lee, 1995; Busse, 1998; Chen, McLeod και O'Leary, 1995; Curran και Keller, 1998) σχετικά με την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών που αυτά παρέχουν.

Σύμφωνα με τους Dull και Tegarden (2004), Νικολάου (1995), Yu και Neter, (1973), Johnson, Leitch, και Neter (1981), Nichols (1987) και Vasarhelyi (2002), η λειτουργία του εσωτερικού έλεγχου στην επιχείρηση δημιουργεί τις προϋποθέσεις για την παραγωγή αξιόπιστων πληροφοριών. Την άποψη αυτή έχει υιοθετήσει και το Αμερικάνικο Ινστιτούτο των Ορκωτών Ελεγκτών (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1997) αναφέροντας πως ένας από τους σκοπούς των οικονομικών ελέγχων (financial audits) είναι η εξασφάλιση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των αναφορών που παρέχουν τα λογιστικά – κοστολογικά πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων.

Ο Grover, (1993), και οι Krumwiede, (1998) διαπίστωσαν πως ο αριθμός του αριθμού του απασχολούμενου δυναμικού που εργάζεται στην οικονομική διεύθυνση σχετίζεται θετικά με την αποτελεσματικότητα του πληροφοριακού συστήματος της Λογιστικής Κόστους της επιχείρησης.

Η αποτελεσματικότητα του πληροφοριακού συστήματος της Λογιστικής Κόστους επηρεάζεται όμως και από τις μεθόδους – τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τον προσδιορισμό των κοστολογικών μεγεθών (Lee και Hann, 2000; Cooper και Kaplan, 1991; Granlund και Malmi, 2002; Brignall 1997; Brignall, Fitzgerald, Silvestro και Johnson 199; Bright, Davies, Downess και Sweeting, 1992; Drury, 2000).

3.2.4. Ερευνητικές Υποθέσεις Δ' Ομάδας.

Οι υποθέσεις της τέταρτης ομάδας αναφέρονται στη διερεύνηση της ύπαρξης πιθανών διαφορών μεταξύ της ανώτατης διοίκησης των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και των επιχειρήσεων που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες στη χρήση:

α. των πληροφοριών στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό, στην αξιολόγηση και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

β. της πολυμορφίας τους κόστους στη λήψη αποφάσεων.

Όπως αναφέρθηκε στη γενική επισκόπηση της αρθρογραφίας, το κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων και προσφέρει σημαντικά οφέλη στη επιχείρηση, αρκεί αυτό να συγκεντρώνει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα που μετατρέπουν την πληροφορία αυτή κατάλληλη για την επίλυση προβλημάτων.

Η επιστήμη της κοστολόγησης ανταποκρινόμενη στις ανάγκες του σύγχρονου management για αποτελεσματικότερη διοίκηση, άρχισε πριν από αρκετές δεκαετίες έρευνα προς την αναζήτηση νέων κοστολογικών τύπων κατάλληλων να στηρίζουν και να υπηρετήσουν τη λήψη ορθών αποφάσεων. Αιτία αυτής της έρευνας, ήταν ότι δεν υπάρχει ένας τύπος κόστους ικανός να στηρίξει κατά τρόπο αποτελεσματικό τις λαμβανόμενες αποφάσεις όλων των επιπέδων της διοικητικής ιεραρχίας (Cooper και Kaplan, 1991; Kaplan και Narahaman, 2001; Chalos, 1995; Roodhooft και Warlop, 1999). Σε όλες σχεδόν τις επιχειρηματικές αποφάσεις το κόστος αποτελεί μία από τις μεταβλητές που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από όσες καλούνται να αποφασίζουν, να επιλέξουν δηλαδή την πλέον συμφέρουσα οδό ενέργειας.

Οι Βαρβάκης (2001), διατύπωσε το όρο «πολυμορφία του κόστους» θέλοντας να εκφράσει το πραγματικό γεγονός της ύπαρξης διαφόρων τύπων κόστους οι οποίοι προσδιορίζονται, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για τη λήψη αποφάσεων. Κατέληξε μάλιστα στο συμπέρασμα, πως δεν υπάρχει ένα τύπος κόστους δυνάμενος να εξυπηρετήσει αποτελεσματικά όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Αντίθετα, για κάθε επιχειρηματική απόφαση πρέπει να αναζητείται ο τύπος εκείνος του κόστους που θεωρείται ο κατάλληλος να την υπηρετήσει αποτελεσματικά.

Με άλλα λόγια, υπάρχουν δύο βασικές αρχές – κανόνες που ισχύουν όταν χρησιμοποιείται το κόστος για να λάβουμε επιχειρηματικές αποφάσεις. Η πρώτη αρχή αναφέρεται στο πραγματικό γεγονός ότι δεν υπάρχει ένας τύπος κόστους γενικής εφαρμογής κατάλληλος να υπηρετήσει όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις, αλλά πολλοί κοστολογικοί τύποι από τους οποίους πρέπει να αναζητείται κάθε φορά ο κατάλληλος που θα χρησιμοποιείται για την επίλυση προβλημάτων. Δεδομένου ότι για κάθε απόφαση υπάρχει ένας τύπος κόστους που θεωρείται κάθε φορά ο πλέον κατάλληλος να την υπηρετήσει. Η δεύτερη αρχή συνίσταται στο γεγονός ότι δεν είναι μόνο το είδος της επιχειρηματικής απόφασης που καθορίζει τον κατάλληλο τύπο κόστους να την υπηρετήσει αποτελεσματικά, αλλά και οι ιδιαίτερες – συγκεκριμένες - συνθήκες κάτω από τις οποίες καλείται ο αρμόδιος να αποφασίσει.

3.2.5. Ερευνητικές Υποθέσεις Ε' Ομάδας.

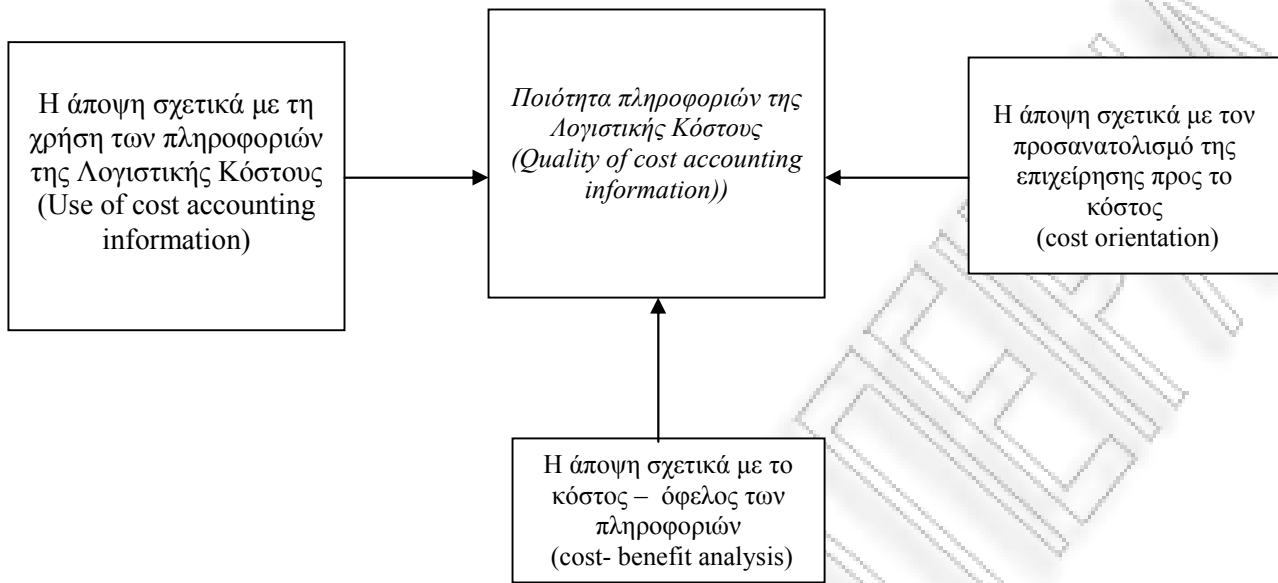
Στόχος της διατριβής είναι να εντοπίσει τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στατιστικά σημαντικά στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες επιχειρήσεων, σε εκείνες που παρέχουν μέσω των λογιστικών

πληροφοριακών τους συστημάτων ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες.

Η μεθοδολογία αυτή έχει παρουσιαστεί στη διεθνή αρθρογραφία για την μελέτη της στάσης των επιχειρήσεων απέναντι στις τμηματικές καταστάσεις καθώς και για τον εντοπισμό των παραγόντων εκείνων – κύριων χαρακτηριστικών της στάσης τους – που διαχωρίζουν τις επιχειρήσεις σε δύο ομάδες, σε εκείνες που συντάσσουν και σε εκείνες που δε συντάσσουν τμηματικές καταστάσεις τόσο στην Ελλάδα (Σπαθής, 1996) αλλά και στο εξωτερικό (Caldwell and Ingram, 1976; Kelly, 1994).

Επιπρόσθετα, η μεθοδολογία αυτή έχει χρησιμοποιηθεί και για τη μελέτη τη στάσης των επιχειρήσεων απέναντι στην υιοθέτηση - εφαρμογή ή μη του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing) καθώς και των εντοπισμό των απόψεων - μεταβλητών εκείνων που τις διαφοροποιούν και τις διαχωρίζουν σε δύο ομάδες σε εκείνες που το έχουν υιοθετήσει και σε αυτές που δεν το έχουν υιοθετήσει (ABC adopters, ABC non adopters) (Malmi, 1999; Bjørnenak, T. 1997; Innes and Mitchell, 1995). Η ίδια όπως μεθοδολογία, έχει χρησιμοποιηθεί πρόσφατα και στο γνωστικό αντικείμενο των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων, με σκοπό της μελέτη της στάσης των επιχειρήσεων απέναντι στα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP Systems adopters, ERP Systems defenders) (Hunton, Lippincot and Reck, 2003).

Οι απόψεις της ανώτατης διοίκησης που ενδέχεται να επηρεάζουν την παραγωγή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία παρουσιάζονται στο ακόλουθο διάγραμμα, :



Διάγραμμα 1.1: Υπόδειγμα έρευνας (research framework)

Τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα (FASB concepts, 1980) αναφέρουν πως οι επιχειρήσεις πρέπει να παράγουν χρήσιμες λογιστικές μόνο αν το κόστος παραγωγής τους είναι μικρότερο από το όφελος που παρέχει στη διοίκηση της επιχείρησης η παροχή τους. Αρκετοί ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα πως τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα θα πρέπει να αποθηκεύουν στη βάση δεδομένων τους πληροφορίες που το κόστος παραγωγής τους να είναι μικρότερο από το όφελος που αυτές παρέχουν στους χρήστες τους μέσω του συστήματος των αναφορών (reporting system) (Bicker και Neckmenr, 1995; Donnell και David, 2000; Hynonen, 2003; Lodh και Gaffikin, 2003; Nikolaou, 2001). Θα πρέπει να σημειωθεί, πως οι Glen και Donald (2002) αναφέρουν πως για να χρησιμοποιηθεί όμως αποτελεσματικά η ανάλυση κόστους – οφέλους (cost – benefit analysis) για την λήψη μιας απόφασης, θα πρέπει τα διοικητικά στελέχη να έχουν προσδιορίσει με ακρίβεια το κόστος και το όφελος από την συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλιώς η μεθοδολογία αυτή δε θα οδηγήσει σε ορθό αποτέλεσμα. Ενδέχεται λοιπόν, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα να μην παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους γιατί θεωρούν πως το κόστος παραγωγής τους είναι μεγαλύτερο από το

όφελος που παρέχουν στα διοικητικά τους στελέχη οι πληροφορίες που συγκεντρώνουν τις ιδιότητες της αξιοπιστίας, της επικαιρότητας και της συνάφειας.

Σύμφωνα με τη διεθνή αρθρογραφία και βιβλιογραφία, οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη πολυάριθμων αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης, όπως ο καθορισμός ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, η επιλογή της πλέον κερδοφόρου σύνθεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών, στην επιλογή των πλέον κερδοφόρων πελατών, στη βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας, στην αποδοχή – απόρριψη πρότασης πώλησης από πελάτες, στον έλεγχο και στη μείωση του κόστους (Ask, 1996; Bright, 1992; Cescon, 1999; Fass και Klaasen, 1984; Haldma, 1998; Milis, 1988; Scapens, 1996; Βαρβάκης, 2001; Kaplan, 1994; Verrecchia, 1999; Raghunathan, 1999; Sheridan, Titman και Trueman, 1986; Everret, 1989; Wijeyesinghe, 1993).

Εμπειρικές έρευνες διαπίστωσαν πως η παραγωγή ποιοτικών πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής μέσω λογιστικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, βελτιώνει το σύστημα λήψης αποφάσεων (McKinnon και Bruns, 1992; Scapens, 1996; Ahrens, 1997; Jönsson και Grönlund, 1988, Fry, 1995, Mouritsen και Bekke, 1999; Jazayeri και Hopper, 1999). Το ίδιο, αναμένεται να συμβαίνει και με τις πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους. Ενδέχεται λοιπόν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να μην παράγουν ποιοτικές πληροφορίες γιατί οι διοικήσεις τους δε θεωρούν πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στην λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

Όπως παρουσιάστηκε στη θεωρητική υποστήριξη της διατριβής, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι μονάδες «εντάσεως σταθερού κόστους», δηλαδή περισσότερο ευαίσθητες στις μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας που κατά κανόνα επηρεάζει την απασχόληση και τις πωλήσεις. Συνεπώς, οφείλουν να εξασφαλίζουν υψηλό επίπεδο απασχόλησης, δηλαδή πληρότητα, μέσω μίας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής (Burgess και Bryant, 2001; Arnold, 1994; Badinelli, 1990; Relihan, 1989; Reley και Jauncey, 1990; Ross και Johns, 1997). Με άλλα λόγια, τα ξενοδοχεία ως επιχειρήσεις «εντάσεως σταθερού κόστους», είναι περισσότερο ευαίσθητες στις μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας που κατά κανόνα επηρεάζει την απασχόληση και τις πωλήσεις. Όσο μεγαλύτερη είναι η αύξηση των πωλήσεων, τόσο μεγαλύτερη είναι η αύξηση του καθαρού αποτελέσματος. Συνεπώς, οφείλουν να εξασφαλίζουν, αν φυσικά είναι εφικτό, υψηλό επίπεδο απασχόλησης, δηλαδή πληρότητα, μέσω μιας

ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής (Collier και Gregory, 1995b; Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 1991; Green, 1994; Harris και Hazzard, 1992; Rogers, 1976; Burgess και Bryant, 2001; Pellinen, 2003; Rusth και Levefer, 1988; Schmidgall και Kwanca, 1999). Ο Kotas (1977), οι Hanks, Cross και Noland, (1992), οι Dube, Enz, Renaghan, και Siquaw (2000) και οι Atkinson, Bery και Jarvis (1995), αναφέρουν ότι η διάκριση τιμών (differential pricing) είναι απαραίτητη για την αύξηση της πληρότητας λόγω της δομής του κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Πολλοί ερευνητές υποστηρίζουν την άποψη ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να είναι προσανατολισμένες προς την αγορά (market orientation) και στον πελάτη (consumer or market led) που θα οδηγήσει στην αποτελεσματική διαχείριση των εσόδων τους (revenue maximization - yield management) και όχι να ακολουθούν μια πολιτική περιορισμού του κόστους (cost orientation) που έχει υιοθετήσει κατά κανόνα ο βιομηχανικός κλάδος (Harris L και Watkins, 1998; Harris και Piercy, 1997; Upchurch, Ellis και Seo, 2002; Bitram, 1995; Cross, 1997; Edgar E., 1997; Gray, Matear και Mathenson, 2000; Greenley, 1995). Μάλιστα, αρκετοί υποστηρίζουν πως υπάρχει μία έντονη συσχέτιση μεταξύ της στρατηγικής που είναι προσανατολισμένη στην αγορά και στη επίδοση της επιχείρησης (Diamantopoulos και Hart, 1993; Greenley, 1995; Donaghy, 1996; Egeren και O'Connor, 1998; Harris L., 1996a; 1996b; Jaworsh και Kohli, 1993; Liu, 1995). Συνεπώς, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να δίδουν ιδιαίτερη προσοχή στην παρακολούθηση και στον έλεγχο των εσόδων (Revenue Accounting - Price Management). Αυτό απαιτεί την υιοθέτηση ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος προσανατολισμένο στα έσοδα (Revenue accounting system) (Olsen και Roper, 1998; Poorari και Smith, 1995).

Οι Kotas (1973; 1982), Potter και Schmidgall (1999), None και Griffin, (1997), Adams και Kwansa, (1992), Harris P., (1995; 1992a), Olsen και Roper, (1998) και Kotas και Wanhil, (1981) αποδέχονται την παραπάνω πρόταση σχετικά με τη δομή του κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, θεωρούν όμως πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις θα πρέπει να ακολουθούν μία πολιτική περιορισμού του κόστους τους (cost orientation), η οποία θα αύξηση της πληρότητας τους και θα μεγιστοποιήσει τα έσοδα τους (revenue maximization - yield management). Υποστηρίζουν ότι για να είναι ανταγωνιστικές οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις θα πρέπει να έχουν χαμηλό κόστος και να παρέχουν ποιοτικές υπηρεσίες. Η γνώση του κόστους εξασφαλίζει στη διοίκηση, αφενός μεν τη δυνατότητα άσκηση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής

με στόχο την απόκτηση συνεχώς μεγαλύτερου μεριδίου αγοράς με όλα τα ευεργετικά αποτελέσματα που έχει αυτό για αυτές, αφετέρου δε, δημιουργεί τις προϋποθέσεις συμπίεσης του κόστους των προσφερόμενων υπηρεσιών που οδηγεί στη βελτίωση στην ανταγωνιστικότητα τους.

Ορισμένες ερευνητές υποστηρίζουν (Mooges και Yuen, 2001; Chenhall και Langfield-Smith, 1988; Ittner και Larker, 1997) πως υπάρχει σχέση μεταξύ της στρατηγικής που ακολουθεί η επιχείρηση και των λογιστικών πληροφοριών που απαιτούνται να παρέχονται από τα πληροφοριακά τους συστήματα. Είναι λοιπόν πιθανόν, ορισμένες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να μην προσδιορίζουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους διότι οι διοικήσεις τους δεν θεωρούν πως πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσανατολισμένες προς το κόστος τους, αλλά να ακολουθούν μία στρατηγική διαφοροποίησης και συνεπώς δεν είναι για αυτές απαραίτητο το λογιστικό πληροφοριακό τους σύστημα να παρέχονται ποιοτικές πληροφορίες.

3.3. Σύνοψη.

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζεται το εννοιολογικό πλαίσιο της έρευνας και ανάπτυξη των ερευνητικών υποθέσεων.

Οι ερευνητικές υποθέσεις αναπτύχθηκαν για να διερευνήσουν τη σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα επιχειρησιακά χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και με ορισμένα χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής και της λογιστικής τους οργάνωσης.

Παράλληλα, να διερευνήσουν αν υπάρχουν διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να παρέχουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλλουν στην παροχή τους.

Ακόμη, να διερευνήσουν τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης των επιχειρήσεων που συμβάλουν στατιστικά σημαντικά στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στις προαναφερόμενες δύο ομάδες επιχειρήσεων.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Adams, D., and Kwansa, F., (1992), “Corporate performance appraisal in the international hospitality industry”, *International Hospitality Management*, Pitman London.

Ahrens, T., (1997), “Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No.4, pp. 617– 626.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1997), “Report of the Special Committee on Assurance Services, Systems Reliability Assurance Segment”, online: <http://www.aicpa.org/assurance/scas/reliab/index.htm>. Arnold, 1994

Ask, U., (1996), “Cost Management in Sweden”, in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Badinelli, R., (1990), “Hotel yield management using optimal decision rules”, *Journal of the International Academy of Hospitality Research*, November.

Bicker, R., Neckmenr, I., (1995), “Information presentation format, degree of information processing and decision quality”, *Advanced Accounting Information Systems*, Vol. 2, No. 3, pp. 13-29.

Bitram, C., (1995), “An application of yield management to the hotel industry”, *Operation Research Journal*, Vol. 43, No. 3, pp. 38-46.

Bjornenak, T., (1997), “Conventional wisdom and costing practices”, *Management Accounting Research*, Vol. 8, No.4, pp. 367-382.

Briers, M., and Hirst, M., (1990), “The Role of budgetary information in performance evaluation”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, N. 4, pp. 373-398.

Bright, J., (1992), “The development of costing practices and techniques: a UK study”, *Management Accounting Research*, Vol. 3, No.3, pp. 201-211.

Bright J., Davies, R., Downess, C., and Sweeting, R., (1992), “The development on costing techniques: a UK study”, *Management Accounting Research*, Vol. 3, No. 3, pp. 201-212 Brignall 1997

Brignall ,T., Fitzgerald, L., Silvestro, R., and Johnson, R., (1991), “Product costing in service organizations”, *Management Accounting Research*, Vol. 2, No. 2, pp. 227-248.

Burgess, C., and Braynt, (2001), “Revenue management - the contribution of the finance function to profitability”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13, No. 3, pp. 114-150.

Busse, T., (1998), “ SAP to broader access to R/3”, *Computerworld*, September 15.

Caldwell, C., and Ingram, R., (1976), "Management Accounting Respond to Segment Reporting", *Management Accounting*, Vol. 58, No.5, pp. 37-41.

Cescon, F., (1999), "Cost accounting and management accounting in Italian manufacturing firms", paper presented in the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.

Chalos, P., (1995), "Costing, control and strategic analysis in outsourcing decisions", *The Journal of Cost Management*, Winter, pp. 31-37.

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), (1991), "Accounting in hotels", Official Terminology, A. London.

Chen N., McLeod D., O'Leary D. (1995), "Evolution for object oriented accounting database systems", *Expert Syst Appl*, Vol.9, No.4, pp591 –598.

Chenhall, R.H., Langfield-Smith K., (1988), "The relationship between strategic priorities, management techniques, and management accounting: an empirical investigation using a system approach", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 23 , No. 3, pp. 243–264.

Collier, P., and Gregory, A., (1995), "Strategic Management Accounting: a UK hotel sector case study", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 1, pp. 16-21.

Cross, R., (1997), "Launching the revenue pocket", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 35, No.2, pp. 32-43.

Curran, T, Keller G, (1998), "SAP R/3 business blueprint", Upper Saddle River (NJ): Prentice-Hall.

Defranco, A., (1997), "The importance and use of financial performance and budgeting at the department level in the hotel industry as perceived by hotel controllers", *Hospitality Research Journal*, Vol. 20, No.3, pp. 99-110.

Diamantopoulos, A., and Hart, S., (1993), "Linking market orientation and company performance", *Journal of Strategic Management*, Vol. 8, No. 5, pp. 388-401.

Donaghy, A., (1996), "Plotting future profits with yield management", *Hospitality*, February-March, pp. 18-19.

Donnell, E., and David, J., (2000), "How information systems influence users decisions", *Accounting Information Systems*. Vol. 1, No.2, pp. 178-203.

Drury, C., (2000), "Management and Cost Accounting", Thomson Learning Europe

Dull, R.,and Tegarden, D., (2004), "Using control charts to monitor financial reporting of public companies", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No.2, pp. 178-203.

Edgar, E., (1997), "Capacity management in the short break market", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 55-59.

Egeren, M., and O'Connor, S., (1998), "Drivers on market orientation and performance in service firms." *Journal of Services Marketing*, Vol. 12, No.1, pp. 39-58.

Emmanuel, S., (1991), "Accounting for management control", Chapman and Hall, London.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980), "Statement of Financial Accounting Concepts - Qualitative Characteristics of Accounting Information", No. 2, online: www.fasb.org.

Fass, F., and Klaasen, G., (1984), "Vervangingswaarde an Interne Berichtgeving", Amsterdam, Limperg Institute.

Ferguson, D., and Selling, A., (1983), "Analyzing food and labor cost", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 24, No. 3, pp. 31-39.

Fry, T., Steele, D. C., and Saladin, B. A., (1995), "The role of management accounting in the development of a manufacturing strategy", *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 15, No.12, pp. 21-31

Glen, H., and Donald, E., (2002), "Cost benefit analysis: a summary of the methodology", *The Bottom-Line: Managing Library Finances*; Vol. 15, No.4, pp. 144-164.

Granlund, M., and Malm, T., (2002), "Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 3, pp. 299-321.

Gray, B., Matear, S., and Mathenson, P., (2000), "Improving the performance of hospitality firms", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 12, No. 3, pp. 149-155.

Greenley, G., (1995), "Market orientation and company performance: empirical evidence from UK companies", *British Journal of Management*. Vol. 6 , No.1, pp. 1-14.

Grover, V., (1993), "An empirically derived model for the adoption of customer based interorganizational systems", *Decision Science*, Vol. 24, No. 3, pp. 603-639.

Haldma, T., (1998), "Cost Accounting practices in Estonian companies", paper presented to the European Accounting Association Congress, Antwerp, Belgium.

Harris, L. and Watkins, P., (1998), "The impediments to developing a market orientation: an exploratory study of small UK hotels", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 10, No. 6, pp. 221-226.

Harris, L., (1996b), “Cultures obstacles of to market orientation”, *Journal of marketing practice*, Vol. 4, No. 2, pp. 36-52.

Harris, P., (1995a), “A development strategy for the hospitality operations management curriculum”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 5, pp. 29-32.

Harris, P., και Hazzard, (1992), *Managerial Accounting in the Hospitality Industry*, Stanley Thornes.

Harris, P., και Hazzard, (1992), *Managerial Accounting in the Hospitality Industry*, Stanley Thornes.

Harris L., και Piercy N., (1997), “Market orientation is free: the real cost of beginning market-led”, *Management Decision*, Vol. 35, No. 1, pp. 33-39.

Harris, P., (1992b), *Profit Planning*. Butterworth-Heinemann, Oxford.

Hirst, M., (1987), “The effects of setting budget goals and task uncertainty on performance: a theoretical analysis”, *The Accounting Review*, October, pp. 774-784.

Hopper, T., (1992), “Does financial accounting dominated management accounting – a research note”, *Management Accounting Research*, Vol. 3, No.3, pp. 307-311.

Hunton, J., Lippincott, B., and Reck, J., (2003), “ERP: comparing firm performance of adopters and non adapters”, *Accounting Information Systems*. Vol. 4, No.2, pp. 165-184.

Hynonen T., (2003), “Management accounting and information systems: ERP versus BOB”, *European Accounting Review*, Vol. 12, No.1, pp. 155-173.

Iness, J., and Mitcell, F., (1995), “A survey in of ABC in the UK’s largest companies”, *Management Accounting Research*, Vol. 6, No.2, pp. 135-153.

Ittner, C.D., Larker, D.F., (1997), “Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, No.3, pp. 293–314.

Jaworsh, B., and Kohli, A., (1993), “Market orientation: antecedents and consequences”, *Journal of Marketing*, Vol. 57, July, pp. 53-70.

Jazayeri, M., and Hopper, T., (1999), “ Management accounting within world class manufacturing: a case study, *Management Accounting Research*, Vol. 10, No.2, pp. 263–301.

Jermias, G., and Gani, L., (2004), “Integrating business strategy, organizational configurations management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 179-200.

Johnson, H.T., and Kaplan, R.S., (1987), "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston, MA.

Johnson, J. R., Leitch, R. A., and Neter, J., (1981), "Characteristics of Errors in Accounts Receivable and Inventory Audits", *The Accounting Review*, Vol. 56, No:2, 1981, pp. 270-293.

Jones T., (1998), "UK hotel operators' use of budgetary procedures", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 10, No. 3, pp. 96-100.

Jönsson, S. and Grönlund, A., (1988), "Life with a sub-contractor: new technology and management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No. 5, pp. 512-532.

Kaplan, R., and Narahaman, V., (2001) "Measuring and managing customer profitability", *The Journal of Cost Management*, Vol.15, No.5. pp. 5-15.

Kaplan, R., (1983), "Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research", *The Accounting Review*, LVII, (4), October, pp. 686-705.

Kaplan, R., (1988), "One cost system is not enough", *Harvard Business Review*, January- February, pp. 61-66.

Kaplan, R., (1994), "Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 3, pp. 247-260.

Kely, J., (1994), "Unregulated Segment Reporting: Australian Evidence", *British Accounting Review*, Vol. 26, pp. 686-705.

Kotas, R., and Conlan, M., (1997), "Hospitality Accounting" Thomson Learning Europe, pp.333-342.

Kotas, R., (1973), "Market Orientation", *Hotel Catering, and Institutional Management Journal*, June 5-7.

Kotas, R., (1977), "Management accounting for Hotels and Restaurants", Surrey University Press. London.

Kotas, R., (1982) "The European hotel: methodology for analysis of financial operations and identification of appropriate business strategy", *Hospitality Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 79-84.

Kotas, R., and Wanhil, (1981), "PSA: its nature, significance and applications", *International Journal of Tourism Management*, Vol. 2, No.1, pp. 176-188.

Lang, S., Masoner, M., and Nikolaou, A., (2001), "An empirical examination of the influence of organization constraints on information system development", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol 2, No. 2, pp-75-105.

Lapsley, I., (1994), "Responsibility Accounting revived: market reforms and budgetary control in health care", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 3, pp. 337-352.

Lee, S., and Hann, I., (2000), "The impact on organizational context on EDI controls", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol 1, No. 2, pp-153-177.

Liu, H., (1995), "Market orientation and firm size", *European Journal of Marketing*, Vol. 29, No. 1, pp. 57-71.

Macintosh, N., (1998), "Management accounting in Europe: a view from Canada", *Management Accounting Research*, Vol. 9, No. 4, pp. 495-500.

Malmi, T., (1999), "ABC diffusion across organization", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 24, No.4, pp. 649-672.

McKinnon, S. M., and Bruns, W. J., (1992), "The Information Mosaic", Harvard Business School Press Merchant.

Mia, L., and Patier, A., (2001), "The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study", *Hospitality Management*, Volume 20, No. 2, pp. 111-128.

Milis, R., (1988), "Pricing decisions in UK manufacturing and services industries", *Management Accounting (UK)*, November, pp. 38-39.

Moore, K., Yuen, S., (2001), "Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 26, No. 4, pp. 351-389.

Mouritsen, J., and Bekke, A., (1999), "A space for time: accounting and time based management in a high technology company", *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 159-180.

Nahum, S., Mookherjee, K., and Reichelstein, T., (1992), "A theory of responsibility centers", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.15, No. 4, pp. 445-484.

Nichols, D. R., (1987), "A Model of the Auditor's Preliminary Evaluations of Internal Control from Audit Data", *The Accounting Review*, Vol. 62, No.2, pp. 183-198.

Nikolaou, A., (2001), "Interactive effects of strategic and cost management system on managerial performance". *Advances in Management Accounting*, Vol., 10, No. 10, pp. 203-225.

Olsen, M., and Roper, S., (1998), "Research in strategic management in the hospitality industry", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 111-124.

Otley, T., (1980), "The contingency theory of management accounting: Achievements and prognosis", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5. No. 4, pp. 413-428.

Poorani, A., (1996), "Trade-Show Management: Budgeting and Planning for a Successful Event", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. Vol. 37, No. 4, pp. 74-84.

Porter, M., (1985), "Competitive Advantage", New York, NY: The Free Press.

Porter, M., (1996), "What is strategy?", *Harvard Business Review*. Vol.74, No. 6, pp. 61-68.

Potter, G., and Schmidgall, R., (1999), "Hospitality management accounting: current problems and future opportunities", *Hospitality Management*. Vol. 18, No.5, pp. 387-400.

Raghunathan, S., (1999), "Impact of information quality and decision maker quality on decision quality", *Decision Support Systems*, Vol. 26, No. 2, pp. 275-286.

Raymond, L., (1985), "Organizational characteristics and MIS success", *MIS Quarterly*, Vol.9, No. 1, pp.37-52.

Reley S., και Jauncey R., (1990), "Examining structure in decision making in hotels", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. Vol. 2, No.3, pp. 11-15.

Relihan, W., (1989), "The yield management approach to hotel room pricing", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, pp. 40-50.

Roodhooft, F., και Warlop, L., (1999), "On the role of sunk cost and asset specificity in outsourcing decisions", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 24, No. 4, pp. 363-369.

Ross, D., and Johns, N., (1997), "Yield management in hospitality SMEs", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 66-69.

Russo. J., (1990), "Variances analysis: evaluation hotel room sales", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 31, No.4, pp. 60-65.

Rusth D., και Levefer, M., (1988), "International profit planning", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*., Vol. 29, No. 3, pp. 68-76.

Rusth, D., (1990), "Hotel budgeting in a multinational environment: result of a pilot study", *Hospitality Research Journal*, Vol. 14, No. 2, pp. 217-222.

Scapens, R., and Jazayeri, M., (2003), "ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note", *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 201-233.

Scapens, R. W., Turley, S., Burns, J., Joseph, N., Lewis, L. and Southworth, A., (1996), "External Reporting and Management Decisions", London, CIMA Publications.

Schmidgall, R., (1988), "The twelve financial ratios general managers use most", *Lodgings*, pp.52-54.

Schmidgall, R., and Ninemeier, J., (1987), "Budgeting in hotel chains: coordination and control", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 28, No. 4, pp. 79-84.

Schmidgall, R., and Ninemeier, J., (1989), Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison, *Hospitality Management*, Vol. 8 (1), pp. 35-41.

Shmidgall, R., Borchgrevink, C., and Begnum, O., (1996), "Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia", *Hospitality Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 189-203.

Schmidgall, R., Geller, A., Illvento, C., (1993) "Financial analysis using the statement of cash flows", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.33, No. 4, pp. 47-53.

Shank, J., Govindarajan, V., (1993), "Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage". The Free Press, New York.

Sharma, D., (2002), "The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No.1, pp. 101-130.

Sheridan Titman, S., and Trueman, B., (1986), "Information quality and the valuation of new issues", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No.2 pp.159-172.

Upchurch, R., Ellis, T., and Seo, J., (2002), "Revenue management underpinnings", *Hospitality Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 67-83.

Verrecchia, R.,(1999), "Information quality and discretionary disclosure", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 12, No. 4, pp.365-380.

Welker, B., and Magner, N., (1994), "The effects of differential perceptions of formal budgetary procedures of effective employee responses", *British Accounting Review*, Vol. 26, pp. 27-41.

Whang, S., Gilland, W., Lee, H., (1995), "Information flows in manufacturing under SAP R/3", Stanford University Graduate School of Business Case OIT-13.

Wijeyesinghe, B., (1993), "Breaking Even", *Hospitality*, June, pp. 16-17.

Yu, S., and Neter, J. (1973), "A Stochastic Model of the Internal Control System," *Journal of Accounting Research*, Vol.1, No.3, 1973, pp. 273-295.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Βαρβάκης, Κ., (2001) “Το Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις”, Αθήνα.

Νικολάου, Α., (1999), “Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα”, Τόμος Α', Εκδόσεις Μπένος, Αθήνα.

Σπαθής, Χ., (1996), “Τμηματικές καταστάσεις, θεωρητική ανάλυση και εμπειρική προσέγγιση στις ελληνικές επιχειρήσεις”, Διδακτορική Διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.

Κεφάλαιο 4 **Μεθοδολογία και ευρήματα της ποιοτικής έρευνας.**

4.1. Εισαγωγή.

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζεται ο σκοπός, η μεθοδολογία και της ευρήματα της ποιοτικής έρευνας (qualitative research) που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες και Καθηγητές της Λογιστικής.

4.2. Σκοπός ποιοτικής έρευνας.

Ο κυριότερος στόχος οποιαδήποτε ποιοτικής έρευνας δεν είναι η γενίκευση κάποιων συμπερασμάτων ή αποτελεσμάτων, αλλά περισσότερο ή σε βάθος κατανόηση ενός προβλήματος με βάση τις εμπειρίες και τις απόψεις των συμμετοχόντων σε αυτή (Σταθακόπουλος, 1997). Κατά συνέπεια, το συγκεκριμένο είδος έρευνας μπορεί να χρησιμοποιηθεί στα αρχικά στάδια μιας εμπειρικής έρευνας για εξερευνητικούς κυρίως σκοπούς (exploratory purposes).

Έτσι λοιπόν, κρίθηκε σκόπιμο να διεξαχθεί μία τέτοια εξερευνητική έρευνα και στην παρούσα διατριβή με σκοπό να αποκτηθεί μια αρχική εικόνα σχετικά με το κύριο αντικειμενικό στόχο της διατριβής, δηλαδή να διερευνηθούν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων καθώς επίσης και τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Παράλληλα, θεωρήθηκε πως η έρευνα αυτή θα έδινε τη δυνατότητα να δημιουργηθούν υποθέσεις σχετικά με τη σχέση των μεταβλητών που μελετώνται, ενώ παράλληλα θα συνέβαλε και στην σύνταξη ενός πιο αποτελεσματικού ερωτηματολογίου σε όσον αφορά την πραγματοποίηση της ποσοτικής έρευνας (quantitative research).

4.3. Μεθοδολογία ποιοτικής έρευνας.

4.3.1. Αποφάσεις για το δείγμα της έρευνας.

Σύμφωνα με τον Minichiello (1990), ο ακριβής καθορισμός του μεγέθους του δείγματος μίας ποιοτικής έρευνας είναι μια δύσκολη διαδικασία, η οποία δεν τίθεται σε συγκεκριμένους κανόνες και φόρμουλες. Για το λόγο αυτό, ο αριθμός αυτός δεν

είναι εύκολο να προσδιοριστεί εκ των προτέρων, αλλά αντίθετα σε πολλές περιπτώσεις προκύπτει μέσα από τις ανάγκες τις ίδιας έρευνας και το είδος των πληροφοριών που απαιτούνται.

Επιπρόσθετα, εξαιτίας του γεγονότος ότι βασικός σκοπός μίας οποιαδήποτε ποιοτικής έρευνας θα πρέπει να είναι το βάθος και όχι το εύρος (depth instead of breath), υπάρχει κάποιο σημείο κορεσμού, πέρα από το οποίο η αύξηση του μεγέθους του δείγματος δεν οδηγεί αναγκαστικά και σε επιπρόσθετες πληροφορίες.

Στη διεθνή αρθρογραφία (Kaplan, 1998; Homburg, 2001; Innes και Mitchell, 1995; Glad, 1993) στις ποιοτικές έρευνες που πραγματοποιήθηκαν στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους, ο αριθμός των συμμετοχόντων σε αυτές δεν ξεπερνούσα τα είκοσι άτομα. Τα άτομα αυτά ήταν κυρίως εμπειρογνώμονες με μεγάλη εμπειρία στο χώρο.

Με βάση τις παραπάνω απόψεις, προσεγγίστηκαν και τελικώς συμμετείχαν στην ποιοτική έρευνα δέκα Οικονομικοί Διευθυντές μεγάλων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, τρεις κοστολόγοι – σύμβουλοι επιχειρήσεων με μεγάλη εμπειρία στο κλάδο και τρεις ορκωτοί εκλεκτές που ελέγχουν ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

4.3.2. Μέθοδος συλλογής και ανάλυσης των στοιχείων.

Η συλλογή πληροφοριών από εμπειρογνώμονες και Καθηγητές της Λογιστικής βασίστηκε στη μέθοδο των προσωπικών σε βάθος συνεντεύξεων (in depth interviews). Η μέθοδος της σε βάθος συνέντευξης χρησιμοποιείται συνήθως, όταν απαιτείται λεπτομερής κατανόηση μίας συγκεκριμένης εργασίας, όταν απαιτείται απόλυτη διευκρίνιση σχετικά με κάποιο θέμα και όταν η συνεντεύξεις γίνονται σε επαγγελματίες για τη φύση της δουλειάς τους (Σταθακόπουλος, 2001; Κουρεμένος, 1996). Παράλληλα, δίδει την ελευθερία στον ερευνητή να δημιουργήσει ερωτήσεις, να ζητήσει διευκρινήσεις για συγκεκριμένες απαντήσεις και γενικώς να συλλέξει τις καλύτερες δυνατές πληροφορίες. Σε αντίθεση με τις ομάδες εστίασης ενδιαφέροντος (focus group), με την προσωπική συνέντευξη υπάρχει η δυνατότητα της καταγραφής των απόψεων που εκφράζουν τόσο την πλειοψηφία, όσο την μειοψηφία καθώς επίσης αποφεύγεται να κυριαρχήσουν στη συζήτηση κάποια συγκεκριμένα άτομα. Θα πρέπει να σημειωθεί πως η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από με επιτυχία στις περισσότερες ποιοτικές έρευνες στη Λογιστική Κόστους (Kaplan, 1998; Homburg, 2001; Innes και Mitchell, 1995; Glad, 1993).

Οι συνεντεύξεις αυτές έλαβαν χώρα στους χώρους εργασίας των εμπειρογνομόνων και η διάρκεια τους ήταν περίπου 30 με 45 λεπτά της ώρας. Οι απόψεις των ερωτούμενων καταγράφηκαν σε ξεχωριστό χαρτί.

Οι παραπάνω συνεντεύξεις βασίστηκαν σε ένα οδηγό συζήτησης (discussion guide)⁶⁶. Ο οδηγός αυτός καθόριζε τα θέματα της συζήτησης έχοντας μία προκαθορισμένη ημιδομημένη μορφή (semi-structured format). Ο οδηγός αυτός διαμορφώθηκε βάσει των ευρημάτων της βιβλιογραφίας και της αρθρογραφίας.

Η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για την ανάλυση των στοιχείων που προέκυψαν από τις προσωπικές συνεντεύξεις είναι αυτή της ανάλυσης περιεχομένου (content analysis) (Kent, 1999; Δημητριάδη, 1999). Αρχικά, τα λεγόμενα των ερωτημένων τοποθετούνται σε κατηγορίες με τέτοιο τρόπο, ώστε να διασφαλίζεται το ότι σε κάθε κατηγορία υπάρχουν όσο το δυνατό πιο ομοειδή σχόλια, όσο και ότι οι κατηγορίες αυτές διαφέρουν μεταξύ τους. Με τη διαδικασία αυτή, πραγματοποιείται ουσιαστικά μια αναδιάρθρωση των δεδομένων με στόχο να διευκολυνθεί ο ερευνητής στην εξεύρεση παρόμοιων απόψεων και ιδεών. Στη συνέχεια, επιχειρείται να κατανοηθεί το βαθύτερο νόημα κάθε κατηγορίας.

Για την εγκυρότητα (validity) και την αξιοπιστία (reliability) των στοιχείων της έρευνας δόθηκε έμφαση στη δημιουργία ενός προσωπικού και άνετου κλίματος, έτσι ώστε να εκφράζουν πιο άνετα τις απόψεις τους. Επίσης, έγινε προσπάθεια οι ερωτούμενοι να μην γνωρίζονται μεταξύ τους (Minichiello, 1990). Θα πρέπει να σημειωθεί πως έγινε προσπάθεια από τον ερευνητή, τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για το σχεδιασμό του ερωτηματολογίου της ποσοτικής έρευνας, να αποτυπωθούν με τα ίδια ακριβώς λόγια των συμμετοχόντων στην ποιοτική έρευνα.

Στη ποιοτική έρευνα χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος των Δελφών (Delphi). Τα αποτελέσματα από το σύνολο των συνεντεύξεων, αφού ομαδοποιήθηκαν, διαβιβάστηκαν ξανά στους εμπειρογνώμονες, μέσω μιας συνθετικής περίληψης του ερευνητή, λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις όλων των στελεχών. Η καινούργια αναθεωρημένη άποψη στάλθηκε στη συνέχεια από κάθε εμπειρογνώμονα – ακαδημαϊκό στον ερευνητή, ο οποίος ετοίμασε μία καινούργια σύνοψη ή περίληψη αυτών που μεταβιβάστηκε ξανά στους οικονομικούς διευθυντές και στους ορκωτούς ελεγκτές. Η διαδικασία αυτή επαναλήφθηκε μέχρις ότου επιτεύχθηκε σύγκλιση των

⁶⁶ Στο παράρτημα της διατριβής παρουσιάζεται ο οδηγός συζήτησης.

επιμέρους απόψεων τους ώστε να εξασφαλιστεί η εγκυρότητα (validity) μέτρησης των υπό εξέταση μεταβλητών (Delphi method).

Η ποιοτική έρευνα στις πραγματοποιήθηκε το χρονικό διάστημα Μαρτίου – Ιουνίου 2003.

4.4. Ευρήματα ποιοτικής έρευνας.

Με βάση την ποιοτική έρευνα καταλήξαμε στο συμπέρασμα, πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα των επιχειρήσεων για να έχουν αυξημένη χρησιμότητα και αποτελεσματικότητα για τη λήψη αποφάσεων και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου, είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν τρία θεμελιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

- *την αξιοπιστία – εγκυρότητα,*
- *την επικαιρότητα και*
- *την πληρότητα – συνάφεια.*

Οι ιδιότητες αυτές είναι τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες ώστε να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων καθώς και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου. Αν λείπει μία από τις προαναφερόμενες ιδιότητες, τότε οι επιχειρήσεις προσδιορίζουν μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

Με άλλα λόγια, οι πληροφορίες έχουν αξία και είναι κατάλληλες για τη λήψη επιχειρηματικών όταν είναι φερέγγυες από την άποψη της ορθότητας, έχουν τη μορφή του επίκαιρου (έγκαιρου) και παρέχουν την έκταση της ανάλυσης εκείνης που θεωρείται απαραίτητη για την άσκηση της διοίκησης.

Η έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα, πως τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους διασφαλίζονται με τους ακόλουθους παράγοντες:

α) Η επικαιρότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, διασφαλίζεται με την παραγωγή τους σε βραχεία χρονικά διαστήματα, το αργότερο στο τέλος του μήνα που αναφέρονται. Η σίγουρη και ακριβής (αξιόπιστη) πληροφορία, για το κόστος και το έσοδο που παρέχεται ανά μήνα, μπορεί να χρησιμοποιηθεί έγκαιρα και ευέλικτα, δηλαδή αποτελεσματικά, για τη λήψη απόφασης διόρθωσης κακής πορείας της

επιχείρησης αν τα αποτελέσματα είναι αρνητικά του προηγούμενου μήνα στην αρχή του επόμενου μήνα και περιορίζει στο ελάχιστο τις απώλειες, σε αντίθετη περίπτωση αν η πληροφόρηση αυτή δίδεται σε χρονικές περιόδους μεγαλύτερες από αυτή του μήνα, χάνεται ή περιορίζεται η δυνατότητα παρέμβασης και διόρθωσης των κακών κειμένων.

Με άλλα λόγια, η κοστολογική περίοδος, η περίοδος δηλαδή παραγωγής και αποθήκευσης των μεγεθών της Λογιστικής Κόστους, προτείνεται να είναι τουλάχιστον ο μήνας, και αυτό γιατί οποιαδήποτε άλλη περίοδος μεγαλύτερη από αυτόν αποδυναμώνει ολόκληρο το σύστημα κοστολόγησης, υποβαθμίζει τη σχετική πληροφορία για το κόστος και μετατρέπει το κόστος και τη λογιστική του, από ένα λογιστικό σύστημα πληροφόρησης για τη λήψη κρίσιμων αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα σε απλή καταγραφή γεγονότων που αφορούν το κόστος χρήσιμο για το μελετητή, ο οποίος θα προσπαθήσει να εξηγήσει τα μεγέθη του ως αποτέλεσμα της κοστολογικής διαδικασίας χωρίς οποιαδήποτε δυνατότητα να τα επηρεάσει και να λάβει τις ενδεδειγμένες αποφάσεις για αυτά.

β) Η πληρότητα – συνάφεια της δέσμης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους διασφαλίζεται με την παρακολούθηση:

- του εσόδου αναλυτικά και κατά πηγή προέλευσης και δραστηριότητας.
- του κόστους αναλυτικά κατ' είδος.
- του κόστους αναλυτικά κατά τη μεταβλητότητα του, τη διάκριση του δηλαδή σε σταθερό και μεταβλητό, άμεσο και έμμεσο.
- του κόστους αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, δηλαδή τμήμα, διεύθυνση κ.ο.κ.
- του κόστους ανά παρεχόμενη υπηρεσία.
- του αποτελέσματος ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.

Οι εμπειρογνώμονες, υποστηρίζουν πως για να έχουν αξία οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να είναι αναλυτικές για τα έσοδα, για το κόστος καθώς και για το αποτέλεσμα από κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή, οι πληροφορίες θεωρούνται σχετικές - συναφείς με την επίλυση επιχειρηματικών προβλημάτων και συμβάλουν στην αποτελεσματικότητα της διοίκησης και του ελέγχου.

Οι αναλυτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιούν πιο αποτελεσματικά για τη χάραξη μίας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, τη σύνθεση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών, τον ανασχεδιασμό των υφιστάμενων δραστηριοτήτων, τη διαχείριση των σχέσεων με τους πελάτες, τον έλεγχο και τη μείωση του κόστους, τη μέτρηση της προστιθέμενης αξίας των δραστηριοτήτων, τη διατήρηση ή μη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, την ανάλυση των κερδοφορίας των παρεχόμενων υπηρεσιών και πελατών, τον ανασχεδιασμό των ήδη υπαρχόντων υπηρεσιών, στην ανάπτυξη νέων υπηρεσιών, στη λήψη αποφάσεων για συμμετοχή σε διαγωνισμούς, για θέματα εξωτερικής ανάθεσης (outsourcing), βελτίωση της διαδικασίας κατάρτισης προϋπολογισμών, επίτευξη συνεργιών με τα συστήματα ολικής ποιότητας, κ.ο.κ.

γ) Η αξιοπιστία - εγκυρότητα της δέσμης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους πληροφοριών διασφαλίζεται με:

- τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων⁶⁷.
- με τη χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εξόδων και εσόδων καθώς και των ανόργανων αποτελεσμάτων, σε βραχυχρόνια βάση, που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού, καθώς και
- με την επιλογή του της πλέον κατάλληλης μεθόδου – τεχνικής κοστολόγησης που παράγει πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που να ικανοποιούν σε μεγάλο βαθμό τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων.

Συνεπώς, για να προσδιοριστούν έγκυρες (φερέγγυες) λογιστικές και κοστολογικές πληροφορίες, σύμφωνα με την ποιοτική έρευνα, είναι σκόπιμο οι διπλογραφικές λογιστικές εγγραφές και καταχωρήσεις στους οικείους λογαριασμούς να καλύπτουν ολόκληρη την κοστολογική διαδικασία. Να περιλαμβάνονται δηλαδή, τα ακόλουθα κοστολογικά γεγονότα:

⁶⁷ Η αποτελεσματικότητα της διπλογραφικής μεθόδου έναντι της απλογραφικής, είναι δεδομένη για αυτό ακριβώς και ταυτίζεται με τη «Λογιστική». Ο Παπαδημητρίου (1970) και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Γ.Λ.Σ., 1980), αναφέρουν πως ο προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων με την απλογραφική μέθοδο θεωρείται «ατελής κοστολόγηση», ενώ με τη διπλογραφική μέθοδο «ολοκληρωμένη μορφή κοστολόγηση» και αυτό γιατί με τη μέθοδο αυτή εξασφαλίζεται ο έλεγχος της αριθμητικής ακρίβειας των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης, κυρίως μέσω των ισοζυγίων, αλλά και οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι επεκτατικοί απεριόριστης ανάπτυξης με αποτέλεσμα να παρέχουν όλες τις δυνατές πληροφορίες που επιθυμεί η διοίκηση της επιχείρησης.

- Λογιστικοποίηση και καταχώρηση στους οικείους, κατά προορισμό, λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους, των δαπανών κατ' είδος που το αφορούν. Οι καταχωρήσεις αυτές, γίνονται είτε ταυτόχρονα με τις λογιστικοποιήσεις στη Χρηματοοικονομική Λογιστική – προκειμένου για τις άμεσες δαπάνες ως προς τα κέντρα κόστους δαπάνες – είτε μεταγενέστερα, αλλά μέσα στον ίδιο μήνα, με βάση το καταρτιζόμενο φύλο μερισμού, για τις έμμεσες δαπάνες.
- Λογιστικοποίηση και καταχώρηση στους οικείους λογαριασμούς των αποθεμάτων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, της αξίας της αρχικής απογραφής και των αγορών μέσα στον μήνα που αυτές πραγματοποιούνται.
- Προσδιορισμός, λογιστικοποίηση και καταχώρηση στους λογαριασμούς αποθηκών, λειτουργικού κόστους και κόστους παραγωγής, του κόστους των αποθεμάτων που αναλώνονται ή διακινούνται μέσα στο μήνα.
- Προσδιορισμός, λογιστικοποίηση και καταχώρηση στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, και λειτουργικού κόστους των άμεσων και έμμεσων δαπανών μέσα στο μήνα που αυτές πραγματοποιούνται.

Η αξιοπιστία (ορθότητα) των λογιστικών πληροφοριών, αφετέρου συνδέεται όμως και με την ορθή λειτουργία της διπλογραφικής μεθόδου.

Οι εμπειρογνώμονες υποστηρίζουν, πως ο προσδιορισμός ορθών βραχύχρονων (μηνιαίων) αποτελεσμάτων διασφαλίζεται:

- με τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, τα οποία ενώ έχουν παραληφθεί δεν έχουν μέσα στο μήνα τιμολογηθεί ή δεν έχει ληφθεί το σχετικό τιμολόγιο.
- με τον υπολογισμό του ύψους των οργανικών εξόδων, τα οποία ενώ έχουν πραγματοποιηθεί μέσα στο μήνα δεν έχουν εκκαθαριστεί ή δεν έχει ληφθεί από το προβλεπόμενο από το νόμο παραστατικό, ή το παραστατικό που έχει ληφθεί αφορά χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από το μήνα κατά τον οποίο αυτό εκδόθηκε.
- με τον υπολογισμό του ύψους των εσόδων, τα οποία ενώ έχουν πραγματοποιηθεί μέσα στο μήνα δεν έχουν εκκαθαριστεί και δεν έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο από το νόμο παραστατικό, ή το παραστατικό το

οποίο έχει ληφθεί αφορά έσοδα περιόδου μεγαλύτερης του μήνα κατά τον οποίο έχει εκδοθεί.

- με τον υπολογισμό και τη λογιστικοποίηση των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων, τα οποία ενώ έχουν πραγματοποιηθεί, δεν έχουν εκκαθαριστεί ή δεν έχει ληφθεί το οικείο παραστατικό, ή αυτό που έχει ληφθεί αφορά χρονική περίοδο μεγαλύτερη από εκείνη του μήνα.

Οι πλέον συνηθισμένες περιπτώσεις οργανικών εξόδων, που παρατηρείται το φαινόμενο της διάστασης μεταξύ του χρόνου που πραγματοποιείται η δαπάνη και του χρόνου που αυτή εκκαθαρίζεται είναι οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού⁶⁸, όπου το κόστος αυτό συνδέεται με την απασχόληση του εργαζόμενου στη επιχείρηση και δημιουργείται σε όλους του μήνες λειτουργίας του ξενοδοχείου ενώ εκκαθαρίζεται μία η δύο φορές το χρόνο, οι παροχές τρίτων⁶⁹, οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων⁷⁰, οι φόροι – τέλη⁷¹, τα διάφορα έξοδα⁷², οι τόκοι και τα συναφή έξοδα⁷³, οι αποσβέσεις παγίων⁷⁴ και οι προβλέψεις εκμετάλλευσης⁷⁵.

Η χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εξόδων, των εσόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων, μπορεί να γίνει στην Χρηματοοικονομική Λογιστική με

⁶⁸ Οι κυριότερες δαπάνες είναι τα δώρα εορτών, το επίδομα αδειάς, το επίδομα ισολογισμού, οι ημέρες αδειάς που καταβάλλονται, οι ημέρες υποχρεωτικής αργίας που καταβάλλονται, τα bonus που δίδονται μία η δυο φορές το χρόνο, οι πρόσθετες παροχές, όπως για παράδειγμα, οι δαπάνες εκπαίδευσης, φαγητού, ένδυσης, πρόσθετης ασφάλισης κ.ο.κ.

⁶⁹ Αναφερόμαστε στις δαπάνες του ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, ύδρευσης, που τιμολογούνται συνήθως για δίμηνη περίοδο, η οποία δεν συμπίπτει με τον ημερολογιακό μήνα, οι δαπάνες ασφάλιστρων πυρός και μεταφορικών μέσων που τιμολογούνται στη αρχή της ασφαλιστικής περιόδου, εξαμήνου, έτους κτλ, καθώς και τις επισκευές και οι συντηρήσεις οι οποίες πρέπει να προϋπολογιστούν στα πλαίσια του ετήσιου προγράμματος δράσεως και να κατανεμηθούν σε όλη τη περίοδο λειτουργίας του ξενοδοχείου.

⁷⁰ Πρόκειται για δύο κατηγορίες δαπανών, τις σταθερές κατά κανόνα δαπάνες που έχουν το χαρακτήρα αποζημίωσης, όπως των νομικών, ελεγκτικών, τεχνικών συμβούλων καθώς και οι μεταβλητές, όπως για παράδειγμα οι προμήθειες επί των πωλήσεων ή οι αμοιβές για χρήση τεχνολογίας που ενώ το ποσό μπορεί να υπολογίζεται σε μηνιαία βάση, η σχετική τιμολόγηση του γίνεται σε χρονικές περιόδους μεγαλύτερη από αυτή του μήνα.

⁷¹ Αναφερόμαστε στους φόρους – τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων που καταβάλλονται συνήθως στην αρχή της χρήσης και καλύπτουν το σύνολο της διαχειριστικής περιόδου, καθώς και τους δημοτικούς φόρους – τέλη που το πόσο τους μπορεί να υπολογιστεί στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου.

⁷² Περιλαμβάνονται τα έξοδα ταξιδίων της διοίκησης ή στελεχών της επιχείρησης που συμμετέχουν σε εκθέσεις, σεμινάρια, οι δαπάνες διαφήμισης, τα έξοδα εκθέσεων, τα έξοδα δημοσιευμένων ισολογισμών κ.ο.κ. που περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα δράσης της επιχείρησης.

⁷³ Το σύνολο των δαπανών αυτών έχουν απόλυτα χρονικό χαρακτήρα, εκκαθαρίζονται από τις τράπεζες κατά κανόνα ανά τρίμηνο ή εξάμηνο.

⁷⁴ Ο λογισμός των αποσβέσεων σε μηνιαία βάση δεν προκύπτει από τον ετεροχρονισμό της δαπάνης, αλλά από την ανάγκη προσδιορισμού ακριβούς μηνιαίου κόστους.

⁷⁵ Πρόκειται για τις δαπάνες αποζημίωσης που αναμένεται να καταβληθούν στο προσωπικό λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας, η λόγω συνταξιοδότησης τους καθώς και τις προβλέψεις επισφαλών πελατών.

τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών περιοδικής κατανομής⁷⁶ είτε στην Αναλυτική Λογιστική με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων»⁷⁷.

Κατά την άποψη των εμπειρογνομόνων, η χρονική προσαρμογή είναι σκόπιμο να γίνεται στην Χρηματοοικονομική Λογιστική με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών περιοδικής κατανομής. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός, είναι σύμφωνος με την αρχή της πρωταρχικής καταχώρησης των αγορών, των εσόδων, των εξόδων και ανόργανων αποτελεσμάτων στην Χρηματοοικονομική Λογιστική⁷⁸, σύμφωνα με την οποία οι αγορές, τα οργανικά έσοδα και έξοδα κατ' είδος καθώς και τα ανόργανα αποτελέσματα, καταχωρούνται πρώτα στους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (ομάδα 2, 6, 7 και 8) και στη συνέχεια ή ταυτόχρονα μεταφέρονται στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

Ο παραπάνω λογιστικός χειρισμός, εξασφαλίζει την δυνατότητα πλήρους ελέγχου μεταφοράς στην Αναλυτική Λογιστική των κονδυλίων που αφορούν το μήνα, τα οποία μετά τη χρονική τους τακτοποίηση έχουν καταχωρηθεί στην Χρηματοοικονομική Λογιστική καθώς και στη δυνατότητα κατάρτισης, στην Χρηματοοικονομική Λογιστική, αξιόπιστου μηνιαίου Ισολογισμού. Έτσι, εξασφαλίζεται πλήρης ταύτιση, σε μηνιαία βάση, των αριθμητικών δεδομένων που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των Αποθεμάτων (ομάδα 2 του Ε.ΓΛΣ), των Οργανικών Εσόδων (ομάδα 7), των Οργανικών Εξόδων (ομάδα 6) και των Ανόργανων Αποτελεσμάτων (ομάδα 8) και στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής που αφορούν αγορές αποθεμάτων, οργανικά έσοδα και έξοδα κατ' είδος. Αντίθετα, σε περίπτωση που η χρονική προσαρμογή των παραπάνω κονδυλίων γίνεται στην Αναλυτική Λογιστική, η ταύτιση των μεγεθών των κονδυλίων, που έχουν καταχωρηθεί στην Χρηματοοικονομική και στην Αναλυτική Λογιστική, πραγματοποιείται μόνο στο τέλος του έτους και όχι στο τέλος του μήνα.

Η ακρίβεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι απαραίτητη, σύμφωνα με τους συμμετέχοντες στην ποιοτική έρευνα, διότι οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων και την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Θα πρέπει λοιπόν, ο βαθμός ακρίβειας των πληροφοριών

⁷⁶ Στην περίπτωση που η χρονική προσαρμογή γίνεται στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 58 «Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής» και οι αναλυτικοί του.

⁷⁷ Στην περίπτωση αυτή, χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα», 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα», 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα», 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες» και οι αναλυτικοί τους.

⁷⁸ Παράγραφος 5.215 (γ) του Ε.ΓΛΣ.

της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων να ικανοποιεί αρκετά τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, όπως παρουσιάστηκε στη βιβλιογραφία, σε αντίθεση με επιχειρήσεις που ανήκουν σε άλλους κλάδους της οικονομίας, παρουσιάζουν ορισμένες ιδιαιτερότητες, που κατά την άποψη των εμπειρογνομόνων και των καθηγητών της Λογιστικής, ο λογιστικός και κοστολογικός τους χειρισμός επηρεάζει την αξιοπιστία και κατ' επέκταση την παραγωγή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Η πράξη, στην περίπτωση των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, χειρίζεται λογιστικά και κοστολογικά το πρόβλημα του συνολικού λειτουργικού κόστους ή μέρους αυτού, είτε του σταθερού και περιορισμένου ύψους μεταβλητού κόστους που πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της πλήρους διακοπής της παραγωγικής τους ή συναλλακτικής του δραστηριότητας, όπως προέκυψε από την εμπειρική μας έρευνα, με τον ίδιο τρόπο που χειρίζεται το σταθερό κόστος όταν λειτουργεί η επιχείρηση.

Έτσι, οι σταθερές δαπάνες κατ' είδος λογιστικοποιούνται στον μήνα που εκκαθαρίζονται και τιμολογούνται ανεξάρτητα από την χρονική περίοδο που την οποία οι δαπάνες αυτές αφορούν. Με τη λογιστικοποίηση τους καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς κατ' είδος δαπάνης της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και ταυτόχρονα ή αργότερα στο τέλος του μήνα μεταφέρονται στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους» και λόγω ελλείψεως φορέα στον οποίο έπρεπε να καταλογιστούν (υπηρεσίες και μικτά αποτελέσματα), μεταφέρονται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

Όταν η διακοπή της λειτουργίας των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων γίνεται στους τελευταίους μήνες της χρήσεως, το λειτουργικό κόστος των μηνών αυτών μεταφερόμενο στους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων⁷⁹ μειώνεται μέχρι το μήνα διακοπής προκύψαντα θετικά αποτελέσματα και αυξάνει τα τυχόν αρνητικά. Αντίθετα, όταν η διακοπή της λειτουργίας των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων γίνεται στους πρώτους μήνες του έτους, το λειτουργικό κόστος των μηνών αυτών μεταφέρεται στους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων και

⁷⁹ Το κόστος αδράνειας, όπως και το κόστος υποαπασχόλησης, δεν μεταφέρεται στο κόστος παραγωγής των προιντών ή των υπηρεσιών αλλά κατευθείαν στα αποτελέσματα της χρήσεως (Ε.ΣΥΛ, γνωμάτευση 1189/1989).

συμψηφίζεται με τα θετικά αποτελέσματα που θα προκύψουν κατά τους επόμενους μήνες της χρήσεως που θα λειτουργεί η επιχείρηση.

Έτσι, οι καταρτιζόμενες στο τέλος του μήνα λογιστικές καταστάσεις θα έχουν την εξής εικόνα, αν θεωρήσουμε πως η ξενοδοχειακή επιχείρηση λειτουργεί κατά τους μήνες Απρίλιο – Σεπτέμβριο και διακόπτει την λειτουργία της κατά τους μήνες Οκτώβριο – Μάρτιο. Κατά τους τρεις πρώτους μήνες η ξενοδοχειακή επιχείρηση θα παρουσιάζει συνεχώς ζημιές. Από τον μήνα Απρίλιο και μετά, οι συσσωρευτικές ζημιές θα αρχίσουν να μειώνονται ή να αυξάνονται με μικρότερο ρυθμό, μέχρι που θα καλυφθούν πλήρως και αρχίσει μετά να δημιουργηθεί θετικό αποτέλεσμα. Το συσσωρευτικό θετικό αποτέλεσμα μεγιστοποιείται το μήνα Σεπτέμβριο, μετά τον οποίο αρχίζει να μειώνεται λόγω των ζημιών αδράνειας των μηνών Οκτωβρίου – Δεκεμβρίου.

Ο κοστολογικός και λογιστικός αυτός χειρισμός, σύμφωνα πάντα με τους εμπειρογνώμονες και τους καθηγητές της Λογιστικής, δεν είναι ορθώς για δυο λόγους:

- Πρώτον, γιατί δεν γίνεται καμία χρονική προσαρμογή των δαπανών εκείνων που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού, διάστασης δηλαδή του χρόνου πραγματοποίησης τους και του χρόνου εκκαθάρισης και τιμολόγησης τους⁸⁰.
- Δεύτερον, διότι δεν γίνεται καμία σύνδεση των σταθερών δαπανών με τον παραγόμενο αντίστοιχα έργο. Αυτό οδηγεί σε διαστρέβλωση του μηνιαίου λειτουργικού κόστους και των καταρτιζόμενων βραχύχρονων (μηνιαίων – τριμηνιαίων) καταστάσεων του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με την ποιοτική έρευνα, ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας είναι σκόπιμο να είναι ο ακόλουθος:

- Στην αρχή της περιόδου είναι απαραίτητο να γίνεται προϋπολογισμός των κατ' είδος σταθερών δαπανών για ολόκληρη τη χρήση.
- Προϋπολογίζονται τα ετήσια έσοδα της ξενοδοχειακής επιχείρησης από το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της.

⁸⁰ Όπως αναφέρθηκε, τέτοιες δαπάνες είναι τα δώρα εορτών, το επίδομα αδειας ή Ισολογισμού, οι πρόσθετες παροχές στο προσωπικό, τα ασφάλιστρα πυρός των παγίων, τα έξοχα συντηρήσεων, τα τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, οι δαπάνες διαφήμισης, οι δαπάνες συνδρομών, οι τόκοι και αποσβέσεις των παγίων κ.ο.κ.

- Προσδιορίζεται η σχέση του ετήσιου λειτουργικού κόστους ως ποσοστό επί τις εκατό των ετήσιων εσόδων της ως εξής:

$$\text{Συντελεστής επιβάρυνσης του κόστους ανά λειτουργία με σταθερές δαπάνες} = \frac{\text{Ετήσιο σταθερό κόστος}}{\text{Ετήσια έσοδα}} \times 100$$

- Όταν ξεκινήσει η παραγωγική και η συναλλακτική δραστηριότητα του ξενοδοχείου, τότε το λειτουργικό κόστος επιβαρύνεται με τις κατ' είδος σταθερές δαπάνες⁸¹.

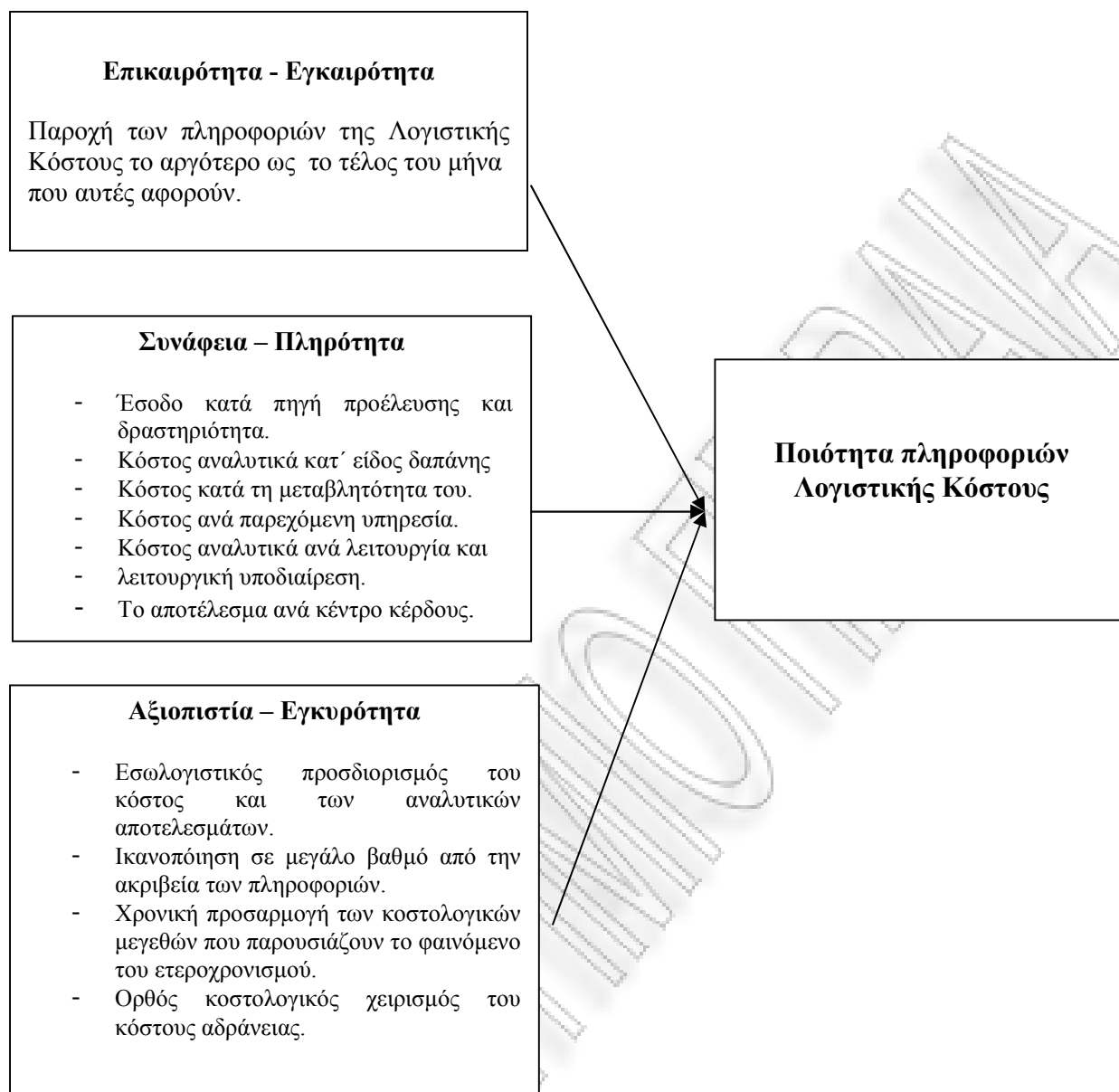
Εάν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του ξενοδοχείου παρουσιαστεί απόκλιση μεταξύ πραγματικών και προϋπολογισμένων εσόδων, γίνεται προσαρμογή του συντελεστή ή η τυχόν διαφορά μεταφέρεται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων⁸².

Με τον κοστολογικό αυτό χειρισμό, επιτυγχάνεται αφ' ενός μεν ομαλή διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους και του κόστους των λειτουργικών φορέων, αφ' ετέρου δε καταρτίζονται αξιόπιστες βραχύχρονες καταστάσεις όπως αυτή του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων της περιόδου. Επιπρόσθετα, εξασφαλίζεται η σύνδεση των σταθερών – χρονικού χαρακτήρα – δαπανών με το παραγόμενο αντίστοιχα έργο, αφού με τον παραπάνω κοστολογικό χειρισμό, το λειτουργικό κόστος της περιόδου που η επιχείρηση διακόπτει τη λειτουργία της, μεταφερόμενο στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων, δεν μειώνει τα μέχρι τον μήνα της διακοπής της προκύψαντα θετικά αποτελέσματα ή να μειώνει τα τυχόν αρνητικά. Συνεπώς, δεν υπάρχει καμία διαστρέβλωση τόσο του μηνιαίου λειτουργικού κόστους, όσο και των βραχύχρονων καταστάσεων, του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων.

Συμπεραίνουμε λοιπόν, πως υπάρχει ένας επιπλέον παράγοντας που συμβάλει στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (resorts): ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας, το κόστος της περιόδου δηλαδή που οι ξενοδοχειακές μονάδες διακόπτουν την παραγωγική και συναλλακτική τους δραστηριότητα.

⁸¹ Το κόστος αδράνειας δεν αφορά μόνο την παραγωγική λειτουργία αλλά και το κόστος των λοιπών λειτουργιών.

⁸² Χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 97 «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» και οι αναλυτικοί του στην περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίσει να χρησιμοποιήσει την Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.



Διάγραμμα 4.1.: Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

4.5. Σύνοψη.

Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους για να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου, σύμφωνα με την ποιοτική έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες είναι η αξιοπιστία - εγκυρότητα, η επικαιρότητα και η πληρότητα - συνάφεια.

Η παραγωγή των πληροφοριών σε βραχεία χρονικά διαστήματα το αργότερο στο τέλος του μήνα που αναφέρονται, συμβάλει στην παροχή επίκαιρων και ευέλικτων πληροφοριών. Η πληρότητα (συνάφεια) της δέσμης των πληροφοριών διασφαλίζεται

με την παρακολούθηση του εσόδου αναλυτικά και κατά πηγή προέλευσης και δραστηριότητας, του κόστους αναλυτικά κατ' είδος και κατά τη μεταβλητότητα του, τη διάκριση του δηλαδή σε σταθερό και μεταβλητό, άμεσο και έμμεσο, του κόστους αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, ανά παρεχόμενη υπηρεσία καθώς και του αποτελέσματος ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο. Η αξιοπιστία – εγκυρότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους διασφαλίζεται με τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, και με τη χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού. Παράλληλα, είναι σκόπιμο οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων να ικανοποιούν σε μεγάλο βαθμό τα διοικητικά τους στελέχη όσον αφορά την ακρίβεια τους.

Είναι γνωστό πως οι παραθεριστικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (resorts) διακόπτουν την παραγωγική και τη συναλλακτική τους λειτουργία για 4-6 μήνες το χρόνο. Ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας τους, σύμφωνα με την ποιοτική έρευνα, επηρεάζει την αξιοπιστία των παρεχόμενων πληροφοριών και κατ' επέκταση την ποιότητα τους. Με βάση την ποιοτική έρευνα, προτείνεται ο ορθός κοστολογικός χειρισμός τους κόστους διακοπής της παραγωγικής και της συναλλακτικής τους δραστηριότητας.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Homburg, C, (2001). “A note of optimal cost driver selection in ABC”, Management Accounting Research, Vol. 12, pp. 197-205.

Glad, E., (1993), “Implementation consideration for an ABC System”, Management Accounting, July- August.

Innes, J. and Mitchell, F., (1995), “A survey of activity-based costing in the UK’s largest companies”, Management Accounting Research, June, pp. 137-153.

Kaplan, R., (1998), “Creating new management practice through innovation action research”, Journal of Management Accounting Research, Vol. 10, No.1, pp. 89–117.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Δημητριάδη, Ζ., (1999), “Μεθοδολογία επιχειρηματικής έρευνας”, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.

Κουρεμένος, Α., (1996), “Έρευνα Μάρκετινγκ”, Πανεπιστημιακές σημειώσεις.

Σταθακόπουλος, Β., (2001), “Μέθοδοι έρευνας αγοράς”, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Κεφάλαιο 5 **Μεθοδολογικό πλαίσιο της ποσοτικής έρευνας.**

5.1. Εισαγωγή.

Μετά την ανάπτυξη του ερευνητικού πλαισίου της εμπειρικής έρευνας που ασχολείται κυρίως με την ανάπτυξη και τεκμηρίωση των ερευνητικών υποθέσεων – ερωτημάτων που θα διερευνηθούν και κυρίως με βάση τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας, ακολουθεί η ανάπτυξη του μεθοδολογικού πλαισίου της ποσοτικής έρευνας (quantitative research).

Η ποσοτική έρευνα χρησιμοποιεί σταθμισμένες ερωτήσεις κλειστού τύπου με διαβαθμιστικές κλίμακες μέσω ερωτηματολογίου προκειμένου να καταστεί δυνατή η συλλογή, η ποσοτικοποίηση και στατιστική ανάλυση μεγάλου αριθμού δεδομένων με στόχο της αναγωγή των ευρημάτων της έρευνας σε ευρύτερους πληθυσμούς (Δημητριάδη, 1999).

Η μεθοδολογική διαδικασία γενικά ορίζεται ως το στάδιο εκείνο το οποίο πραγματεύεται τη λογική διερεύνηση των υποθέσεων, το καθορισμό σχεδίων έρευνας, τις στρατηγικές μετρήσεων, συλλογής δεδομένων και ανάλυσης δεδομένων. (Σταθακόπουλος, 2001).

Στο κεφάλαιο αυτό, δίδονται λοιπόν όλες οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τη συγκρότηση του δείγματος της ποσοτικής έρευνας, την κατασκευή των ερευνητικών εργαλείων, τη μέτρηση και την αξιοπιστία τους, καθώς και με την επεξεργασία των στοιχείων για ανάλυση.

5.2. Δειγματοληψία.

5.2.1. Καθορισμός Πληθυσμού και περιορισμοί της έρευνας (limitations).

Για την πραγματοποίηση της ποσοτικής έρευνας και τη συλλογή των στοιχείων πρέπει να καθοριστεί ο πληθυσμός. Ο πληθυσμός από τον οποίο εξήχθη το δείγμα της έρευνας βασίζεται στα δεδομένα που προήλθαν από την εταιρία ICAP. Η εταιρία σε τακτά χρονικά διαστήματα, δημοσιεύει μελέτες για τον κλάδο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (1999, 2001, 2002). Παράλληλα, ο ερευνητής απευθύνθηκε στο Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο της Ελλάδος, όπου έλαβε αντίγραφο του μητρώου των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Πληροφόρηση

για τις ξενοδοχειακές μονάδες στη χώρα μας, λάβαμε και από τον ΕΟΤ μέσω της ιστοσελίδας του στο δίκτυο.

Ο ερευνητής, αποφάσισε να περιορίσει την έρευνα στις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια. Ο περιορισμός αυτός (limitation), γίνεται τόσο από την ICAP, όσο και σε ορισμένες άλλες έρευνες που έχουν δημοσιευτεί σε έγκυρα τουριστικά περιοδικά που υπάγονται στο σύστημα των κριτών (Mia και Patier, 2001; Schmidgall, Borchgreving και Zahl- Begnum, 1996;. Sharma, 2002). Ο λόγος αυτός, είναι κυρίως το ότι είναι σχεδόν απίθανο οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις να έχουν αναπτύξει ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους. Οι υποθέσεις αυτές επαληθεύθηκαν με τηλεφωνικές επαφές που είχε ο ερευνητής με μικρομεσαίες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η εταιρία ICAP ταξινομεί τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με βάση τον κύκλο εργασιών τους. Σύμφωνα με τη κλαδική μελέτη του 2002, οι μεγαλύτερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν και τον πληθυσμό της έρευνας, είναι εκείνες που έχουν δημοσιεύσει στον τελευταίο τους Ισολογισμό (2001), συνολικό κύκλο εργασιών άνω των 3.200.000€ και τα έσοδα τους προέρχονται από την εκμετάλλευση των ξενοδοχείων.

Έτσι, οι μεγαλύτερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα, σύμφωνα με την ICAP (2002), ανέρχονται σε 138, οι οποίες εκμεταλλεύονται 249 ξενοδοχειακές μονάδες με 119.622 κλίνες. Από μία (1) ξενοδοχειακή μονάδα εκμεταλλεύεται το 62,3%, από δύο (2) το 23,9% και από τρεις (3) ξενοδοχειακές μονάδες και πάνω το 13,8%.

Η συνολική απασχόληση από το σύνολο των παρουσιαζόμενων επιχειρήσεων ανέρχεται στα 30.156 άτομα.

Ανάμεσα στις επιχειρήσεις αυτές δραστηριοποιούνται οι ελληνικοί και πολυεθνικοί όμιλοι όπως ο όμιλος Αγγελόπουλου (Aldemar), ο Αστήρ Παλλάς Βουλιαγμένης, ο όμιλος Καψή, οι όμιλοι Διβάνη, Μαμιδακή, Δασκαλαντωνάκη, Μεταξά, Χανδρή, Μήτση, η Hyatt Regency, η Hilton, η Intercontinental, η Accor, η Iberostar, η Marriots, τα Holiday inn, η Best Western καθώς και τα clubs Mediterranean και το Robinson club.

Όπως αναφέρθηκε, το 37% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εκμεταλλεύεται πάνω από μια ξενοδοχειακές μονάδες που βρίσκονται σε διαφορετικό γεωγραφικό διαμέρισμα, έχουν διαφορετική δυναμικότητα ή ανήκουν σε διαφορετική κατηγορία.

Αν και οι περιπτώσεις αυτές, δεν είναι αριθμητικά πάρα πολλές, η ICAP (1999, 2001, 2002), για τη διευκόλυνση της ανάλυσης κατατάσσει τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με βάση τα ειδικά χαρακτηριστικά της μεγαλύτερης σε δυναμικότητα (αριθμός κλινών) ξενοδοχειακής μονάδας. Η προαναφερόμενη μέθοδος κατάταξης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πάνω από μία μονάδες με διαφορές στα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα, έχει χρησιμοποιηθεί και σε ορισμένες άλλες έρευνες (Mia και Patier, 2001; Schmidgall, Borchgreving και Zahl-Begnum, 1996; Collier και Gregory, 1995) και έχουν δημοσιευτεί σε έγκυρα επιστημονικά τουριστικά περιοδικά, όπως το “Hospitality Management”, το “International Journal of Contemporary Hospitality Management” και το “The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly”.

Σύμφωνα με την έρευνα της ICAP (2002), τα ειδικά χαρακτηριστικά των μεγαλύτερων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι τα ακόλουθα:

Αναφορικά με τη κατηγορία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων το 34% ανήκει στην κατηγορία των πέντε αστερών (lux, AA'), το 59% στην κατηγορία των 4 αστερών (A') και το υπόλοιπο 7% στην κατηγορία των 3 αστερών (B'). Σχετικά με την γεωγραφική κατανομή των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, το 30% δραστηριοποιούνται στην περιφέρεια της Κρήτης, το 28% στην περιφέρεια του Αιγαίου, το 16% στην Αττική, το 9% στην Μακεδονία, στην περιφέρεια του Ιονίου το 10% και το υπόλοιπο 7% στις λοιπές περιφέρειες της χώρας μας.

Όσον αφορά τη δυναμικότητα σε κλίνες, το 67% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχει δυναμικότητα πάνω από 500 κλίνες, το 13% πάνω από 350 – 500 κλίνες, το 9% έχει δυναμικότητα κάτω από 200 κλίνες και το υπόλοιπο 11% 200-350 κλίνες.

Το 57% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι ιδιωτικές επιχειρήσεις, το 26% ανήκουν σε κάποια εθνική αλυσίδα, ενώ το 17% σε κάποια πολυεθνική.

Αναφορικά με τον κύκλο εργασιών τους, το 13% των ξενοδοχείων έχει καθαρές πωλήσεις πάνω από 15.000€, το 9% 10.000 – 15.000€, το 28% έχει 5.000 – 10.000€, ενώ το υπόλοιπο 50% έχει κύκλο εργασιών κάτω από 5.000€.

Επιπρόσθετα, η ICAP (2002), παρέχει και ορισμένα άλλα δεδομένα για τον κλάδο, που αφορούν τον κύκλο εργασιών και καθώς και των αριθμό των κλινών των μεγαλύτερων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Κριτήριο	Μέση Τιμή	Ελάχιστο	Μέγιστο	Τυπική Απόκλιση
Κύκλος Εργασιών	9.510.714	3.259.212	96.317.707	10.226.521,4
Αριθμός Κλινών	620,4	35	1671	285,2

Πίνακας 5.1: Χαρακτηριστικά κριτηρίων πληθυσμού για τον κύκλο εργασιών και τον αριθμό των κλινών.

5.2.2. Συλλογή δεδομένων και επιλογή δείγματος.

Με βάση τον παραπάνω περιορισμό (limitation), το ότι δηλαδή η έρευνα θα πραγματοποιηθεί μόνο στις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις όπως αυτές ορίζονται από την ICAP, αποφασίστηκε να υιοθετηθεί η απογραφική μέθοδος για τη συλλογή των πληροφοριών. Η επιλογή της μεθόδου αυτής, γίνεται όταν ο πληθυσμός είναι μικρός και μπορεί εύκολα να προσεγγιστεί. Μάλιστα πρέπει να αναφερθεί, ότι η μέθοδος αυτή έχει χρησιμοποιηθεί και σε αντίστοιχες τουριστικές έρευνες (Μία και Patier, 2001; Schmidgall, Borchgreving και Zahl- Begnum, 1996; Sharma 2002). Αν αντίθετα ο πληθυσμός ήταν μεγάλος, θα επιλεγόταν η μέθοδος της στρωματοποιημένης δειγματοληψίας (simple random sampling) με βάση τις γεωγραφικές περιφέρειες, όπως χρησιμοποιείται και από την ICAP για την χρηματοοικονομική ανάλυση του κλάδου.

Έτσι, στάλθηκε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στους οικονομικούς διευθυντές⁸³ των 138 μεγαλύτερων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια το ερωτηματολόγιο συνοδευόμενο με μία επιστολή υπογεγραμμένη από τον επιβλέποντα καθηγητή της διατριβής. Η επιστολή αυτή, παρουσίαζε το σκοπό και το φορέα της έρευνας και τους ζητούσε να γνωστοποιήσουν τον ενδιαφέρον τους σχετικά με τη συμμετοχή τους ή όχι στην έρευνα. Οι οικονομικοί διευθυντές είχαν τη δυνατότητα να διαβιβάσουν το ερωτηματολόγιο σε οποιοδήποτε άλλο στέλεχος της επιχείρησης, αν έκριναν ότι εκείνοι δεν είναι αρμόδιοι για τη συμπλήρωση του.

⁸³ Σε όλες τις εμπειρικές έρευνες που αφορούν το ευρύτερο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής και της Χρηματοοικονομικής Διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων το ερωτηματολόγιο στάλθηκε στους οικονομικούς διευθυντές (Μία και Patier, 2001; Schmidgall, Borchgreving και Zahl- Begnum, 1996; Collier και Gregory, 1995).

Θα πρέπει να σημειωθεί, πως σε πολλές έρευνες που αφορούν της χρήση των λογιστικών πληροφοριών από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων ή γενικά για τη χρήση της πληροφορίας από τα στελέχη της επιχείρησης γενικότερα, ερωτήθηκαν οι οικονομικοί διευθυντές (Cagwin και Bowman, 2002; Nikolaou, 2001; Lukka και Granlund, 1996).

Μετά από δεκαπέντε ημέρες από την αποστολή του ερωτηματολογίου και της συνοδευτικής επιστολής, ο ερευνητής επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τους οικονομικούς διευθυντές των 138 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για να πληροφορηθεί για την πρόθεση τους σχετικά με τη συμμετοχή στη έρευνα.

Η έρευνα έλαβε χώρα από τον Μάρτιο έως το Δεκέμβριο του 2003. Το χρονικό διάστημα θεωρείται αρκετά μεγάλο, ήταν όμως απαραίτητο ώστε να υπάρχει συμμετοχή, όσο το δυνατό, από περισσότερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που βρίσκονται στις μεγαλύτερες 138 ξενοδοχειακές μονάδες βάσει κύκλου εργασιών, σύμφωνα πάντα με τα δεδομένα της ICAP.

Θα πρέπει να σημειωθεί, ότι ο ερευνητής έστειλε μία επιστολή υπενθύμισης στους οικονομικούς διευθυντές που είχαν δηλώσει ότι επιθυμούσαν να συμμετέχουν στην έρευνα και τους ζητούσε τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Παράλληλα, ήρθε σε τηλεφωνική επαφή μαζί τους, ώστε να καθοριστεί η ημερομηνία αποστολής ή παραλαβής των ερωτηματολογίων.

Οι οικονομικοί διευθυντές δήλωσαν στον ερευνητή εντυπωσιασμένοι από την έρευνα, ανέφεραν ότι γίνεται για πρώτη φορά στην ξενοδοχειακή βιομηχανία και ζήτησαν αντίγραφο των αποτελεσμάτων της.

Στο παράρτημα της διατριβής καταγράφονται σε σχετικό πίνακα αναλυτικά η επωνυμία των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη διεξαγωγή της έρευνας.

Θα πρέπει να αναφερθεί, πώς οι κυριότεροι λόγοι που παρουσιάστηκαν στον ερευνητή από τους οικονομικούς διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δε συμμετείχαν τελικά στην έρευνα ήταν ο υπερβολικός φόρτος εργασίας και η έλλειψη ελεύθερου χρόνου.

Το ποσοστό απαντήσεων (response rate) ανήλθε σε 72,4%. Το παραπάνω ποσοστό ανταπόκρισης, αν συγκριθεί με παρόμοιες λογιστικές και κοστολογικές έρευνες που έλαβαν χώρα σε Ευρώπη και Αμερική θεωρείται ιδιαίτερα ικανοποιητικό και οφείλεται κυρίως στην επιμονή και στην υπομονή που έδειξε ο ερευνητής για το αποτέλεσμα της έρευνας. Αναφέρονται ενδεικτικά τα ποσοστά ανταπόκρισης σε σχετικές έρευνες, όπως του Drury (1993, 24%), του Evants και Ashworth (1996, 20%), Groot (1999, 24.4%), Hadma (1998, 41.8%), Innes και Mitchell (1991, 26%), Joseph (1996, 31%), Laitinen (1995, 44%), Venieris, Cohen και Kairmenaki (2003, 31.1%), Schmidgall, Borchgreving και Zahl- Begnum (1996, 55%), Σπαθής (1996, 36,6%).

Για να ελεγχθεί, η αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος, αν δηλαδή τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων του δείγματος ($n = 100$) είναι ίδια με εκείνα του πληθυσμού ($N = 138$), ακολουθήθηκε στατιστική σύγκριση. Τα χαρακτηριστικά που επιλέχθηκαν ήταν το γεωγραφικό διαμέρισμα, η δυναμικότητα σε κλίνες, η κατηγορία, ο τύπος και ο κύκλος εργασιών. Τα χαρακτηριστικά αυτά γνωρίσματα έχουν επιλεγεί και σε ορισμένες άλλες έρευνες που πραγματοποιήθηκαν στην Ευρώπη και στην Αμερική σε μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Έτσι, συγκρίθηκαν οι μέσες τιμές των πέντε παραπάνω μεταβλητών – κριτηρίων μεταξύ του αριθμού των επιχειρήσεων που ανταποκρίθηκαν. Για τον έλεγχο των υποθέσεων αυτών, επειδή η κατανομή του πληθυσμού δεν μπορεί να θεωρηθεί κανονική, θα χρησιμοποιηθεί ο μη παραμετρικός έλεγχος X^2 (Chi – Square) (Zikmund, 1994; Sincich, 1994; Ζαχαροπούλου, 1992; Αγγελής, 1997).

Οι μεταβλητές γεωγραφικό διαμέρισμα, κατηγορία και τύπος της ξενοδοχειακής επιχείρησης, είναι ποιοτικές μεταβλητές, ενώ αντίθετα οι μεταβλητές αριθμός κλινών και κύκλος εργασιών είναι ποσοτικές.

Αρχικά θα ελέγξουμε τις υποθέσεις που αφορούν τις ποιοτικές μεταβλητές. Θα ελεγχθούν τρεις υποθέσεις:

H_{10}^{84} : το πλήθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του δείγματος σε κάθε γεωγραφικό διαμέρισμα είναι ανάλογο του συνολικού πληθυσμού κάθε γεωγραφικού διαμερίσματος.

H_{20} : το πλήθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του δείγματος που ανήκει σε κάθε κατηγορία είναι ανάλογο του συνολικού πληθυσμού κάθε κατηγορίας.

H_{30} : το πλήθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του δείγματος κάθε τύπου ξενοδοχείου είναι ανάλογο του συνολικού πληθυσμού κάθε τύπου ξενοδοχείου.

Μεταβλητή	X^2	p	Απόρριψη – Αποδοχή ερευνητικής υπόθεσης
Γεωγραφικό Διαμέρισμα	0,297	0,998	Αποδοχή υπόθεσης H_{10}
Κατηγορία	0,160	0,923	Αποδοχή υπόθεσης H_{20}
Τύπος	0,896	0,639	Αποδοχή υπόθεσης H_{30}

Πίνακας 5.2: Έλεγχος ερευνητικών υποθέσεων για την αντιπροσωπευτικότητα των ποιοτικών μεταβλητών του δείγματος.

⁸⁴ Οι αντίστοιχες εναλλακτικές υποθέσεις (H_1), έχουν τη μορφή άρνησης των παραπάνω προτάσεων.

Από τον Πίνακα 5.2, διαπιστώνουμε ότι δεν μπορούμε να απορρίψουμε τις μηδενικές υποθέσεις, που σημαίνει πως το δείγμα της έρευνας είναι αντιπροσωπευτικό όσον αφορά το γεωγραφικό διαμέρισμα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, τη κατηγορία και τον τύπο των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα, αφού τα ποσοστά αυτά είναι ανάλογα με εκείνα του πληθυσμού.

Στη συνέχεια, θα ελεγχθεί η αντιπροσωπευτικότητα των ποσοτικών μεταβλητών των ξενοδοχείων που συμμετείχαν στην έρευνα, δηλαδή η δυναμικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και ο κύκλος εργασιών.

Αρχικά, θα πρέπει να διαπιστώσουμε αν οι τιμές των μεταβλητών στο δείγμα μας είναι τυχαίες από τον πληθυσμό σύμφωνα με τα δεδομένα της ICAP, για το λόγω αυτό θα χρησιμοποιήσουμε έναν μη παραμετρικό έλεγχο, που είναι γνωστός ως το κριτήριο των ροών (run test) (Αγγελής, 1997).

Runs Test

	Αριθμός Κλινών	Κύκλος Εργασιών
Test Value ^a	600,00	5171495
Cases < Test Value	49	50
Cases >= Test Value	51	50
Total Cases	100	100
Number of Runs	50	50
Z	-,197	-,201
Asymp. Sig. (2-tailed)	,844	,841

a. Median

Πίνακας 5.3: Έλεγχος τυχαιότητας δεδομένων δείγματος από τον πληθυσμό.

Από τον Πίνακα 5.3, παρατηρούμε πως τα δεδομένα μας όσον αφορά το κύκλο εργασιών καθώς και τον αριθμό των κλινών του δείγματος που προέρχονται από τον πληθυσμό είναι τυχαία.

Στη συνέχεια θα ελεγχθούν οι υποθέσεις:

$H_{40} : \mu_{\text{(κύκλου εργασιών)}} = \mu_0_{\text{(κύκλου εργασιών)}}$ δηλαδή, δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη μέση τιμή του κύκλου εργασιών μεταξύ των πληθυσμού και του δείγματος.

$H_{50} : \mu_{\text{(αριθμός κλινών)}} = \mu_0_{\text{(αριθμός κλινών)}}$, δηλαδή, δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη μέση τιμή του αριθμού των κλινών μεταξύ του πληθυσμού και του δείγματος.

Η κατανομή του πληθυσμού επειδή δε μπορεί να υποθεθεί κανονική, αλλά το μέγεθος του δείγματος είναι μεγαλύτερο από 50, η διακύμανση αντικαθίσταται με την εκτίμηση της τυπικής απόκλισης (s) του δείγματος.

Το κριτήριο απόφασης:⁸⁵ η τυχαία μεταβλητή ακολουθεί, σύμφωνα με το κεντρικό οριακό θεώρημα, την κανονική κατανομή N (0,1)

$$Z = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\sigma_x} = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\sigma / \sqrt{n}} \approx \frac{\bar{x} - \mu_0}{s / \sqrt{n}}$$

όπου :

X = μέση τιμή δείγματος

μ_0 = μέση τιμή πληθυσμού

s = τυπική απόκλιση δείγματος

σ = τυπική απόκλιση πληθυσμού

n = δείγμα

Στον Πίνακα 5.4, παρουσιάζεται η μέση τιμή και η τυπική απόκλιση καθώς και η ελάχιστη και η μέγιστη τιμή του κύκλου εργασιών και της δυναμικότητας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα.

Κριτήριο	Μέση Τιμή	Ελάχιστο	Μέγιστο	Τυπική Απόκλιση
Κύκλος Εργασιών	9.178.807,79	3.259.212	96.317.707	11.426.521,619
Αριθμός Κλινών	637,45	35	1671	319,503

Πίνακας 5.4: Χαρακτηριστικά κριτηρίων δείγματος για τον κύκλο εργασιών και των αριθμό των κλινών.

Μεταβλητή	Z	Απόρριψη – Αποδοχή ερευνητικής υπόθεσης
Κύκλος Εργασιών	0,29	Αποδοχή υπόθεσης H ₄₀
Αριθμός Κλινών	0,54	Αποδοχή υπόθεσης H ₅₀

Πίνακας 5.5: Έλεγχος στατιστικών υποθέσεων για την αντιπροσωπευτικότητα των ποσοτικών μεταβλητών του δείγματος.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου για τη μέση τιμή του κύκλου εργασιών και του αριθμού των κλινών δείχνουν πως δεν μπορούμε να απορρίψουμε τις μηδενικές

⁸⁵ Το κριτήριο απόφασης είναι: για $\alpha = 0,05$ και $\alpha/2 = 0,025$ έχουμε $Z_{1-\alpha/2} = Z_{0,975} = 1,96$ (Από τους πίνακες της κατανομής Z). Αν $Z < 1,96$ δεν απορρίπτεται η H₀.

υποθέσεις. Συνεπώς δεν είναι υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ του κύκλου εργασιών και του αριθμού των κλινών με τις αντίστοιχες τιμές των επιχειρήσεων που αποτελούν τον πληθυσμό.

5.3. Δομή των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου και επιλογή του μέσου λειτουργοποίησης⁸⁶ των μεταβλητών.

Με βάση τους αντικειμενικούς στόχους της έρευνας και τη διατύπωση τους σε ερευνητικές υποθέσεις, καθορίστηκε η δομή του ερωτηματολογίου και έγινε η επιλογή των ερωτήσεων. Για την καλύτερη διάταξη και εμφάνιση του ερωτηματολογίου δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στα παρακάτω σημεία:

- να έχει όσο το δυνατόν πιο επαγγελματική και φιλική εμφάνιση.
- να είναι όσο το δυνατόν πιο κατανοητό και εύκολο να απαντηθεί.
- να είναι ευδιάκριτες οι θεματικές του ενότητες.
- να διευκολύνει με το μέγεθος του τη συνεργασία για τη συμπλήρωση του.

Για την επιλογή των ερωτήσεων αλλά και για τον καθορισμό της δομής του ερωτηματολογίου, μελετήθηκαν παρόμοιες έρευνες που έγιναν σε Ευρώπη και Αμερική. Ο περιορισμένος αριθμός ερευνών στο αντικείμενο της Λογιστικής των Τουριστικών Επιχειρήσεων παγκοσμίως, αύξησε τη σπουδαιότητα και το ερευνητικό ενδιαφέρον της μελέτης.

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από 5 ενότητες. Η πρώτη ενότητα αναφέρεται στον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων από τις ξενοδοχειακές μονάδες. Μέχρι σήμερα δεν έχει παρουσιαστεί καμία έρευνα στην Ελλάδα, σχετικά με το αν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις προσδιορίζουν εσωλογιστικά το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα. Συνεπώς, βασικός σκοπός των ερωτήσεων της ενότητας αυτής είναι η πληροφόρηση για το αν οι ξενοδοχειακές μονάδες προσδιορίζουν βραχύχρονα αναλυτικά αποτελέσματα, πως και πότε τα προσδιορίζουν καθώς και αν καταρτίζουν ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις.

Όπως αναφέρθηκε στη γενική επισκόπηση της βιβλιογραφίας, ο προσδιορισμός του κόστους μπορεί να γίνεται είτε εσωλογιστικά, είτε εξωλογιστικά (Druy, 1993; Baily, 1991; Hopper, 1992). Στη χώρα μας, η Λογιστική του Κόστους και των Αναλυτικών Αποτελεσμάτων μπορεί να λειτουργήσει με δύο σύστημα, εκείνο της Αυτονομίας και εκείνο της Συλλειτουργίας (Π.Δ. 1123/1980, άρθρου 1, παράγραφο

⁸⁶ Καλείται η διαδικασία μετατροπής των εννοιών σε μεταβλητές (Δημητριάδη, 1999).

1.100). Ο Burns (1996), οι Drury και Tayles (1997) καθώς και οι O’Dea και Clarke (1994) σε εμπειρικές έρευνες που πραγματοποίησαν διαπίστωσαν πως το κόστος και να αναλυτικά αποτελέσματα καθώς και οι ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις (interim financial statements) μπορούν να παράγονται είτε σε μηνιαία, διμηνιαία, τριμηνιαία, είτε σε εξαμηνιαία χρονική βάση.

Οι ερωτήσεις της δεύτερης ενότητας αφορούν την κοστολογική οργάνωση των ξενοδοχειακών μονάδων καθώς και τη διαδικασία κοστολόγησης που ακολουθούν. Η σπουδαιότητα της κοστολογικής διάρθρωσης των επιχειρήσεων, η οποία μπορεί να είναι σε κέντρα κόστους – κύρια και βοηθητικά – , κέντρα εσόδων, κέντρα κέρδους και κέντρα επένδυσης, σύμφωνα με έρευνες στην Ευρώπη και στην Αμερική (Kaplan, 1988; Drury, 1993; Baily, 1991; Hopper, 1992; Scappens, 1996; Haldma, 1998; Ask και Ax, 1992; Gundlund και Lukka, 1998a; 1998b), συμβάλει αποτελεσματικά στον έλεγχο, στην αξιολόγηση και στη βελτίωση της επίδοσης της επιχείρησης, τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας. Τα κέντρα κόστους και τα κέντρα κέρδους που μπορούν να λειτουργήσουν στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν παρουσιαστεί τόσο από τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (USALI, 1996), όσο και από ορισμένους άλλους συγγραφείς (Burgess, Hampton, Price και Rooper 1995; Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 1991; Collier και Gregory A, 1995; Damitio, 1991; Dunn και Brooks, 1990; Fenton και Parkinson, 1989).

Επιπλέον, στη δεύτερη ενότητα συμπεριλαμβάνονται ερωτήσεις που αφορούν τα κριτήρια κατανομής (cost drivers) του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους της παραγωγικής λειτουργίας στα κύρια κέντρα κόστους καθώς και στον τρόπο μερισμού του έμμεσου κόστους. Ο Kaplan και ο Cooper (1998) υποστηρίζουν πως οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών έχουν πολλά βοηθητικά κέντρα κόστους και πρέπει να δίδουν μεγάλη βαρύτητα στην παρακολούθηση του κόστους των τμημάτων υποστήριξης. Σύμφωνα με τη διεθνή αρθρογραφία και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (Ε.Γ.Λ.Σ., 1986), το κόστος των τμημάτων υποστήριξης πρέπει να κατανέμεται στα κύρια κέντρα κόστους με ορισμένα κριτήρια – κλειδες μερισμού. Η επιλογή του κατά περίπτωση κριτηρίου μερισμού, συμβάλει άμεσα στον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Για αυτό ακριβώς, πολλές έρευνες ασχολούνται με τις κλειδες μερισμού του έμμεσου κόστους στα παραγωγικά τμήματα (Drury, 2000; Clarke, 1992; Bjornenak, 1997, Ballas και Venieris, 1996; Chinquini, 1999; Yoshikawa, 1989). Στη διεθνή βιβλιογραφία, έχουν παρουσιαστεί οι κλειδες μερισμού που χρησιμοποιούνται ειδικά

για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (USALI, 1996; Coltman, 1998; Enz, Potter και Singuaw, 1999; Fay, Rhoads και Rosenblatt R., 1976; Graham και Harris, 1999; Harris και Hazzard, 1992; Harris, 1992b; Howarth και Leisure, 1978; Kotas και Conlan, 1997; Schmidgall R., 1995), που είναι οι ώρες ή το κόστος της άμεσης εργασίας της παραγωγική λειτουργίας, οι καθαρές πωλήσεις των κέντρων κέρδους, τα τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει κάθε εκμετάλλευση, οι ποσότητες των διακινούμενων υλικών, το ολικό άμεσο κόστος των κέντρων κέρδους κ.ο.κ. Παράλληλα, στην συμπεριλαμβάνεται ερώτηση σχετικά με τον καταλογισμό στο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών των ΓΒΕ. Το κόστος αυτό, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Drury, 2000; Kaplan, 1988) μπορεί να γίνει με τον καταλογισμό των πραγματικών εμμέσων εξόδων της λειτουργίας παραγωγής ή με τη χρήση του συστήματος της ορθολογικής επιβάρυνσης του κόστους (κανονική κοστολόγηση).

Παράλληλα στην ενότητα αυτή, περιλαμβάνονται ερωτήσεις που έχουν σκοπό να διερευνήσουν αν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα προσδιορίζουν επαρκείς πληροφορίες για το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα, τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, όπως αυτή παρουσιάστηκε στο δεύτερο κεφάλαιο της διατριβής, αλλά και με βάση τα αποτελέσματα της εμπειρική έρευνας που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες και καθηγητές της Λογιστικής, καταλήξαμε στο συμπέρασμα πως η πληρότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους διασφαλίζεται με την παρακολούθηση των εσόδων κατά πηγή προέλευσης και κατηγορία, το κόστος κατ' είδος δαπάνης και κατά τη μεταβλητότητα του, το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση καθώς και το αποτέλεσμα ανά κέντρο κέρδους, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.

Στη διεθνή αρθρογραφία έχουν παρουσιαστεί πολλές έρευνες (Bromwich και Inoua, 1994; Clarke, 1992; Drury, 1993; Kellet και Sweeting, 1991; Lukka και Grandlund, 1996; Murphy και Braund, 1990; Sorensen και Israelsen, 1994; Theunisse, 1992;) που καταλήγουν στο συμπέρασμα πως η παρακολούθηση της δομής του κόστους είναι απολύτως χρήσιμη για τη λήψη πολυάριθμων αποφάσεων. Παράλληλα, η διερεύνηση της σχέσης άμεσου και έμμεσου κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών και παραγόμενων προϊόντων οδηγεί στην εξαγωγή συμπερασμάτων για την ακρίβεια του (Drury και Tayles, 2000; Innes και Mitchell, 1991; 1995; Venieris, Cohen και Kairmenaki, 2003). Η έρευνα αυτή έχει ως σκοπό να διαπιστώσει το αν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα γνωρίζουν τη σύνθεση του κόστους τους, να

την καταγράψει και να τη συγκρίνει με την αντίστοιχη δομή κόστους των επιχειρήσεων που ανήκουν σε άλλους κλάδους της ελληνικής οικονομίας καθώς και με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε άλλες χώρες.

Όπως αναφέρθηκε στη γενική επισκόπηση της βιβλιογραφίας, αλλά και με βάση τα αποτελέσματα της ποιοτικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες και σε καθηγητές της Λογιστικής, για τον προσδιορισμό έγκυρων (ορθών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι απαραίτητη η χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εσόδων, εξόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού. Η χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν διάσταση στο χρόνο πραγματοποίησης και εκκαθάρισης τους μπορεί να γίνεται το κύκλωμα της Χρηματοοικονομικής ή της Αναλυτικής Λογιστικής (Ε.ΓΛΣ, 1986).

Ακόμη, στη δεύτερη ενότητα του ερωτηματολογίου έχουν ενσωματωθεί ερωτήσεις που αφορούν τις μεθόδους – τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Οι μέθοδοι κοστολόγησης που επιλέχθηκαν είναι εκείνες που έχουν καταγραφεί σε όλες σχεδόν τις εμπειρικές έρευνες, δηλαδή η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγησης, η άμεσης ή μεταβλητή κοστολόγησης, η κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες και η πρότυπη κοστολόγηση (Clarke, 1992; Drury, 1993; Lukka και Grandlund, 1996; Venieris, Cohen και Kairmenaki, 2003; Malmi, 1996).

Η ερώτηση σχετικά με την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing) από τις ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη μια και αντανάκλα ουσιαστικά τη χρήση από τις επιχειρήσεις του κλάδου σύγχρονων τεχνικών κοστολόγησης οι οποίες αρχίζουν να εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις άλλων κλάδων στην Ελλάδα και στη Ευρώπη (Adersen και Rodhe, 1994; Bhimani και Pigot, 1992; Burns και Yazdifar, 2001; Cobb, 1992; Groot, 1999; 2000; Malmi, 1996; 1999; Yakhou και Dorweiler, 1995; Venieris, Cohen και Kairmenaki, 2003). Με άλλα λόγια, ο ερευνητής επιθυμεί να διερευνήσει το αν η ξενοδοχειακή βιομηχανία, καθώς και με τι ρυθμούς, ακολουθεί τους άλλους κλάδους της ελληνικής βιομηχανίας σχετικά με τις τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στη κοστολογική διαδικασία.

Στη διεθνή αρθρογραφία, οι κυριότεροι λόγοι για τη μη υιοθέτηση του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι ότι η ποιότητα πληροφόρησης που παρέχεται από υφιστάμενο κοστολογικό τους σύστημα θεωρείται

ικανοποιητική από τα διοικητικά στελέχη (Bescos και Mendoza, 1995), ότι το κόστος υλοποίησης του είναι υψηλό, ότι οι επιχειρήσεις δεν διαθέτουν τους πόρους και τις γνώσεις για την εφαρμογή του, ότι δεν ταιριάζει με την κουλτούρα της επιχείρησης ή ότι δεν υπάγεται στην άμεσες προτεραιότητες της (Iness και Mitchell, 1995). Παράλληλα, σε ορισμένες άλλες έρευνες έχουν παρουσιαστεί και ορισμένοι άλλοι λόγοι μη αποδοχής του σύγχρονου αυτού κοστολογικού συστήματος, όπως η έλλειψη υποστήριξης του από την ανώτατη διοίκηση ή τα στελέχη της επιχείρησης (Dub, 1997), η απουσία διαθέσιμου χρόνου για την εξέταση της αξίας της εφαρμογής του εν λόγω συστήματος, καθώς και το γεγονός ότι οι διοικήσεις των επιχειρήσεων δεν έχουν πειστεί για την αποτελεσματικότητα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (Clarke, Hill και Stevens, 1999).

Το κόστος αδράνειας, σύμφωνα με την ποιοτική έρευνα, είναι κατά το μεγαλύτερο μέρος σταθερό κόστος αλλά υπάρχει και ένα μικρό μέρος του το οποίο είναι ημιμεταβλητό. Ο κοστολογικός του χειρισμός επηρεάζει τον ακριβή προσδιορισμό των βραχύχρονων αναλυτικών αποτελεσμάτων. Το κόστος συντήρησης αποτελεί σημαντικό μέρος του σταθερού κόστους αδράνειας των παραθεριστικών ξενοδοχείων (resorts), αφού ουσιαστικά αντανάκλα την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών (Shiming και Burnett, 2002; Stipanuk, 2001). Το κόστος αυτό, πρέπει σύμφωνα με την ποιοτική έρευνα, αφού προϋπολογίζεται να κατανέμεται μόνο στους μήνες δραστηριότητας της επιχείρησης.

Η τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει ερωτήσεις για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, οι τύποι του κόστους που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στην επίλυση προβλημάτων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι το άμεσο κόστος (direct - marginal cost)⁸⁷, το διαφορικό κόστος (differential cost)⁸⁸, το κόστος ευκαιρίας (opportunity cost)⁸⁹ και η ανάλυση του

⁸⁷ Το άμεσο κόστος συνδέεται με την κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών κόστους κατά λειτουργική υποδιαίρεση και δραστηριότητα, με τον έλεγχο του πραγματικού κόστους του τμήματος με βάση τον ελαστικό προϋπολογισμό του, με την άσκηση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, με τον καθορισμό της τιμής πώλησης μιας νέας υπηρεσίας, με την προώθηση των παρεχόμενων υπηρεσιών με βάση το περιθώριο του κέρδους αντί του μικτού κέρδους κ.ο.κ.

⁸⁸ Οι κυριότερες αποφάσεις που εξυπηρετούνται από το διαφορικό κόστος είναι εκείνες που συνδέονται με τον καθορισμό διαφορικών τιμών πώλησης των παρεχόμενων υπηρεσιών, με την παραγωγή ή αγορά ενός προϊόντος ή μέρους αυτού, με την αποδοχή – απόρριψη μιας προσφοράς ενός πρακτορείου ταξιδίων, για τη διακοπή της παροχής μιας υπηρεσίας, με την αποδοτικότητα –

κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος⁹⁰ (cost – profit – volume – analysis) (Kotas και Conlan 1997; Eyster, 1974, Greenberg, 1986; Lezure, 1982; Phillips, 1994).

Η επόμενη ερώτηση αναφέρεται στους λειτουργικούς αριθμοδείκτες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και για την αξιολόγηση των φορέων ευθύνης τους. Οι δείκτες αυτοί, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, μπορούν να ομαδοποιηθούν σε δείκτες πληρότητας, δείκτες εσόδων, δείκτες κόστους και δείκτες κέρδους (Χυτήρης, 1995; Kotas, 1982; Schmidgall, Geller, Ilvento, 1993, Schmidgall, 1988).

Με βάση τη βιβλιογραφία και τις εμπειρικές έρευνες, οι προϋπολογισμοί των τμημάτων μπορούν να συντάσσονται από τα στελέχη και να εγκρίνονται από τη διοίκηση (bottom – up approach), να επιβάλλονται από τη διοίκηση στα στελέχη (top – down approach), ή να γίνεται συνδυασμός των προαναφερόμενων μεθόδων (Schmidgall, 1988; Schmidgall, Geller, Ilvento, 1993; Russo, 1990; Harris, 1992b, Defranco, 1997; Poorani, 1996).

Η τέταρτη ενότητα του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει ερωτήσεις που έχουν ως κύριο σκοπό τη διερεύνηση της στάσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους. Σκοπός των ερωτήσεων της ενότητας αυτής είναι ακόμη η διερεύνηση των απόψεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε δύο ομάδες, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

κερδοφορία πελατών, με την επιλογή του καταλληλότερου συστήματος ενδοεπιχειρηματικών τιμολογήσεων, με τη διατήρηση ή αντικατάσταση εξοπλισμού κ.ο.κ.

⁸⁹ Οι αποφάσεις που λαμβάνονται με τη χρήση του κόστους ευκαιρίας συνδέονται με την αγορά ή κατασκευή ενός προϊόντος ή μερών αυτών, με τη διακοπή ή συνέχιση της λειτουργίας ενός τμήματος, με την αποδοχή – απόρριψη μιας προσφοράς ενός πρακτορείου ταξιδιών, με τη διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων στα πλαίσια των υφιστάμενων πόρων, με την επιλογή της βέλτιστης αξιοποίησης ταμειακών διαθεσίμων, με την επιλογή του τρόπου χρηματοδότησης επενδυτικών προγραμμάτων.

⁹⁰ Η ανάλυση του κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του νεκρού σημείου της επιχείρησης (Break Even Point -BEP) σε αξία και σε διανυκτερεύσεις (room nights), στον υπολογισμό της λειτουργικής μόχλευσης (operating leverage) και στην επίδραση της στον αποτέλεσμα της επιχείρησης μέσω της αναδιάρθρωσης του κόστους της καθώς και στον προσδιορισμό της επίδρασης που ασκείται στο αποτέλεσμα και στο σημείο αδιαφορίας από την μεταβολή ενός ή περισσοτέρων παραγόντων που το διαμορφώνουν (sensitivity analysis) που είναι η τιμή πώλησης των παρεχόμενων υπηρεσιών, το ολικό σταθερό κόστος, η σύνθεση των πωλήσεων κ.ο.κ. Επιπρόσθετα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιλογή μεταξύ μεθόδων ή διαδικασιών παραγωγής που έχουν διαφορετική σύνθεση κόστους, την αξιοποίηση διαφόρων δυνατοτήτων προώθησης πωλήσεων και για την άσκηση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής.

Για τη μέτρηση της στάσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλλουν στην παροχή τους, χρησιμοποιήθηκαν τα αποτελέσματα της ποιοτικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε στους εμπειρογνώμονες.

Για τη λειτουργοποίηση της έννοιας της στάσης των επιχειρήσεων απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους της, λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις που έχουν αναφερθεί στη βιβλιογραφία για το θέμα αυτό (Kotas, 1973; 1982; Potter και Schmidgall 1999; None και Griffin, 1997; Adams και Kwansa, 1992; Harris, 1995; 1992a; Olsen και Roper, 1998; Kotas και Wanhil, 1981) καθώς και με βάση τις μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν σε άλλες εμπειρικές έρευνες για τη λειτουργοποίηση της έννοιας αυτής και είχαν υψηλό επίπεδο αξιοπιστίας (Chenhall, και Langfield-Smit, 1988; Jermias και Gani, 2004)⁹¹ Για την εγκυρότητα όμως της μέτρησης, ζητήθηκε από τους εμπειρογνώμονες να διατυπώσουν την άποψη τους σχετικά με τη μέτρηση της έννοιας αυτής.

Οι μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για τη μέτρηση της στάσης των επιχειρήσεων απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, επιλέχθηκαν κατόπιν μελέτης της βιβλιογραφίας (Kotas και Conlan 1997; Eyster, 1974, Greenberg, 1986; Lezure, 1982; Phillips, 1994) καθώς και με βάση τις μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν σε άλλες εμπειρικές έρευνες για τη λειτουργοποίηση της έννοιας αυτής και είχαν υψηλό επίπεδο αξιοπιστίας (Scapens, 1996; Ask, 1996)⁹². Παράλληλα, όμως για την εγκυρότητα της μέτρησης, ζητήθηκε από τους εμπειρογνώμονες να διατυπώσουν την άποψη τους σχετικά με την επιλογή μέσου λειτουργοποίησης της έννοιας αυτής.

Η άποψη των επιχειρήσεων για τη σχέση κόστους - οφέλους από την παραγωγή ποιοτικών πληροφοριών (Hynonen, 2003; Lodh και Gaffikin, 2003) γίνεται σύμφωνα με παρόμοιες εμπειρικές έρευνες με μία μόνο μεταβλητή.

Η πέμπτη και τελευταία ενότητα του ερωτηματολογίου, περιλαμβάνει ερωτήσεις που αφορούν ειδικά χαρακτηριστικά της ξενοδοχειακής επιχείρησης καθώς και για το διοικητικό στέλεχος που συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο. Τα ειδικά χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών μονάδων που επιλέχθηκαν είναι το γεωγραφικό διαμέρισμα, η κατηγορία, η δυναμικότητα των ξενοδοχείων εκφρασμένη σε κλίνες, η κατηγορία, ο

⁹¹ Ο συντελεστής α- Cronbach ήταν στις έρευνες αυτές το 0,87.

⁹² Ο συντελεστής α- Cronbach ήταν στις έρευνες αυτές το 0,92.

τύπος και ο κύκλος εργασιών. Τα παραπάνω χαρακτηριστικά, έχουν παρουσιαστεί σε όλες τις έρευνες που έχουν δημοσιευτεί στη διεθνή αρθρογραφία στο ευρύτερο αντικείμενο της λογιστικής των τουριστικών επιχειρήσεων (Mia και Patier, 2001; Schmidgall, Borchgreving και Zahl- Begnum, 1996; Sharma 2002; ICAP, 1999; 2001; 2002). Η λειτουργοποίηση των εννοιών αυτών στηρίχθηκε στον τρόπο μέτρησης που χρησιμοποιήθηκε στις προαναφερόμενες έρευνες.

Παράλληλα στην ενότητα αυτή, συμπεριλήφθηκαν και ερωτήσεις που είχαν σκοπό τα καταγράψουν και ορισμένα άλλα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής οργάνωσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, όπως η χρήση συστημάτων διαχείρισης επιχειρησιακών πόρων (ERP systems), η λειτουργία συστήματος εσωτερικού ελέγχου και ο αριθμός των μονίμων στελεχών που απασχολούνται στην οικονομική διεύθυνση της επιχείρησης. Όσον αφορά την λειτουργοποίηση των εννοιών της χρήσης συστημάτων επιχειρησιακών πόρων (Hunton, Lippincott και Reck, 2003; Scapens και Jazayeri, 2003) καθώς και της χρήσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τις επιχειρήσεις (Dull και Tegarden, 2004; Johnson, Leitch, και Neter, 1981; Nichols, 1987; Vasarhelyi, 2002), γίνεται σύμφωνα με παρόμοιες εμπειρικές έρευνες με μία μόνο μεταβλητή (single item measures).

Ακόμη, στην ενότητα αυτή συμπεριλήφθηκε ερώτηση σχετικά με τη στρατηγική που ακολουθεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση. Η ανταγωνιστική στρατηγικής που ακολουθεί μπορεί να είναι: α) η στρατηγική ηγεσίας κόστους (cost leadership), β) η στρατηγική διαφοροποίησης (differentiation) και γ) στρατηγική εστίασης (focus) με διαφοροποίηση ή η με ηγεσία κόστους (Jermias και Gani, 2004; Chenhall και Langfield -Smith, 1988; Shank και Govindarajan, 1993; Johnson και Kaplan, 1987; Venieris, Cohen και Kairmenaki, 2003).

5.4. Κλίμακες μέτρησης των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου.

Η επιλογή της κλίμακας μέτρησης έγινε με μεγάλη προσοχή αφού επηρεάζει απόλυτα την στατιστική ανάλυση που χρησιμοποιείται για την εξαγωγή συμπερασμάτων (Stevens, 1946; Σταθακόπουλος, 2001). Για το σχεδιασμό κλιμάκων μέτρησης ακολουθήθηκε η παρακάτω διαδικασία:

- Καθορισμός θεματικού πεδίου – έρευνας.
- Σχεδιασμός επιμέρους φράσεων – προτάσεων της κλίμακας μέτρησης.

- Εξαγνισμός κλίμακας μέτρησης.
- Προσδιορισμός αξιοπιστίας και εγκυρότητας κλίμακας μέτρησης.

Στις ερωτήσεις της πρώτης ενότητας του ερωτηματολογίου η κλίμακα που χρησιμοποιήθηκε ήταν η ονομαστική κλίμακα⁹³ με δύο μονάδες 1= «Ναι», 2= «Όχι» και 1 = «Σύστημα Συλλειτουργίας», 2 = «Σύστημα Αυτονομίας». Σε ορισμένες περιπτώσεις, απαριθμούνται κατηγορίες με μονάδες από το 1 έως το 5, όπως για παράδειγμα 1 = «μήνας», 2 = «δίμηνο», 3 = «τρίμηνο», 4 = «εξάμηνο» και 5 = «άλλο (παρακαλώ προσδιορίστε)», όπου ο ερωτώμενος επιλέγει εκείνη που αντιπροσωπεύει καλύτερα την επιχείρηση.

Στις ερωτήσεις της δεύτερης ενότητας, χρησιμοποιήθηκε κυρίως η ονομαστική κλίμακα με 2 μονάδες, όπως για παράδειγμα 1 = «Εσωλογιστικά», 2 = «Εξωλογιστικά», καθώς και με περισσότερες μονάδες, όπως στις για παράδειγμα στις ερωτήσεις 9, 10 και 13 του ερωτηματολογίου. Παράλληλα, χρησιμοποιήθηκε και η τακτική (ordinal) κλίμακα Likert⁹⁴ για τον προσδιορισμό των κύριων αιτιών μη υιοθέτησης του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Η διαβάθμιση της κλίμακας ήταν 1 = «Διαφωνώ έντονα», 2 = «Διαφωνώ», 3 = «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ», 4 = «Συμφωνώ» και 5 «Συμφωνώ έντονα». Η ίδια κλίμακα χρησιμοποιήθηκε και στην ερώτηση 15 με σκοπό να καταγράψει το βαθμό ικανοποίησης από τη ακρίβεια πληροφοριών που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η διαβάθμιση της κλίμακας ήταν 1 = «Πολύ δυσαρεστημένοι», 2 = «Λίγο δυσαρεστημένοι», 3 = «Ούτε ικανοποιημένοι, ούτε δυσαρεστημένοι», 4 = «Λίγο ικανοποιημένοι» και 5 «Πολύ ικανοποιημένοι». Για την καταγραφή της ποσοστιαίας σύνθεσης του κόστους των προσφερόμενων υπηρεσιών σε άμεσο και έμμεσο μέρος καθώς και η ανάλυση των μεγεθών αυτών στις συνιστώσες τους χρησιμοποιήθηκε η κλίμακα σταθερού αθροίσματος⁹⁵.

Στις ερωτήσεις τις επόμενης ενότητας, χρησιμοποιήθηκε κυρίως η τακτική κλίμακα Likert και λιγότερο η ονομαστική κλίμακα με δύο ή και περισσότερες μονάδες, η οποία χρησιμοποιήθηκε στις ερωτήσεις 21, 23 και 24. Η τακτική κλίμακα

⁹³ Θα πρέπει να αναφερθεί πως κύριος σκοπός της ονομαστικής κλίμακας είναι η ταξινόμηση αντικειμένων ή γεγονότων. Τα αντικείμενα που εμπίπτουν σε κάθε κατηγορία είναι ισοδύναμα ως προς το χαρακτηριστικό που χρησιμοποιείται για να γίνει η ταξινόμηση τους.

⁹⁴ Η τακτική κλίμακα χρησιμοποιείται για να κατατάξει αντικείμενα. Τα αντικείμενα κατατάσσονται με το μόνο αν έχουν κοινό, αλλά επίσης και αν έχουν πολύ ή λίγο από το χαρακτηριστικό αυτό σε σχέση με άλλα αντικείμενα (Αγγελής, 1997).

⁹⁵ Η κλίμακα σταθερού αθροίσματος απαιτεί από τον ερωτώμενο να κατανέμει έναν ορισμό αριθμό βαθμών (συνήθως 100), ανάμεσα σε δύο ή περισσότερες ιδιότητες του αντικειμένου.

Likert 5 μονάδων χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του βαθμού χρήσης του κόστους και της πολυμορφίας του στη λήψη αποφάσεων στη ξενοδοχειακή βιομηχανία. Η διαβάθμιση της κλίμακας ήταν 1 = «Καθόλου», 2 = «Λίγο», 3 = «Ούτε λίγο, ούτε πολύ», 4 = «Αρκετά» και 5 = «Πολύ».

Κύριος σκοπός των ερωτήσεων της τέταρτης ενότητας του ερωτηματολογίου είναι η συγκέντρωση πληροφοριών για τη στάση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, μέσω των οικονομικών τους διευθύνσεων, απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς στις απόψεις τους που συμβάλουν στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η έρευνα αυτή που πραγματοποιείται για πρώτη φορά στην Ελλάδα, έγινε με χρήση κλειστών ερωτήσεων – προτάσεων. Για κάθε πρόταση οι επιχειρήσεις, έπρεπε να σημειώσουν το βαθμό που τους αντιπροσωπεύει περισσότερο αυτή στη κλίμακα Likert⁹⁶ πέντε βαθμών, ανεξάρτητα αν η ξενοδοχειακή επιχείρηση προσδιορίζει χρήσιμες λογιστικές – κοστολογικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων ή όχι. Η τακτική κλίμακα που χρησιμοποιήθηκε είχε τις διαβαθμίσεις 1 = «Διαφωνώ έντονα», 2 = «Διαφωνώ», 3 = «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ», 4 = «Συμφωνώ» και 5 «Συμφωνώ έντονα». Θα πρέπει να αναφερθεί πως η κλίμακα αυτή έχει χρησιμοποιηθεί σε όλες τις εμπειρικές έρευνες που έχουν υποπέσει στην αντίληψη μας και είχαν ως σκοπό την μελέτη της στάσης των επιχειρήσεων πάνω σε ένα λογιστικό θέμα (Malmi, T. 1999; Bjømenak, T. 1997; Innes and Mitchell, 1995; Σπαθής, 1996).

Στις ερωτήσεις της πέμπτης και τελευταίας ενότητας του ερωτηματολογίου, χρησιμοποιήθηκε η ονομαστική κλίμακα με περισσότερες από 2 μονάδες καθώς και ανοιχτές ερωτήσεις⁹⁷, με σκοπό να καταγράψουν τα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και ορισμένων χαρακτηριστικών της λογιστικής τους οργάνωσης.

⁹⁶ Με τη κλίμακα αυτή ο ερωτώμενος καλείται να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με μία σειρά προτάσεων συσχετικά με το αντικείμενο του ενδιαφέροντος. Στις περιπτώσεις αυτές, υπάρχει μια σαφής διαβάθμιση των απαντήσεων από άποψη ποιότητας, μεγέθους και ιεραρχίας (Hair, 1992). Στο ερωτηματολόγιο χρησιμοποιήθηκε η κλίμακα Likert πέντε βαθμών, όπου οι απαντήσεις διαβαθμίζονται από το πολύ θετικό μέχρι το πολύ αρνητικό για κάθε θέμα και επιλέγεται ένας μόνο βαθμός απάντησης σε κάθε ερώτηση.

⁹⁷ Ανοιχτές ερωτήσεις χρησιμοποιήθηκαν για την καταγραφή του κύκλου εργασιών της επιχείρησης και του αριθμού των μόνιμων στελεχών που απασχολούνται στην οικονομική διεύθυνση της επιχείρησης.

5.5. Δοκιμαστικός έλεγχος ερωτηματολογίου.

Ερευνητικό όργανο συλλογής των στοιχείων της έρευνας αποτέλεσε το ερωτηματολόγιο. Όταν αυτό σχεδιάστηκε, συζητήθηκε με το επιβλέποντα καθηγητή της διατριβής για την ανακάλυψη ατελειών και ασαφειών όσον αφορά την κατανόηση των ερωτήσεων. Στη συνέχεια, υποβλήθηκε για σχολιασμό σε τέσσερις ορκωτούς ελεγκτές και οικονομικούς διευθυντές που διαθέτουν μεγάλη εμπειρία ελέγχου καθώς και γνώσεις λογιστικών τάσεων και πρακτικών που ακολουθούν οι μεγάλες επιχειρήσεις στη χώρα μας.

Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε ο πιλοτικός έλεγχος του σε πραγματικές συνθήκες. Το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε από οκτώ (8) στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις αυτές επιλέχθηκαν τυχαία από τον πληθυσμό της έρευνας. Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου έγινε με προσωπική συνέντευξη, όπου συζητήθηκαν οι ερωτήσεις. Έμφαση δόθηκε στην καταλληλότητα και στη εγκυρότητα του περιεχομένου, στην κατανόηση των ερωτήσεων από τα στελέχη καθώς και στην ύπαρξη τυχόν ασαφειών και παραλήψεων.

Αυτή η δοκιμή, αν και χρονοβόρα, κρίθηκε αναγκαία, εφόσον οδήγησε σε επαναδιατύπωση ορισμένων ασαφών ή μη κατανοητών ερωτήσεων και στον προσδιορισμό του μέσου χρόνου συμπλήρωσης του.

Πάντως πρέπει να σημειωθεί, πως παράλληλα με το δοκιμαστικό έλεγχο του ερωτηματολογίου πραγματοποιήθηκε και μία ελεύθερη συζήτηση με τα στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης των ξενοδοχείων πάνω στο αντικείμενο της έρευνας. Το αποτέλεσμα των συνεντεύξεων αυτών πληροφόρησε τον ερευνητή για τη διαδικασία κοστολόγησης που ακολουθείται σήμερα από τις επιχειρήσεις του κλάδου στην Ελλάδα και οδήγησε στην ενσωμάτωση ορισμένων ακόμη ερωτήσεων.

Το τελικό ερωτηματολόγιο παρουσιάζεται στο παράρτημα της διατριβής.

5.6. Αξιοπιστία και εγκυρότητα των μετρήσεων.

Μια κλίμακα ερωτήσεων είναι αξιόπιστη όταν δίδει τα ίδια και σταθερά αποτελέσματα χρησιμοποιούμενη σε επαναλαμβανόμενες μετρήσεις που διεξάγονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες (Zimkund 1994, Carmines και Zeller, 1989; Φιλίας,

1977; Howitt και Gramer, 2003; Nourousis, 2002; Κουρεμένος, 1996). Η αξιοπιστία (reliability) του ερωτηματολογίου ελέγχθηκε με δύο μεθόδους:

α) τη μέθοδος διχοτόμησης (split – half method) που το σύνολο των ερωτήσεων που συνιστούν την κλίμακα διαιρέθηκε σε δύο όμοια μέρη τα οποία χρησιμοποιήθηκαν ως δύο κλίμακες. Η συσχέτιση των βαθμών των δύο μερών της κλίμακας υπολογίστηκε με το συντελεστή συσχέτισης άλφα (alpha coefficient) και

β) τη μέθοδο του συντελεστή άλφα (alpha coefficient) που υπολογίζεται στο σύνολο των ερωτήσεων της κλίμακας. Ο συντελεστής άλφα λαμβάνει υπόψη τους μέσους όρους όλων των συσχετίσεων και το μέσο όρο της διακύμανσης ανάμεσα στις ερωτήσεις της κλίμακας.

Η αξιοπιστία των μετρήσεων του ερωτηματολογίου της έρευνας υπολογίστηκε και με τις δύο παραπάνω μεθόδους. Το ερωτηματολόγιο, μπορεί να χωριστεί σε δύο μέρη. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει τις ερωτήσεις της Α', της Β', της Γ' και της Ε' ενότητας, ενώ το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει τις ερωτήσεις της Δ' ενότητας.

Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει 126 μεταβλητές και ο συντελεστής alpha είναι 0,81. Η αξιοπιστία της κλίμακας θεωρείται ικανοποιητική, όταν ξεπερνά το 0,7 (Howitt και Gramer, 2003)⁹⁸. Με τη μέθοδο της διχοτόμησης για το πρώτο τμήμα είναι 0,77 και για το δεύτερο τμήμα είναι 0,85.

Μέθοδος	Συντελεστής α - Cronbach
Σύνολο μεταβλητών	0.81
Διαχωρισμός στο μέσο (split)	
1 ^ο μέρος	0.77
2 ^ο μέρος	0.85

Πίνακας 5.6: Ανάλυση αξιοπιστίας (reliability analysis) του πρώτου μέρους του ερωτηματολογίου.

Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει τις ερωτήσεις που αναφέρονται στη στάση των επιχειρήσεων απέναντι στην παραγωγή χρήσιμων λογιστικών πληροφοριών. Περιλαμβάνει 68 μεταβλητές και μεταβλητές και ο συντελεστής alpha είναι 0,83. Με τη μέθοδο της διχοτόμησης για το πρώτο τμήμα είναι 0,80 και για το δεύτερο τμήμα είναι 0,88.

⁹⁸ Θα πρέπει να σημειωθεί πως ο Nomaly (1978) θεωρεί πως το αποδεκτό επίπεδο αξιοπιστίας είναι το 0,50 και πάνω.

Μέθοδος	Συντελεστής α - Cronbach
Σύνολο μεταβλητών	0.83
Διαχωρισμός στο μέσο (split)	
1 ^ο μέρος	0,80
2 ^ο μέρος	0.88

Πίνακας 5.7: Ανάλυση αξιοπιστίας (reliability analysis) του δεύτερου μέρους του ερωτηματολογίου.

Η εγκυρότητα (validity) του ερωτηματολογίου, δηλαδή η επιτυχής μέτρηση των χαρακτηριστικών για τα οποία κατασκευάστηκε ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι οι διαφορές μεταξύ των βαθμών των απαντήσεων αντιπροσωπεύουν πραγματικές διαφορές για το υπό έρευνα χαρακτηριστικό (Σταθακόπουλος, 2001). Η εγκυρότητα ελέγχεται μέσα από:

α) την ονομαστική ή φαινομενική εγκυρότητα (face validity), δηλαδή την κοινή λογική ακολουθία κάποιας στάσεως που διατρέχει όλες τις ερωτήσεις που σχετίζονται με αυτήν.

β) την εγκυρότητα του περιεχομένου (content validity), δηλαδή την ισόρροπη κάλυψη του συνόλου της στάσεως με την αντιπροσωπευτικότητα των ερωτήσεων.

γ) τη συντρέχουσα εγκυρότητα (concurrent validity), δηλαδή τη δυνατότητα να περιγράψει ένα φαινόμενο με όσο το δυνατό μεγαλύτερη ακρίβεια.

Η εγκυρότητα (validity) των κλιμάκων μέτρηση των μεταβλητών κατασκευάστηκαν με βάση τη σχετική βιβλιογραφία αλλά αφού λήφθηκε υπόψη ο προέλεγχος του ερωτηματολογίου. Παράλληλα, χρησιμοποιήθηκαν δοκιμασμένες κλίμακες μέτρησης που έχουν χρησιμοποιηθεί σε αντίστοιχες έρευνες και είχαν υψηλό βαθμό αξιοπιστίας. Η εγκυρότητα ορισμένων όμως κλιμάκων μέτρησης εξασφαλίστηκε από την ποιοτική έρευνα που πραγματοποίησε ο ερευνητής σε εμπειρογνώμονες και καθηγητές της Λογιστικής, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των Δελφών (Delphi method).

5.7. Επεξεργασία στοιχείων για ανάλυση.

Αφού ολοκληρώθηκε η συλλογή των ερωτηματολογίων, ξεκίνησε η επεξεργασία τους (editing). Ελέγχθηκαν τα ερωτηματολόγια για τυχόν ερωτήσεις που δεν είχαν απαντηθεί, έγινε η κωδικοποίηση του ερωτηματολογίου (coding). Η κωδικοποίηση αφορά τη διαδικασία με την οποία τα δεδομένα ταξινομούνται σε κατηγορίες με τη χρήση αριθμών. Όλες οι απαντήσεις, περιλαμβάνονται στο βιβλίο κωδικοποίησης

(codebook), το οποίο περιλαμβάνει πληροφορίες για το πώς έγινε η κωδικοποίηση των στοιχείων (Σταθακόπουλος, 2001). Όσον αφορά την κωδικοποίηση των στοιχείων αναφέρουμε ότι για ερωτήσεις πολλαπλών επιλογών⁹⁹ χρησιμοποιήθηκαν ξεχωριστές στήλες απαντήσεων καθώς ότι στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αρνήθηκαν να συμπληρώσουν κάποια ερώτηση χρησιμοποιήθηκε ο αριθμός 9.

Η στατιστική ανάλυση του ερωτηματολογίου, έγινε με το στατιστικό πρόγραμμα SPSS 11.0 (Statistical Package for Social Sciences).

⁹⁹ Στις ερωτήσεις πολλαπλών επιλογών του ερωτηματολογίου, τα οικονομικά στελέχη είχαν τη δυνατότητα να συμπληρώσουν και άλλες επιλογές. Οι επιλογές αυτές, συγκεντρώθηκαν και ομαδοποιήθηκαν για τη στατιστική ανάλυση.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Adams, D., and Kwansa, F., (1992), "Corporate performance appraisal in the international hospitality industry", *International Hospitality Management*, Pitman London.

Ask, U., and Ax, C., (1992), "Trends in the development of product costing practices- a survey in the Swedish manufacturing industry", paper presented in the European Accounting Association Annual Congress, Madrid, Spain.

Ask, U., (1996), "Cost Management in Sweden", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Baily, J., (1991), "Implementations of ABC systems in UK companies", *Management Accounting (UK)*, February, pp. 30-41.

Ballas, A., and Venieris, G., (1996), "A survey in management accounting practices in Greek firms", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Beskos, P., and Mentoza, C., (1995), "ABC in France", *Management Accounting (US)*, April, pp. 33-41.

Bhimani, A., and Pigot, D., (1992), "Implementing ABC: a case study in firms", *Management Accounting Research*, Vol. 3, No.3, pp. 119-132

Bjornenak, T., (1997), "Conventional wisdom and costing practices", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No.4, pp. 367-382.

Bromwich, M., (1990), "The case for strategic management accounting: the role of accounting information in competitive markets", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, No. 1, pp. 27-46.

Burgess, C., and Braynt, (2001), "Revenue management - the contribution of the finance function to profitability", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13, No. 3, pp. 114-150.

Burns, J., (1996), "Some further thoughts on the changing practices of management accounting", *Management Accounting (UK)*, October, pp. 58-61.

Burns, J., and Yazdifar, H., (2001), "Trick or Tricks?", *Financial Management*, March, pp. 33-35.

Carmines, G., and Zeller, R., (1989), "Reliability and Validity Assessment", Sage University Paper series, No. 17, Twelfth Printing, California.

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), (1991), "Accounting in hotels", Official Terminology, A. London.

Chenhall, R.H., Langfield-Smith K., (1988), "The relationship between strategic priorities, management techniques, and management accounting: an empirical

investigation using a system approach”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 23 , No. 3, pp. 243–264.

Chinquini, L., (1999), “A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing companies”, paper presented in the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.

Clarke, B., (1992), “Management accounting practices in Irish manufacturing firms”, Proceedings of the Annual Conference, The Irish Accounting and Finance Association Clarke,

Clarke, P., Hill, N., and Stevens, K., (1999), “Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for change”, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 10, pp. 443-468

Cobb, I., (1992), “Activity based costing- problems in practice”, CIMA, London.

Collier, P., and Gregory, A., (1995), “Strategic Management Accounting: a UK hotel sector case study”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 1, pp. 16-21.

Coltman, M., (1998), “Hospitality Management Accounting”, J Wiley, New York

Damitio, J., (1991), “The income statement”, *The Bottomline*, Vol. 6, No.5, pp. 15-19.

Defranco, A., (1997), “The importance and use of financial performance and budgeting at the department level in the hotel industry as perceived by hotel controllers”, *Hospitality Research Journal*, Vol. 20, No.3, pp. 99-110.

Drury, C., (1993), “A survey of management accounting practice in UK manufacturing companies”, CIMA, London.

Drury, C., (2000), “Management and Cost Accounting”, Thomson Learning Europe.

Dub, S. (1997), “ABM at Lawson: beyond the technology”, *Management Accounting*, Volume LXXVIII, Number 9, March, pp. 34-36.

Dull, R., and Tegarden, D., (2004), “Using control charts to monitor financial reporting of public companies”, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No.2, pp. 178-203.

Dunn, K., and Brooks, D., (1990), “Profit analysis: beyond yield management”, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, November, 80-90

Enz, C., Potter, G., and Singuaw, J., (1999), “Serving More Segments and Offering More Products: What Are the Costs and Where Are the Profits?” *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 40, No.6, pp. 54-62.

Evants, H., and Ashworth, G., (1996), "Survey conclusion: wake up to the competition", *Management Accounting (UK)*, May, pp. 16-18

Eyster, J., (1974), "Insuring your profit margin: restaurant cost – volume - profit analysis", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 1, pp. 46-51.

Fay, C., Rhoads, R., and Rosenblatt, R., (1976), *Managerial Accounting for the hospitality service industry*, Iowa.

Fenton, L., and Parkinson, G., (1989), *Hotel accounts and their audit*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London.

Graham, I., and Harris, P., (1999), "Development a profit planning framework in an international hotel chain: a case study", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 11, No. 5, pp. 198-204.

Greenberg, C., (1986), "Analyzing restaurant performance: relating cost – volume - profit analysis", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 27, No. 1, pp. 9-11.

Groot, T., (1996), "Managing cost in Netherlands", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Gundlund, M., and Lukka, K., (1998a), "It is a small world of management accounting practices", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No.2, pp. 153-179.

Gundlund, M., and Lukka, K., (1998b), "Towards increasing business orientation", *Management Accounting Research*, Vol. 9, No.2, pp. 185-202.

Haldma, T., (1998), "Cost Accounting practices in Estonian companies", paper presented to the European Accounting Association Congress, Antwerp, Belgium.

Harris, P., and Hazzard, (1992), *Managerial Accounting in the Hospitality Industry*, Stanley Thornes.

Harris, P., (1992b), *Profit Planning*. Butterworth-Heinemann, Oxford.

Harris, P., (1995a), "A development strategy for the hospitality operations management curriculum", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 5, pp. 29-32.

Hopper, T., (1992), "Does financial accounting dominated management accounting – a research note", *Management Accounting Research*, Vol. 3, No.3, pp. 307-311.

Howarth, E., and Leisure, J., (1978), *Hotel Accounting*, Wiley, New York.

Howitt, D., and Gramer, D., (2003), "A Guide to computer statistics with SPSS release 11 for windows", Pearson Education Limited.

Hunton, J., Lippincott, B., and Reck, J., (2003), "ERP: comparing firm performance of adopters and non adapters", *Accounting Information Systems*. Vol. 4, No.2, pp. 165-184.

Hynonen T., (2003), "Management accounting and information systems: ERP versus BOB", *European Accounting Review*, Vol. 12, No.1, pp. 155-173.

Iness, J., and Mitcell, F., (1991), "ABC: a survey of CIMA members", *Management Accounting (UK)*, October, pp. 28-30.

Iness, J., and Mitcell, F., (1995), "A survey in of ABC in the UK's largest companies", *Management Accounting Research*, Vol. 6, No.2, pp. 135-153.

Jermias, G., and Gani, L., (2004), "Integrating business strategy, organizational configurations management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 179-200.

Johnson, H.T., and Kaplan, R.S., (1987), "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston, MA.

Johnson, J. R., Leitch, R. A., and Neter, J., (1981), "Characteristics of Errors in Accounts Receivable and Inventory Audits", *The Accounting Review*, Vol. 56, No:2, 1981, pp. 270-293.

Joseph, N., (1996), "External financial reporting and management information: a survey of UK management accountants", *Management Accounting Research*, Vol. 7, No.1, pp. 73-93.

Kaplan, R., and Cooper, R., (1998), "Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance", Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R., (1983), "Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research", *The Accounting Review*, LVII, (4), October, pp. 686-705.

Kaplan, R., (1988), "One cost system is not enough", *Harvard Business Review*, January- February, pp. 61-66.

Kellet, B., and Sweeting, R., (1991), "Accounting innovation and adoptions: a UK case", *Management Accounting Research*, Vol. 2, No.1, pp. 15-26

Kotas, R., and Conlan, M., (1997), "Hospitality Accounting" Thomson Learning Europe, pp.333-342.

Kotas, R., and Wanhil, (1981), "PSA: its nature, significance and applications", *International Journal of Tourism Management*, Vol. 2, No.1, pp. 176-188.

Kotas, R., (1973), "Market Orientation", *Hotel Catering, and Institutional Management Journal*, June 5-7.

Kotas, R., (1977), "Management accounting for Hotels and Restaurants", Surrey University Press. London.

Kotas, R., (1982) "The European hotel: methodology for analysis of financial operations and identification of appropriate business strategy", *Hospitality Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 79-84.

Laitinen, E., (1995), "Management Accounting systems in the three types of Finish firms.", *Finish Journal of Business Economics*. Vol. 46, No.4, pp. 391-414.

Lesure, J., (1973), "A cost allocation system for hotels", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.13, No.4, pp. 23-30.

Lodh, S., and Gaffikin, M., (2003), "Implementation of an integrated accounting and cost management system using the SAP system: a field study", *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 85-121.

Lukka, K., and Grandlund, M., (1996), "Cost Accounting in Finland", *European Accounting Review*, Vol. 5, No.1, pp. 1-28.

Malmi T., (1996), "ABC in Finnish engineering industry", *Finnish Journal of Business Economics*. Vol. 45, No.3, pp. 243-264.

Malmi, T., (1999), "ABC diffusion across organization", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 24, No.4, pp. 649-672.

Mia, L., and Patier, A., (2001), "The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study", *Hospitality Management*, Volume 20, No. 2, pp. 111-128.

Murphy, J., and Braund, S., (1990), "Management Accounting and new manufacturing technology", *Management Accounting (UK)*, February, pp. 38-40.

Nichols, D. R., (1987), "A Model of the Auditor's Preliminary Evaluations of Internal Control from Audit Data", *The Accounting Review*, Vol. 62, No.2, pp. 183-190.

Nikolaou, A., (2001), "Interactive effects of strategic and cost management system on managerial performance". *Advances in Management Accounting*, Vol., 10, No. 10, pp. 203-225.

Noroussis, M., (2000), "SPSS 11.00 Guide to data analysis", Prentice Hall international, Inc.

O'Dea, T., and o Clarke, P., (1994), "Management Accounting Systems: some field evidence from 16 multi national companies in Ireland", *Irish Accounting Review*, Vol. 1, No.1, pp. 199-216.

Olsen, M., and Roper, S., (1998), "Research in strategic management in the hospitality industry", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 111-124.

Phillips, P., (1994), "Welsh hotel: cost – volume – profit analysis and uncertainty", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 6, No. 3, pp. 31-36.

Poorani, A., (1996), "Trade-Show Management: Budgeting and Planning for a Successful Event", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. Vol. 37, No. 4, pp. 74.-78

Potter, G., and Schmidgall, R., (1999), "Hospitality management accounting: current problems and future opportunities", *Hospitality Management*. Vol. 18, No.5, pp. 387-400.

Russo. J., (1990), "Variances analysis: evaluation hotel room sales", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 31, No.4, pp. 60-65.

Scapens, R., and Jazayeri, M., (2003), "ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note", *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 201-233.

Scapens, R. W., Turley, S., Burns, J., Joseph, N., Lewis, L. and Southworth, A., (1996), "External Reporting and Management Decisions", London, CIMA Publications.

Schmidgall, R., (1995), "Hospitality Industry Management Accounting" , The Educational Institute of American Hotel and Motel Association, East Lansing, MI.

Schmidgall, R., and Ninemeier, J., (1987), "Budgeting in hotel chains: coordination and control", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*., Vol. 28, No. 4, pp. 79-84.

Schmidgall, R., and Ninemeier, J., (1989), Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison, *Hospitality Management*, Vol. 8 (1), pp. 35-41.

Shmidgall, R., Borchgrevink, C., and Begnum, O., (1996), "Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia", *Hospitality Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 189-203.

Schmidgall, R., Geller, A., Illvento, C., (1993) "Financial analysis using the statement of cash flows", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.33, No. 4, pp. 47-53.

Shank, J., Govindarajan, V., (1993), "Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage". The Free Press, New York.

Shiming, D., and Burnett, J., (2002), “Energy use and management in hotels in Hong Kong”, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 21, No.4, pp. 371-380.

Sincich, T., (1994), “A course in modern business statistics”, Macmillan Publishing Co, New York.

Sorensen, P., and Israelsen, P., (1994), “The diffusion on modern cost management techniques in Danish manufacturing companies”, *The European Accounting Review*, Vol. 10, No.2, pp. 257-289.

Stipanuk, D., (2001), “Energy management in 2001 and beyond: operational options that reduce use and cost”, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.42, No.3, pp. 57-70.

Theunisse, H., (1992), “Cost accounting: theory and practice – the current state in Belgium”, paper presented to the EIASM workshop on Cost Accounting in Europe, Brussels, Belgium.

Educational Institute of the American Hotel and Motel Association, (1996), Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), East Lansing, MI.

Venieris, G., Koen, S., Kaimenaki, E., (2003), “ABC in Greece: Adopters, Deniers and Supporters”, www.aueb.gr.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αγγελής, Β., (1997), “Ειδικά Θέματα Ποσοτικής Ανάλυσης Ι”, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.

Δημητριάδη, Ζ., (1999), “Μεθοδολογία επιχειρηματικής έρευνας”, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.

Ζαχαροπούλου, Χ., (1992), “Στατιστικοί Μέθοδοι – Εφαρμογές”, Θεσσαλονίκη.

ICAP ΑΕ, (1999), “Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”, Αθήνα.

ICAP ΑΕ, (2001), “Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”, Αθήνα.

ICAP ΑΕ, (2002), “Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”, Αθήνα.

Κουρεμένος, Α., (1996), “Έρευνα Μάρκετινγκ”, Πανεπιστημιακές σημειώσεις

Σπαθής, Χ., (1996), “Τμηματικές καταστάσεις, θεωρητική ανάλυση και εμπειρική προσέγγιση στις ελληνικές επιχειρήσεις”, Διδακτορική Διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.

Σταθακόπουλος, Β., (2001), “Μέθοδοι έρευνας αγοράς”, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Φιλίας, Β., (1977), “Εισαγωγή στη μεθοδολογία and στις τεχνικές των κοινωνικών επιστημών”, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα.

Χυτήρης, Λ., (1995), “ Το μάνατζμεντ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Intebooks, Αθήνα.

Κεφάλαιο 6

Στάση των οικονομικών διευθυντών απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

6.1. Εισαγωγή.

Στο κεφάλαιο αυτό περιγράφονται τα αποτελέσματα από την περιγραφική στατιστική ανάλυση (descriptive statistics) των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου που αφορά τη στάση των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Πρέπει να σημειωθεί ότι σκοπός της περιγραφικής στατιστικής είναι η άθροιση και η σύνοψη των δεδομένων της έρευνας με χρήση πινάκων, γραφημάτων και στατιστικών αριθμών (Αγγελής, 1995).

Αρχικά, γίνεται ανάλυση των δημογραφικών στοιχείων των επιχειρήσεων του δείγματος και στην συνέχεια παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας ανά κατηγορία ερωτήσεων.

6.2. Θέση εργασίας των στελεχών που συμπλήρωσαν τα ερωτηματολόγια.

Όπως αναφέρθηκε, η συνοδευτική επιστολή μαζί με το ερωτηματολόγιο στάλθηκε προσωπικά στον οικονομικό διευθυντή κάθε ξενοδοχειακής επιχείρησης. Ο οικονομικός διευθυντής είχε τη δυνατότητα να αναθέσει τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου σε κάποιο άλλο στέλεχος της οικονομικής διεύθυνσης που θεωρούσε αμέσως ή έμμεσος αρμόδιο σύμφωνα με το αντικείμενο της έρευνας.

Θέση Στελέχους	Συχνότητα	Ποσοστό(%)
Οικονομικός Διευθυντής	85	85
Προϊστάμενος Λογιστηρίου	12	12
Στέλεχος Λογιστηρίου	3	3
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.1: Θέση στελέχους που συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο.

Από τον Πίνακα 6.1 παρατηρούμε πώς το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε κυρίως από τους οικονομικούς διευθυντές (85%). Αυτό ουσιαστικά αποδεικνύει το ενδιαφέρον των οικονομικών διευθυντών τόσο για την έρευνα, γεγονός που

αναφέρθηκε στον ερευνητή, αλλά και για την εικόνα που η επιχείρηση θα δείξει για τη λογιστική της οργάνωση.

6.3. Ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και της λογιστικής τους οργάνωσης που συμμετείχαν στην έρευνα.

Όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, η μέθοδος που επιλέχθηκε για τη συλλογή των δεδομένων ήταν η απογραφική λόγω του μικρού αριθμού του πληθυσμού. Η μέθοδος αυτή με έχει χρησιμοποιηθεί και στις έρευνες που έκαναν οι Mía και Patier (2001) και των Collier και Gregory (1995) χρησιμοποιώντας μάλιστα τα ίδια ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα για την ταξινόμηση των επιχειρήσεων. Στο προηγούμενο κεφάλαιο ελέγχθηκε η αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος και βρέθηκε πως τα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχείων που συμμετείχαν στην έρευνα είναι ανάλογα με εκείνα του πληθυσμού, όπως καθορίστηκε με το δειγματοληπτικό πλαίσιο της έρευνας.

Γεωγραφικό Διαμέρισμα	Συχνότητα	Ποσοστό
Αττική	17	17
Κρήτη	30	30
Αιγαίο	27	27
Ιόνιο	10	10
Μακεδονία	9	9
Άλλο	7	7
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.2: Γεωγραφικό διαμέρισμα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη έρευνα.

Το πλειοψηφία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην ερευνά, δραστηριοποιούνται την περιοχή της Κρήτης (30%) και στην περιοχή του Αιγαίου (27%), η οποία εκπροσωπείται κυρίως από ξενοδοχεία της Ρόδου και της Κω. Βέβαια θα πρέπει να αναφερθεί, ότι στην έρευνα συμμετείχαν και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται και σε άλλα νησιά του Αιγαίου, όπως η Μύκονος, η Χίος, η Σάμος και η Λέσβος.

Το 17% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα βρίσκονται στην Αττική, ενώ το 9% στην Μακεδονία. Το γεωγραφικό διαμέρισμα της Μακεδονίας, αποτελείται κυρίως από ξενοδοχεία που έχουν έδρα τη Χαλκιδική και τη Θεσσαλονίκη. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν το γεωγραφικό

διαμέρισμα των νησιών του Ιονίου (10%) δραστηριοποιούνται κυρίως στην Κέρκυρα. Το υπόλοιπο 7% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο λειτουργούν στην περιοχή της Πελοποννήσου, της Θράκης και της Εύβοιας.

<i>Αριθμός Κλινών</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
έως 200	10	10
200 -350	8	8
350-500	13	13
500 και πάνω	69	69
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.3: Αριθμός κλινών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη έρευνα.

Η πλειοψηφία (69%) των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχει δυναμικότητα πάνω από 500 κλίνες, το 13% εκμεταλλεύεται 350-500 κλίνες ενώ το 18% των ξενοδοχείων που συμμετείχαν στην έρευνα, έχουν έως και 350 κλίνες.

<i>Κατηγορία (Κατάταξη επιχειρήσεων με το σύστημα των αστέρων)</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
5 αστέρων (lux – AA')	34	34
4 αστέρων (A')	58	58
3 αστέρων (B')	8	8
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.4: Κατηγορία ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη έρευνα.

Από τον Πίνακα 6.4 παρατηρούμε πως οι 58 από τις 100 επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα ανήκουν στην Α' Κατηγορία, ενώ το 34% στην κατηγορία πολυτελείας. Το 8% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ανήκει, ανήκει στη Β' Κατηγορία.

<i>Τύπος</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Ιδιωτική Επιχείρηση	53	53
Μέλος σε πολυεθνική αλυσίδα	30	30
Μέλος σε εθνική αλυσίδα	17	17
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.5: Τύπος ξενοδοχειακών μονάδων που συμμετείχαν στη έρευνα.

Το 53% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα είναι ιδιωτικές επιχειρήσεις και δεν είναι μέλη σε μία εθνική ή πολυεθνική αλυσίδα

ξενοδοχειακών συγκροτημάτων. Αντίθετα, το 30% των επιχειρήσεων είναι μέλη εθνικών αλυσίδων, ενώ το 17% σε αλυσίδες που δραστηριοποιούνται σε περισσότερες από μία χώρες.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Κύκλος εργασιών (καθαρές πωλήσεις) τη χρήση 2002	9.178.808	11.426.522	3.259.212	99.576.519

Πίνακας 6.6: Κύκλος Εργασιών ξενοδοχειακών μονάδων που συμμετείχαν στη έρευνα για τη χρήση 2002.

Η μέση τιμή του κύκλου εργασιών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν 9.178.808€ για το 2002. Πάντως, θα πρέπει να σημειωθεί πως το εύρος (range) ήταν μεγάλο. Ο μικρότερος κύκλος εργασιών των επιχειρήσεων ήταν 3.259.212 € , ενώ ο μεγαλύτερος ήταν 99.576.519 €. Το 15% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του δείγματος είχε για το 2002 κύκλο εργασιών πάνω από 15.000.000€, το 39% 5.000.000 – 15.000.000 €, ενώ το 46% πέτυχε καθαρές πωλήσεις κάτω από 5.000.000€.

Ο ερευνητής ενδιαφέρθηκε να καταγράψει όμως και ορισμένα ακόμη ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των επιχειρήσεων και της λογιστικής τους οργάνωσης, όπως ο αριθμός του μόνιμου προσωπικού που εργάζεται στην οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων, ο βαθμός υιοθέτησης και χρήσης Συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems), ο τύπος της στρατηγικής τους καθώς και η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση.

<i>Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Ναι, χρησιμοποιούν	15	15
Όχι, δε χρησιμοποιούν	85	85
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.7: Χρήση Συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems) από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνα έδειξε πως η πλειοψηφία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα (85%) δεν έχουν υιοθετήσει ακόμα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων, ενώ το 15% τα χρησιμοποιούν για την υποστήριξη της λειτουργίας τους.

<i>Τύπος Στρατηγικής</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Στρατηγική ηγεσίας κόστους	36	36
Στρατηγική διαφοροποίησης	53	53
Στρατηγική εξειδίκευσης σε ένα τμήμα της αγοράς	11	11
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.8: Τύπος στρατηγικής ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Οι πλειοψηφία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (53%) που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια ακολουθούν στρατηγική διαφοροποίησης, δηλαδή προσπαθούν να παρέχουν στους πελάτες τους διαφοροποιημένες υπηρεσίες σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους. Αντίθετα, το 36% των επιχειρήσεων προσπαθεί να παρέχει υπηρεσίες στους πελάτες τους υπηρεσίες σε όσο δυνατόν χαμηλότερες τιμές. Ένα μικρότερο ποσοστό επιχειρήσεων (11%) εξειδικεύεται σε ένα τμήμα της αγοράς (γεωγραφικό ή προϊοντικό).

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Αριθμός μόνιμου προσωπικού που απασχολήθηκε στην οικονομική διεύθυνση τη χρήση 2002	7,83	5,89	1	29

Πίνακας 6.9: Αριθμός μόνιμων στελεχών, που απασχολήθηκε στην οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων το έτος 2002.

Η μέση τιμή των μόνιμων στελεχών που απασχολήθηκε στην οικονομική διεύθυνση το έτος 2002 ήταν περίπου 8 άτομα. Ο μέγιστος αριθμός που κατέγραψε η έρευνα ήταν 29 στελέχη.

<i>Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Ναι, λειτουργεί	14	14
Όχι, δε λειτουργεί	86	86
Σύνολο	100	100

Πίνακας 6.10: Λειτουργία συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνά στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα έδειξε πως μόνο σε δέκα τέσσερις (14) επιχειρήσεις λειτουργεί σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal audit), ενώ δεν λειτουργεί στην πλειοψηφία των ξενοδοχειακών μονάδων.

6.4. Στάση των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Η διερεύνηση της στάσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, εξετάστηκε, όπως αναφέρθηκε, στο τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου όπου σε κάθε ερώτηση η απάντηση δινόταν με έναν αριθμό της τακτικής πεντάβαθμης κλίμακας Likert εκφράζοντας τον αντίστοιχο βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας με την αντίστοιχη πρόταση. Οι προτάσεις αυτές αναφέρονταν στην άποψη των επιχειρήσεων διαμέσου των οικονομικών διευθυντών τόσο για τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, όσο και για τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα συμφωνούν με την άποψη¹⁰⁰ πως για να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους στην λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της αξιοπιστίας, της ακρίβειας, της επικαιρότητας και της πληρότητας. Συμφωνούν λοιπόν με τις απόψεις των εμπειρογνομώνων.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
αξιοπιστία - εγκυρότητα (φερεγγυότητα)	4.19	0.60	4	5
ακρίβεια	4.24	0.40	4	5
επικαιρότητα – εγκαιρότητα (παράγεται σε βραχύχρονα χρονικά διαστήματα το αργότερο ως το τέλος του μήνα που αφορούν)	4.36	0.34	4	5
πληρότητα – συνάφεια (αναλυτικές πληροφορίες για το έσοδο, το κόστος και αποτέλεσμα, συνολικά και ανά τομέα δραστηριότητας και ευθύνης)	4.58	0.25	4	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ έντονα και 5: συμφωνώ έντονα. Οι επιχειρήσεις που απάντησαν στην ερώτηση είναι 100 (N = 100).

Πίνακας 6.11: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

¹⁰⁰ Η επικρατούσα τιμή στην ερώτηση είναι 4 (τέσσερα). Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων (63%) διατύπωσε τη συμφωνία της με την παραπάνω πρόταση.

Στη συνέχεια παρουσιάζεται η στάση των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων απέναντι στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή ποιοτικών πληροφοριών, με βάση το αποτέλεσμα της ποιοτικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες.

Όπως παρατηρούμε στον παρακάτω πίνακα, οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα αναγνωρίζουν ότι ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξασφαλίζει τη φερεγγυότητα των προσδιοριζόμενων μεγεθών κόστους - εσόδου - αποτελέσματος κατά λειτουργία, παρεχόμενη υπηρεσία και κέντρο κέρδους μέσω της δυνατότητας επαλήθευσης που παρέχει. Παράλληλα όμως, θεωρούν πως η διπλογραφική μέθοδος δημιουργεί πρόσθετο κόστος για την επιχείρηση και απαιτεί εξειδικευμένο προσωπικό που να διασφαλίζει την ορθή λειτουργία της.

Επιπρόσθετα, η ερευνά καταγράφει μία ουδέτερη προς θετική στάση¹⁰¹ των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων σχετικά με το ότι το κόστος διπλογραφικής μεθόδου είναι μεγαλύτερο από την αξία των πληροφοριών που φερέγγυα προσδιορίζονται εσωλογιστικά. Η ίδια τάση¹⁰² καταγράφεται και στην ερώτηση που αναφέρεται στο ότι η διπλογραφική μέθοδος είναι σκόπιμο να τηρείται όταν επιβάλλεται από τη νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα.

	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)	Ελάχιστη Τιμή (Minimum)	Μέγιστη Τιμή (Maximum)
Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξασφαλίζει τη φερεγγυότητα των προσδιοριζόμενων μεγεθών κόστους - εσόδου - αποτελέσματος κατά λειτουργία, παρεχόμενη υπηρεσία και κέντρο κέρδους.	4.11	1.048	1	5
Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων δημιουργεί πρόσθετο κόστος την επιχείρηση.	3.99	0.823	2	5

¹⁰¹ Η επικρατούσα τιμή στην ερώτηση είναι 3 (τρία). Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων (32%) διατύπωσε τη συμφωνία της με την παραπάνω πρόταση.

¹⁰² Η επικρατούσα τιμή στην ερώτηση είναι 3 (τρία). Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων (33%) διατύπωσε τη συμφωνία της με την παραπάνω πρόταση.

το κόστος λειτουργίας διπλογραφικής μεθόδου είναι μεγαλύτερο από την αξία των πληροφοριών που φερέγγυα προσδιορίζονται εσωλογιστικά.	3.22	1.142	1	5
Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων απαιτεί κατάλληλο εκπαιδευμένο προσωπικό.	4.10	0.772	2	5
Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων πρέπει να τηρείται όταν επιβάλλεται από το ισχύον καθεστώς τήρησης υποχρεωτικών κανόνων και αρχών λογιστικού προσδιορισμού του κόστους	3.26	1.116	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ έντονα και 5: συμφωνώ έντονα.

Πίνακας 6.12: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Η έρευνα έδειξε, όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα, πως οι οικονομικοί διευθυντές έχουν μία θετική στάση απέναντι στην παραγωγή των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο ως το τέλος του μήνα που αυτές αφορούν. Θεωρούν πως η παραγωγή τους τουλάχιστον σε μηνιαία βάση, βοηθάει αποτελεσματικά τη διοίκηση των ξενοδοχείων στη λήψη αποφάσεων που συνδέονται με την αναστροφή της ζημιόγону πορείας της επιχείρησης, τη μείωση του κόστους της, την αύξηση των εσόδων της και τη βελτίωση του αποτελέσματος της.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
η εξασφάλιση από το πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους επίκαιρων πληροφοριών για το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα ανά λειτουργία, δραστηριότητα, κέντρο κόστους, κέντρο κέρδους και κέντρο επένδυσης, συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης της επιχείρησης, όταν οι πληροφορίες αυτές δίδονται το αργότερο στο τέλος του μήνα που αφορούν.	4.26	1.083	1	5

το κόστος παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο ως το τέλος του μήνα που αυτές αφορούν, είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η επικαιρότητα τους.	3.23	1.136	1	5
η παραγωγή των παραπάνω πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο σε μηνιαία βάση, βοηθάει άμεσα τη διοίκηση της επιχείρησης να λάβει τις αναγκαίες αποφάσεις, όπως:				
- η αναστροφή της ζημιογόνου πορείας της.	3.92	0.787	1	5
- η μείωση του κόστους της.	3.95	0.815	2	5
- η αύξηση των εσόδων της.	3.89	0.960	1	5
- η βελτίωση του αποτελέσματος της.	3.97	1.004	2	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 6.13: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην παραγωγή επίκαιρων (μηνιαίων) πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως οι οικονομικοί διευθυντές των επιχειρήσεων συμφωνούν με την άποψη πως η χρονική προσαρμογή θεωρείται απολύτως αναγκαία για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και του αποτελέσματος σε μηνιαία βάση. Θεωρούν όμως, πως η παραγωγή ορθών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους συνιστά υπερβολικό κόστος εργασίας.

Τα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων διατύπωσαν μια ουδέτερη στάση για τη σχέση κόστους – οφέλους της παραγωγής ορθών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους¹⁰³ σε βραχύχρονα χρονικά διαστήματα. Ουδέτερη προς θετική στάση διατύπωσαν σχετικά με το ότι η πληροφορία όσον αφορά το ακριβές κόστος και το αποτέλεσμα σε βραχυχρόνια διαστήματα, συνολικά και ανά τομέα δραστηριότητας, δεν είναι έντονα επιθυμητή από τη διοίκηση της επιχείρησης¹⁰⁴.

¹⁰³ Η επικρατούσα τιμή στην ερώτηση είναι 3 (τρία). Το 30% επιχειρήσεων διατύπωσε τη συμφωνία της με την παραπάνω πρόταση, ενώ το 30% δεν εξέφρασε καμία άποψη για την ερώτηση αυτή.

¹⁰⁴ Η επικρατούσα τιμή στην ερώτηση είναι 3 (τρία). Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων (33%) διατύπωσε τη συμφωνία της με την παραπάνω πρόταση.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
η χρονική προσαρμογή θεωρείται απολύτως αναγκαία για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και αποτελέσματος σε βραχύχρονα διαστήματα.	4.15	1.060	1	5
η χρονική προσαρμογή συνιστά υπερβολικό φόρτο εργασίας.	4.06	0.722	2	5
το κόστος της χρονικής προσαρμογής είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η γνώση του ακριβούς βραχυχρόνιου αποτελέσματος και του βραχυχρόνιου κόστους.	3.28	1.138	1	5
η πληροφορία, όσον αφορά το ακριβές κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα σε βραχυχρόνια διαστήματα, συνολικά και ανά τομέα δραστηριότητας, δεν είναι έντονα επιθυμητή από τη διοίκηση της επιχείρησης.	3.30	1.202	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 6.14: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού.

Τα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων έχουν μία θετική στάση απέναντι στην συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και συνεπώς κατανοούν τη σπουδαιότητα της. Συμφωνούν με την άποψη ότι η πληρότητα – συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζει θετικά τη λήψη αποφάσεων και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης. Παράλληλα, υποστηρίζουν ότι το πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους επιχείρησης θα πρέπει να παρέχει όσο το δυνατό πιο αναλυτικές και επαρκείς πληροφορίες για τα έσοδα της επιχείρησης κατά πηγή προέλευσης και κατηγορία. Θεωρούν σημαντική την πληροφορία για το κόστος κατ' είδος δαπάνης, για τη μεταβλητότητα του κόστους, για το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία, δραστηριότητα, κέντρο κέρδους και κέντρο επένδυσης. Επιπρόσθετα συμφωνούν με την άποψη πως το πληροφοριακό σύστημα Λογιστικής Κόστους της επιχείρησης θα πρέπει να παρέχει αναλυτικές και επαρκείς πληροφορίες το αποτέλεσμα κατά κέντρο κέρδους, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.

Αντίθετα, διατυπώνουν μία ουδέτερη προς θετική στάση¹⁰⁵ σχετικά με το ότι το κόστος παραγωγής αναλυτικών πληροφοριών είναι μεγαλύτερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η πληρότητα τους.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
η πληρότητα (συνάφεια) των πληροφοριών επηρεάζουν θετικά τη λήψη αποφάσεων και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης.	4.66	1.058	1	5
οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους θα πρέπει να είναι όσο το δυνατό πιο αναλυτικές και επαρκείς ως προς τα έσοδα κατά πηγή προέλευσης και κατηγορία.	4.16	0.721	2	5
οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους θα πρέπει να είναι όσο το δυνατό πιο αναλυτικές και επαρκείς ως προς το κόστος και ειδικότερα:				
- το κόστος κατ' είδος δαπάνης.	4.18	1.025	2	5
- τη μεταβλητότητα του κόστους. (σταθερό και μεταβλητό μέρος)	4.12	1.030	2	5
- το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση.	4.02	1.118	2	5
- το κόστος ανά παρεχόμενη υπηρεσία	4.08	1.125	2	5
το αποτέλεσμα κατά κέντρο κέρδους, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.	4.17	0.706	2	5
το κόστος παραγωγής αναλυτικών (επαρκείς) πληροφοριών είναι μεγαλύτερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η πληρότητα -συνάφεια τους.	3.24	1.164	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 6.15: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην πληρότητα (συνάφεια) των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

¹⁰⁵ Η επικρατούσα τιμή στη ερώτηση είναι το 3 (τρία). Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων (30%) διατύπωσε τη συμφωνία της με την πρόταση αυτή.

Σύμφωνα με την έρευνα, τα στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης των επιχειρήσεων, έχουν μία θετική στάση απέναντι στην κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης. Με άλλα λόγια συμφωνούν με την άποψη ότι η κοστολογική διάθρωση της ξενοδοχειακής επιχείρησης σε κέντρα κόστους, κέντρα εσόδων, κέντρα κέρδους και κέντρα επένδυσης είναι αναγκαία προϋπόθεση για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των παρεχόμενων υπηρεσιών. Παράλληλα, συμφωνούν τις προτάσεις που διατυπώθηκαν από τον ερευνητή, ότι στα πλαίσια της κοστολογικής οργάνωσης πρέπει να λειτουργεί ολοκληρωμένο σύστημα ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών με σκοπό την ακριβή αποτίμηση της αξίας αυτών, όπως για παράδειγμα οι αναλώσεις των υλικών, οι ώρες της άμεσης εργασίας και ο χρόνος λειτουργίας μηχανών και εγκαταστάσεων.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης είναι αναγκαία προϋπόθεση για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των παρεχόμενων υπηρεσιών.	3.59	0.986	1	5
η κοστολογική οργάνωση πρέπει να αντιμετωπίζει απαραίτητα τη ύπαρξη και λειτουργία:				
- κέντρων κόστους.	3.61	1.027	1	5
- κέντρων εσόδων	3.49	0.836	1	5
- κέντρων κέρδους	3.58	1.112	1	5
- κέντρων επένδυσης.	3.53	0.969	1	5
στα πλαίσια της κοστολογικής οργάνωσης, πρέπει να λειτουργεί ολοκληρωμένο σύστημα ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών, με σκοπό την ακριβή αποτίμηση της αξίας αυτών, όπως:				
- αναλώσεις υλικών.	3.49	0.854	1	5
- ώρες απασχόλησης προσωπικού.	3.51	0.812	1	5
-χρόνος λειτουργίας μηχανών και εγκαταστάσεων.	3.45	0.956	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 6.16: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην κοστολογική τους οργάνωση.

Οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων συμφωνούν με την άποψη ότι η επιλογή της τεχνικής της άμεσης κοστολόγησης συμβάλει στην αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας. Αντίθετα, εξέφρασαν μία ουδέτερη στάση¹⁰⁶ απέναντι στη μέθοδο κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες αλλά και στη μέθοδο της πρότυπης κοστολόγησης. Η άποψη αυτή ίσως να οφείλεται ότι οι τεχνικές αυτές κοστολόγησης δε χρησιμοποιούνται ιδιαίτερα από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχουν μία αρνητική στάση προς της μέθοδο της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης και για την αποτελεσματικότητα του στην παραγωγή κοστολογικών πληροφοριών που να χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ακρίβειας.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
η επιλογή μίας μεθόδου κοστολόγησης συμβάλει στην αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας, όπως για παράδειγμα:				
- της άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης.	3.81	0.631	2	4
- της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.	3.18	0.672	1	4
- της πρότυπης κοστολόγησης.	3.24	0.617	1	4
- της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης.	2.75	0.592	1	4

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 6.17: Στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στις μεθόδους κοστολόγησης.

Η έρευνα διαπίστωσε πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα, μέσω των οικονομικών τους διευθύνσεων, συμφωνούν με την άποψη¹⁰⁷, πως ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας των επιχειρήσεων, σε περίπτωση βέβαια που διακόπτεται η παραγωγική και συναλλακτική τους δραστηριότητα για 4-6 μήνες στο χρόνο, επηρεάζει την παραγωγή αξιόπιστων λογιστικών πληροφοριών.

¹⁰⁶ Η επικρατούσα τιμή ήταν τρία (3) και στις δύο μεταβλητές.

¹⁰⁷ Η επικρατούσα τιμή ήταν τέσσερα (4).

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
ο κοστολογικός χειρισμός κόστους αδράνειας της επιχείρησης, σε περίπτωση που αυτό υπάρχει, επηρεάζει την παραγωγή αξιόπιστων λογιστικών πληροφοριών.	3.96	0.798	2	4

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 6.18: Στάση των οικονομικών διευθυντών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον κοστολογικό χειρισμό του κόστους αδράνειας.

Από την παραπάνω ανάλυση, διαπιστώνουμε λοιπόν πως οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων συμφωνούν απόλυτα με τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας σχετικά με τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και με τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

6.5. Συμπεράσματα.

Από την περιγραφική στατιστική ανάλυση του ερωτήσεων του ερωτηματολογίου που αναφέρονται στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους εξήλθαν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

α) Οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, συμφωνούν με την άποψη ότι για να έχουν αξία οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν τις ιδιότητες της αξιοπιστίας-εγκυρότητας, της επικαιρότητας και της πληρότητας - συνάφειας.

β) Αναγνωρίζουν ότι ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων διασφαλίζει τη φερεγγυότητα των προσδιοριζόμενων μεγεθών κόστους - εσόδου - αποτελέσματος κατά λειτουργία, παρεχόμενη υπηρεσία και κέντρο κέρδους.

γ) Συμφωνούν με την άποψη πως η παροχή από το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης επίκαιρων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους για το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση

συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης της επιχείρησης όταν οι πληροφορίες αυτές δίδονται στο τέλος του μήνα που αφορούν.

δ) Υποστηρίζουν την άποψη πως η χρονική προσαρμογή θεωρείται απολύτως αναγκαία για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και αποτελέσματος σε βραχυχρόνια διαστήματα.

ε) Θεωρούν πως η πληρότητα – συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, όσον αφορά το κόστος, το έσοδο τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας, επηρεάζει θετικά τη λήψη αποφάσεων και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης και του ελέγχου.

στ) Συμμερίζονται την άποψη πως η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης είναι αναγκαία προϋπόθεση για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και ενός ολοκληρωμένου συστήματος ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών με σκοπό την ακριβή αποτίμηση της αξίας αυτών.

ζ) Θεωρούν πως η επιλογή μίας τεχνικής κοστολόγησης συμβάλει στην αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας.

η) Αναγνωρίζουν πως ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας επηρεάζει την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Από τις παραπάνω απόψεις διαπιστώνουμε, πως οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων συμφωνούν με τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας, σχετικά με τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, καθώς και για τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αγγελής, Β., (1995), “Στατιστική Α”, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.

Κεφάλαιο 7

Συστήματα συγκέντρωσης και αποθήκευσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

7.1. Εισαγωγή.

Στο κεφάλαιο αυτό περιγράφονται τα αποτελέσματα από την περιγραφική στατιστική ανάλυση (descriptive statistics) των ερωτήσεων του πρώτου μέρους του ερωτηματολογίου που αφορά τη μελέτη σε βάθος των υφιστάμενων συστημάτων συγκέντρωσης και αποθήκευσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια.

7.2. Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Οι ερωτήσεις της πρώτης ενότητας αναφέρονται για τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των βραχύχρονων αναλυτικών αποτελεσμάτων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, υπάρχουν ερωτήσεις που αφορούν την κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων καθώς και για το χρόνο κατάρτισης τους.

Η πρώτη ερώτηση της ενότητας αυτής, αφορούσε τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

<i>Διαδικασία Προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Εσωλογιστικά	75	75
Εξωλογιστικά	25	25
Σύνολο	100	100

Πίνακας 7.1: Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνα έδειξε πώς το 75% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων προσδιορίζει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα εσωλογιστικά, ενώ το 25% προσδιορίζει τις πληροφορίες αυτές εξωλογιστικά.

Η δεύτερη ερώτηση της ενότητας αυτής αναφέρεται στη χρονική περίοδο που προσδιορίζεται το κόστος και τα αναλυτικά αποτέλεσμα από τις επιχειρήσεις που προσδιορίζουν τις παραπάνω λογιστικές και κοστολογικές πληροφορίες. Με αλλά

λόγια σκοπός της ερώτησης είναι αν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις προσδιορίζουν επίκαιρες πληροφορίες.

<i>Χρονική περίοδος προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Μήνας	46	46
Ετήσια	54	54
Σύνολο	100	100

Πίνακας 7.2: Χρονική περίοδος προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Από τον Πίνακα 7.2 παρατηρούμε πως από τις 100 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα, οι 46 προσδιορίζουν το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα σε μηνιαία βάση, ενώ οι υπόλοιπες (54%) ετήσια, ανεξάρτητα ανά οι πληροφορίες αυτές παράγονται εσωλογιστικά ή εξωλογιστικά. Συνεπώς, η έρευνα έδειξε πως μόνο το 46% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων προσδιορίζει επίκαιρες λογιστικές και κοστολογικές πληροφορίες.

Η τρίτη και η τέταρτη ερώτηση της ενότητας αυτής αναφέρονται στον αν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια καταρτίζουν ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις καθώς και τη χρονική περίοδο που τις συντάσσουν.

<i>Ενδιάμεσες Λογιστικές Καταστάσεις</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Ναι, την καταρτίζουν	38	38
Όχι, δε καταρτίζουν	62	62
Σύνολο	100	100

Πίνακας 7.3: Κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνα έδειξε πως το 38% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καταρτίζει ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις, ανεξάρτητα βέβαια αν οι πληροφορίες που αυτές περιέχουν παράγονται εσωλογιστικά ή εξωλογιστικά, ενώ το 62% δε συντάσσει.

<i>Χρονική περίοδος κατάρτισης ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Μήνας	28	73,7
Τρίμηνο	10	26,3
Σύνολο	38	100

Πίνακας 7.4: Χρονική περίοδος κατάρτισης ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Όσον αφορά τη χρονική περίοδο σύνταξης των ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων αυτή είναι για το 73,7% των επιχειρήσεων ο μήνας, ενώ για το 26,3% το τρίμηνο. Θα πρέπει να σημειωθεί, πως ορισμένες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ενώ προσδιορίζουν το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα σε μηνιαία βάση, καταρτίζουν ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις ανά τρίμηνο.

Τα αποτελέσματα αυτά, μπορούν να συγκριθούν με έρευνα που έκανε ο Σπαθής (1996) στις μεγαλύτερες μεταποιητικές επιχειρήσεις στην ελληνική επικράτεια, στην οποία διαπίστωσε πως το 73% των επιχειρήσεων συντάσσει ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις. Παρατηρούμε λοιπόν μια υστέρηση στον κλάδο της ξενοδοχειακής βιομηχανίας, ως προς τη σύνταξη ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων.

Η πέμπτη και τελευταία ερώτηση της πρώτης ενότητας του ερωτηματολογίου, αναφέρεται στο σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τον προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Συστήματα Αναλυτικής Λογιστικής	Συχνότητα	Ποσοστό
Σύστημα της Αυτονομίας	76	98,7
Σύστημα της Συλλειτουργίας	1	1,3
Σύνολο	77	100

Πίνακας 7.5 Συστήματα Αναλυτικής Λογιστικής που τηρούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Στον Πίνακα 7.5 παρατηρούμε ότι από τις 77 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που τηρούν την Αναλυτική Λογιστική, οι 76 χρησιμοποιούν το σύστημα της Αυτονομίας (Ομάδα 9), ενώ μόνο μία επιχείρηση τηρεί το Σύστημα της Συλλειτουργίας της Αναλυτικής με την Χρηματοοικονομική Λογιστική.

Από την ανάλυση των ερωτήσεων της πρώτης ενότητας, μπορούμε να καταλήξουμε στα ακόλουθα συμπεράσματα σχετικά με τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων καθώς και για το χρόνο παραγωγής των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους

Πίνακας Συνάφειας

			Χρόνος προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων		Σύνολο
			Μηνιαία	Ετήσια	
Τρόπος προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων	Εσωλογιστικά	Συχνότητα	34	41	75
		% τρόπος προσδιορισμού	45,3%	54,7%	100,0%
		% χρόνος προσδιορισμού	73,9%	75,9%	75,0%
		% σύνολο	34,0%	41,0%	75,0%
	Εξωλογιστικά	Συχνότητα	12	13	25
		% τρόπος προσδιορισμού	48,0%	52,0%	100,0%
		% χρόνος προσδιορισμού	26,1%	24,1%	25,0%
		% σύνολο	12,0%	13,0%	25,0%
Σύνολο	Συχνότητα	46	54	100	
	% τρόπος προσδιορισμού	46,0%	54,0%	100,0%	
	% χρόνος προσδιορισμού	100,0%	100,0%	100,0%	
	% σύνολο	46,0%	54,0%	100,0%	

Πίνακας 7.6: Πίνακας Συνάφειας μεταξύ του χρόνου και του τρόπου προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Με βάση τον παραπάνω πίνακα διαπιστώνουμε πως μόνο 34 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις από τις 100 που συμμετείχαν στην έρευνα προσδιορίζουν το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα σε μηνιαία βάση και εσωλογιστικά, με αποτέλεσμα να παράγουν πληροφορίες που να συγκεντρώνουν τις ιδιότητες της φερεγγυότητας και της επικαιρότητας.

Θα πρέπει να αναφερθεί πως 41 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ενώ προσδιορίζουν το κόστος και να αναλυτικά απολέσματα εσωλογιστικά, τις πληροφορίες αυτές τις παρέχουν στα διοικητικά τους στελέχη στο τέλος του έτους.

7.3. Κοστολογική οργάνωση και διαδικασία κοστολόγησης.

Οι ερωτήσεις της Β' ενότητας του ερωτηματολογίου αναφέρονται στην κοστολογική οργάνωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια και στη διαδικασία κοστολόγησης που ακολουθούν.

7.3.1. Κοστολογική οργάνωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η έκτη ερώτηση του ερωτηματολογίου αφορά τη κοστολογική διάρθρωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Κοστολογική διάρθρωση	Ναι	Όχι	Σημαντικότητα
Κέντρα Κέρδους - Εκμετάλλευσης	87	13	1
Κέντρα Εσόδων	52	48	2
Κέντρα Κόστους			3
- Κύρια Κέντρα Κόστους	45	55	
- Βοηθητικά Κέντρα Κόστους (Υποστήριξης)	26	74	
Κέντρα Επένδυσης	14	86	4

Πίνακας 7.7: Κοστολογική οργάνωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η έρευνα έδειξε πως η πλειοψηφία (87%) των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι κοστολογικά οργανωμένες σε κέντρα κέρδους, όπου προσδιορίζεται σε κάθε ένα από αυτά κόστος – έσοδο – αποτέλεσμα και ο επικεφαλής τους ευθύνεται για το αποτέλεσμα. Το 52% των επιχειρήσεων είναι διαρθρωμένες σε κέντρα εσόδων, δηλαδή σε λειτουργικές υποδιαιρέσεις της Διεύθυνσης Πωλήσεων και Marketing που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά, άμεσα ή έμμεσα, με τις πωλήσεις.

Το 45% των επιχειρήσεων που συμμετείχε στην έρευνα είναι κοστολογικά οργανωμένη σε κύρια κέντρα κόστους και το 26% σε βοηθητικά κέντρα κόστους, ενώ μόλις δεκατέσσερις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι διαρθρωμένες σε κέντρα επένδυσης, όπου ο επικεφαλής τους ελέγχεται για το αποτέλεσμα και την απόδοση του επενδύμενου σε αυτά κεφαλαίων.

Η έβδομη ερώτηση συνδέεται με τα κέντρα κέρδους που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Κέντρα Κέρδους	Συχνότητα	Ποσοστό	Σημαντικότητα
Δωμάτια	87	100	1
Εστιατόρια	84	97	2
Μπάρ	79	91	3
Τηλέφωνα	72	83	4
Πλυντήριο Πελατών	65	75	4
Πισίνα	54	62	6
Μινι μάρκετ	40	46	7
Room service	38	44	8
Εκδηλώσεις (events)	32	37	9
Παραλία	25	29	10

Συνέδρια	24	28	11
Φύλαξη (safe)	20	23	12
Αθλητικό κέντρο	16	18	13
Κομμωτήριο	12	14	14
Γκαράζ	10	12	15
Night clubs	9	10	15
Άλλο	4	5	17

Πίνακας 7.8: Κέντρα κέρδους (profit centers) που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Όπως φαίνεται στον Πίνακα 7.8, τα κέντρα κέρδους που παρακολουθούνται σχεδόν από όλες τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, είναι τα δωμάτια (100%), τα εστιατόρια (97%) και τα μπαρ (91%). Επιπλέον, δίδεται βαρύτητα στην παρακολούθηση του κόστους, των εσόδων και των αποτελεσμάτων των τηλεφώνων (81%), του πλυντηρίου των πελατών (75%) και της πισίνας (62%).

Τα κέντρα κέρδους που παρακολουθούνται λιγότερο από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, είναι το γκαράζ (12%), τα night clubs (10%), το κομμωτήριο (14%), οι αθλητικές εγκαταστάσεις (18%), η φύλαξη (23%) και τα συνέδρια (28%). Τα προαναφερόμενα κέντρα κέρδους, παρουσιάζουν μικρή συχνότητα παρακολούθησης, γιατί είτε πολλά ξενοδοχεία δεν παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές, είτε θεωρούν πως η συμμετοχή των εσόδων από τις υπηρεσίες αυτές στις συνολικές πωλήσεις της επιχείρησης είναι μικρή, με αποτέλεσμα να μην απαιτείται η αναλυτική παρακολούθησή τους.

Τέσσερις (4) ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δήλωσαν ότι παρακολουθούν και ορισμένα άλλα κέντρα κέρδους, που συνδέονται με παροχή άλλων υπηρεσιών, το μασάζ, τα Spa και η αισθητική.

Όπως παρατηρούμε στον παρακάτω πίνακα η μέση τιμή των κέντρων κέρδους, δηλαδή ο αριθμός των υπηρεσιών που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές μονάδες για το αποτέλεσμα τους, είναι περίπου επτά (7). Το μεγάλο εύρος των τιμών της μεταβλητής (range = 17), εκφράζει τη διαφορετική αντίληψη και ευαισθησία των διοικήσεων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για την παρακολούθηση του κόστους, εσόδου και του αποτελέσματος ανά παρεχόμενη υπηρεσία.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Αριθμός κέντρων κέρδους που παρακολουθούνται από τις επιχειρήσεις	7,39	3,89	0	17

Πίνακας 7.9: Αριθμός κέντρων κέρδους που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

Η ένατη ερώτηση αφορά τα βοηθητικά κέντρα κόστους της παραγωγικής λειτουργίας που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

<i>Βοηθητικά Κέντρα Κόστους - Υποστήριξης</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>	<i>Σημαντικότητα</i>
Αποθήκη τροφίμων και ποτών (food and beverage)	25	96	1
Υποδοχή (front office)	23	88	2
Κουζίνα - ζαχαροπλαστείο	20	77	3
Επισκευές, συντηρήσεις και ενέργεια (P.O.M.E.C)	20	77	3
Κοινόχρηστοι χώροι - όροφοι -λινοθήκη (housekeeping)	19	73	5
Έλεγχος	18	69	6
Διεύθυνση ξενοδοχειακής μονάδας	15	57	7
Διασκέδαση (Animation)	13	50	8
Δημόσιες σχέσεις	12	46	9
Κήπτοι	9	34	10
Γραμματεία	7	27	11
Ασφάλεια	5	19	12

Πίνακας 7.10: Βοηθητικά κέντρα κόστους παραγωγής (τμήματα υποστήριξης) που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνα έδειξε πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα, δίδουν μεγάλη βαρύτητα στην παρακολούθηση του κόστους της αποθήκης τροφίμων και ποτών (96%), της υποδοχής (88%), της κουζίνας - ζαχαροπλαστείου (77%), του τμήματος επισκευών – συντηρήσεων και της διαχειρίσεις ενέργειας (77%). Ακολουθούν το τμήμα ελέγχου εσόδων (69%), οι διευθύνσεις των ξενοδοχειακών μονάδων (57%) που έχει στη κυριότητα της η ξενοδοχειακή επιχείρηση και το τμήμα διασκέδασης και ψυχαγωγίας (50%).

Η έρευνα έδειξε κατέληξε στο συμπέρασμα πως η μέση τιμή των τμημάτων υποστήριξης που παρακολουθούνται από τις επιχειρήσεις είναι περίπου τέσσερα (4). Πάντως, το εύρος των τιμών της μεταβλητής είναι μεγάλο (13) και ουσιαστικά εκφράζει την διαφορετική ευαισθησία που δείχνουν οι διοικήσεις των επιχειρήσεων

για την παρακολούθηση του κόστους των τμημάτων υποστήριξης των κύριων κέντρων κόστους.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Αριθμός τμημάτων υποστήριξης (βοηθητικά κέντρα κόστους) που παρακολουθούνται από τις επιχειρήσεις	4,56	3,28	0	13

Πίνακας 7.11: Αριθμός τμημάτων υποστήριξης που παρακολουθούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

7.3.2. Διαδικασία και κριτήρια κατανομής που χρησιμοποιούνται για το μερισμό του έμμεσου κόστους - Καταλογισμός έμμεσου κόστους παραγωγικής λειτουργίας

Η επόμενη ερώτηση της Β' ενότητας του ερωτηματολογίου αναφέρεται στα κριτήρια (cost drivers) που χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τον μερισμό του έμμεσου κόστους των τμημάτων υποστήριξης της παραγωγικής λειτουργίας στα κύρια κέντρα κόστους.

<i>Κριτήρια μερισμού έμμεσου κόστους τμημάτων υποστήριξης</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>	<i>Σημαντικότητα</i>
Με βάση τις καθαρές πωλήσεις των εκμεταλλεύσεων	49	58,3%	1
Με βάση την άμεση εργασία της παραγωγικής λειτουργίας	46	54,8%	2
Με βάση τις ποσότητες των διακινούμενων υλικών	15	17,8%	3
Με βάση τις πρώτες ύλες που βιομηχανικοποιούνται στα κέντρα κόστους	14	16,7%	4
Με βάση το άμεσο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών	10	11,9%	5

Πίνακας 7.12: Κλείδες μερισμού του έμμεσου κόστους της παραγωγικής λειτουργίας στα κύρια κέντρα κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Από τις 100 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συμμετείχαν στη έρευνα, οι 16 δεν κάνουν μερισμό του έμμεσου κόστους της παραγωγής στα κύρια κέντρα κόστους, γιατί δεν το καταλογίζουν στις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται περισσότερο για το μερισμό του κόστους είναι οι καθαρές πωλήσεις των παρεχόμενων υπηρεσιών (58,3%) και η άμεση εργασία της παραγωγικής λειτουργίας (54,8%). Ακολουθούν, οι ποσότητες των διακινούμενων υλικών (17,8%), οι πρώτες ύλες που βιομηχανικοποιούνται στα κέντρα κόστους (16,7%) και το άμεσο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών (11,9%).

Σύμφωνα με έρευνα των Βενιέρη, Κοέν και Καϊρμενάκη (2003), οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στην Ελλάδα για τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους στις

παρεχόμενες υπηρεσίες χρησιμοποιούν κυρίως το άμεσο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών (52,9%), τις ώρες της άμεσης εργασίας (47,1%) και το κριτήριο των καθαρών πωλήσεων (41,2%).

Οι Kwansa και Schmidgall (1999), ο Schmidgal (1998β) καθώς και οι Enz, Potter και Singuaw (1999) αναφέρουν πως το κριτήριο των καθαρών πωλήσεων καθώς και της άμεσης εργασίας, σύμφωνα με εμπειρικές έρευνες που πραγματοποιήθηκαν στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, όταν αυτά χρησιμοποιήθηκαν οδήγησαν σε αλλοίωση του κόστους καθώς και αναλυτικών αποτελεσμάτων σε μεγάλο βαθμό από τα πραγματικά ποσά.

Κατά την άποψη μας, το κριτήριο των καθαρών πωλήσεων για το μερισμό του έμμεσου κόστους, ενώ είναι μία κλείδα καταλογισμού που μπορεί να χρησιμοποιεί πολύ εύκολα στην πράξη, ουσιαστικά όμως πρόκειται για ένα τελείως αυθαίρετο στοιχείο που οδηγεί σε αλλοίωση του πραγματικού κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών. Το κριτήριο αυτό δεν αναγνωρίζεται ούτε από τα Ελληνικά, αλλά και ούτε από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ως κλείδα για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους στις παρεχόμενες υπηρεσίες. Συνεπώς, το 58,3% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα δε χρησιμοποιεί ένα κριτήριο καταλογισμού που να συμβάλει αποτελεσματικά στον προσδιορισμό του ακριβές κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών, γεγονός που επηρεάζει τη λήψη ορθών αποφάσεων.

Επιπρόσθετα, η άμεση εργασία αποτελεί ένα κριτήριο κατανομής του έμμεσου που συνδέονται με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, οδηγεί πολλές φορές σε παραμόρφωση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών. Και αυτό γιατί, η χρησιμοποίηση μιας ενιαίας βάσης κατανομής του έμμεσου κόστους, όπως οι ώρες ή το κόστος της άμεσης εργασίας, οδηγεί σε λανθασμένες κατανομές του έμμεσου κόστους στις παρεχόμενες υπηρεσίες με αποτέλεσμα το κόστος αυτό να είναι ανακριβές. Το άμεσο κόστος των κύριων κέντρων κόστους, ως κριτήριο επιμερισμού του έμμεσου κόστους, που χρησιμοποιείται μόνο από το 11,9% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αποτελεί σε περίπτωση που δεν υιοθετείται το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, μία ικανοποιητική κλείδα μερισμού.

Η δέκατη ερώτηση του ερωτηματολογίου συνδέεται με την πρακτική που ακολουθείται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους στα κύρια κέντρα κόστους.

Διαδικασία μερισμού έμμεσου κόστους τμημάτων υποστήριξης	Συχνότητα	Ποσοστό	Σημαντικότητα
Άμεσα με προκαθορισμένους συντελεστές μερισμού κατά τη λογιστικοποίηση του εξόδου	69	84,1%	1
Με την κατάρτιση του φύλλου μερισμού στο τέλος της περιόδου	5	6%	2
Με συνδυασμό των 2 παραπάνω λογιστικών μεθόδων	10	11,9%	3
Σύνολο	84	100%	

Πίνακας 7.13: Διαδικασία μερισμού του έμμεσου κόστους στις παρεχόμενες υπηρεσίες στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Από τον Πίνακα 7.13 παρατηρούμε πως από τις 84 επιχειρήσεις που καταλογίζουν το έμμεσο κόστος στα κύρια κέντρα κόστους, οι 69 (84,1%) το επιμερίζουν άμεσα με προκαθορισμένους συντελεστές κατά τη λογιστικοποίηση του εξόδου. Οι συντελεστές αυτοί έχουν καθοριστεί από την επιχείρηση βάσει μετρήσεων και ερευνών που έχει η ίδια πραγματοποιήσει και στηρίζονται κυρίως σε ιστορικά δεδομένα.

Θα πρέπει να σημειωθεί πως το 6% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στο τέλος της κοστολογικής περιόδου καταρτίζουν σχετικό φύλλο μερισμού για όλα τα οργανικά τους έξοδα και στη συνέχεια τα μεταφέρουν στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους που αφορούν. Η διαδικασία αυτή ακολουθείται όταν οι έμμεσες δαπάνες δεν μπορούν να κατανεμηθούν στο λειτουργικό κόστος κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησης τους.

Το 11,9% των ξενοδοχείων δήλωσε ότι χρησιμοποιεί και τις δύο λογιστικές μεθόδους για τον μερισμό του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες της επιχείρησης.

Όσον αφορά την επιβάρυνση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών με τα έμμεσα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν καθολικά τα πραγματικά ΓΒΕ. Παρατηρούμε λοιπόν, πως το σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης του κόστους (κανονική κοστολόγηση), δε χρησιμοποιείται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

Μέθοδος καταλογισμού των έμεσων εξόδων της παραγωγικής λειτουργίας	Συχνότητα	Ποσοστό
Με βάση τα πραγματικά ΓΒΕ	100	100%
Με τη χρήση του συστήματος της ορλολογικής επιβάρυνσης του κόστους (κανονική κοστολόγηση)	0	0%
Σύνολο	84	100%

Πίνακας 7.14: Μέθοδος καταλογισμού των έμεσων εξόδων της παραγωγικής λειτουργίας στις παρεχόμενες υπηρεσίες στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

7.3.3 Πληρότητα – Συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Η δωδέκαη ερώτηση αναφέρεται στον προσδιορισμό από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις λογιστικών πληροφοριών ως προς το έσοδο, το κόστος και το αποτέλεσμα τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας, ώστε αυτές να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για τον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης σε όλους του τομείς και τις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Πληρότητα - Συνάφεια πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	Ναι	Όχι
το έσοδο αναλυτικά κατά πηγή προέλευσης και δραστηριότητας.	65	35
το κόστος αναλυτικά κατ' είδος δαπάνης.	25	75
το κόστος σε στάθερο και μεταβλητό μέρος	24	76
το κόστος σε άμεσο και έμμεσο	24	76
το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση (τμήμα, διεύθυνση κ.ο.κ).	24	76
το κόστος ανά παρεχόμενη υπηρεσία	24	76
το αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.	24	76

Πίνακας 7.15: Προσδιορισμός αναλυτικών πληροφοριών ως προς το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα πως ενώ το έσοδο παρακολουθείται αναλυτικά κατά πηγή προέλευσης και κατηγορίας από την πλειοψηφία των

ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (65%), δεν ισχύει το ίδιο με το κόστος αλλά και το αποτέλεσμα κατά δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο (24%).

7.3.4. Ποσοστιαία ανάλυση της σύνθεσης του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Η επόμενη ερώτηση αναφέρεται στην κατά μέσο όρο και ποσοστιαία ανάλυση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών σε άμεσο και έμμεσο μέρος καθώς και στις συνιστώσες τους την τελευταία τριετία από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

<i>Ποσοστιαία ανάλυση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών</i>	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Άμεσο	45,37	6,60	30	55
Έμμεσο	54,63	6,09	45	70

Πίνακας 7.16: Ποσοστιαία ανάλυση του κόστους των προφερόμενων υπηρεσιών σε άμεσο και έμμεσο μέρος την τελευταία τριετία.

<i>Ποσοστιαία ανάλυση του άμεσου κόστους των προσφερόμενων υπηρεσιών</i>	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Εργασία	47,06	4,58	40	60
Υπόλοιπο	52,94	4,58	40	60

Πίνακας 7.17: Ποσοστιαία ανάλυση του άμεσου κόστους σε εργασία και υπόλοιπο των προφερόμενων υπηρεσιών την τελευταία τριετία.

<i>Ποσοστιαία ανάλυση του έμμεσου κόστους των προσφερόμενων υπηρεσιών</i>	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Εργασία	56,88	4,67	50	65
Υπόλοιπο	43,12	4,37	35	50

Πίνακας 7.18: Ποσοστιαία ανάλυση του έμμεσου κόστους σε εργασία και υπόλοιπο των προφερόμενων την τελευταία τριετία.

Όπως αναφέρθηκε στην επισκόπηση της αρθρογραφίας, ο βαθμός αξιοπιστίας του κόστους ενός προϊόντος, μίας υπηρεσίας ή του τμήματος, βρίσκεται σε ευθεία

αναλογία με το ποσοστό που καταλαμβάνει το άμεσο κόστος μέσα στο συνολικό κόστος του προϊόντος ή του τμήματος. Επομένως, για να είναι το κόστος των υπηρεσιών που παρέχει η ξενοδοχειακή μονάδα αξιόπιστο πρέπει να είναι ακριβές. Για να εξασφαλιστεί, όμως η ακρίβεια του, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ενίσχυση του ποσοστού του άμεσου κόστους στο συνολικό ποσό του κόστους των υπηρεσιών.

Η έρευνα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έδειξε πως το ποσοστό που καταλαμβάνει κατά μέσο όρο το άμεσο στο συνολικό κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι σχετικά χαμηλό και κυμαίνεται στο 45%. Το ποσοστό αυτό είναι χαμηλότερο σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών στην Ελλάδα (70%), σύμφωνα με την έρευνα των Βενιέρη, Κοέν και Καϊμενάκη (2004). Παρόλα αυτά, το αποτέλεσμα αυτό είναι σύμφωνο με την άποψη των Brignall, Fitzgerald, Silvestro και Johnson (1991), πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρουσιάζουν μεγάλο ύψος εμμέσων δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας για το λόγο αυτό ανήκουν στην κατηγορία επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών τύπου καταστήματα (service shop).

Κατά την άποψη μας, το μέσο σχετικά χαμηλό άμεσο κόστος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων πρέπει να οφείλεται κυρίως στο υψηλό σταθερό κόστος καθώς και στα πολλά τμήματα υποστήριξης της παραγωγικής τους λειτουργίας, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από την παρούσα εμπειρική έρευνα. Για την αντιμετώπιση του παραπάνω προβλήματος, προτείνεται η χρήση του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing) που περιορίζει το έμμεσο κόστος και το μετατρέπει σε μεγάλο βαθμό σε άμεσο.

Σχετικά με τις συνιστώσες του άμεσου κόστους, η έρευνα έδειξε πως το κόστος της άμεσης εργασίας καταλαμβάνει το 47% του άμεσου κόστους, γεγονός που σημαίνει πως το μέσο κόστος της άμεσης εργασίας προσεγγίζει το 21% του μέσου κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών από τις επιχειρήσεις του κλάδου στην Ελλάδα. Αντίθετα, το κόστος της έμμεσης εργασίας προσεγγίζει το 57% του έμμεσου κόστους.

7.3.5. Εγκυρότητα (Ορθότητα) πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Η δεκάτη τέταρτη και η δέκατη πέμπτη ερώτηση του ερωτηματολογίου συνδέονται την εγκυρότητα (ορθότητα) των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

<i>Χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Δε γίνεται χρονική προσαρμογή	76	76
Γίνεται κάθε μήνα	24	24
Σύνολο	100	100

Πίνακας 7.19: Χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εξόδων, των εσόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Από τον Πίνακα 7.19 παρατηρούμε πως το 76% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα δεν κάνει χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εσόδων και εξόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού. Παράλληλα, διαπιστώνουμε (σύμφωνα με τον Πίνακα 7.19) πως 22 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ενώ παράγουν μέσω των λογιστικών τους πληροφοριακών συστημάτων πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους τουλάχιστον σε μηνιαία βάση, δεν κάνουν χρονική προσαρμογή σε μηνιαία βάση των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού, με αποτέλεσμα οι πληροφορίες που παράγονται σε μηνιαία βάση με την χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία και εγκυρότητα.

Πίνακας Συνάφειας

			Χρονική Προσαρμογή		Σύνολο
			Μήνας	Ετήσια	
Κοστολογική περίοδος	Μήνας	Συχνότητα	24	22	46
		% Κοστολογική περίοδος	52,2%	47,8%	100,0%
		% Χρονική προσαρμογή	30,8%	100,0%	46,0%
		% Σύνολο	24,0%	22,0%	46,0%
Σύνολο	Έτος	Συχνότητα	54		54
		% Κοστολογική περίοδος	100,0%		100,0%
		% Χρονική προσαρμογή	69,2%		54,0%
		% Σύνολο	54,0%		54,0%
Σύνολο		Συχνότητα	78	22	100
		% Κοστολογική περίοδος	78,0%	22,0%	100,0%
		% Χρονική προσαρμογή	100,0%	100,0%	100,0%
		% Σύνολο	78,0%	22,0%	100,0%

Πίνακας 7.20: Πίνακας συνάφειας μεταξύ χρόνου παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και της περιόδου της χρονικής προσαρμογής των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού.

Το 33,3% των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν χρονική προσαρμογή των λογιστικών τους μεγεθών, το κάνουν στο κύκλωμα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής χρησιμοποιώντας τους λογαριασμούς περιοδικής κατανομής¹⁰⁸, ενώ το 66,6% σε λογαριασμούς του κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής¹⁰⁹.

<i>Λογιστικό κύκλωμα</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Χρηματοοικονομική Λογιστική	8	33,3
Αναλυτική Λογιστική	16	66,6
Σύνολο	24	100

Πίνακας 7.21: Λογιστικό κύκλωμα που γίνεται η χρονική προσαρμογή των λογιστικών πληροφοριών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

7.3.6. Βαθμός ακρίβειας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παράγονται από τα από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η δέκατη έκτη ερώτηση του ερωτηματολογίου αναφέρεται στο βαθμό ικανοποίησης των διοικητικών στελεχών από την ακρίβεια των πληροφοριών που παρέχονται από το πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους .

Η έρευνα έδειξε πως το 27% των επιχειρήσεων θεωρούν ότι είναι ιδιαίτερα ικανοποιημένοι από την ακρίβεια των πληροφοριών που παρέχονται το πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους επιχείρησης. Συνεπώς η πλειοψηφία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα δεν προσδιορίζει πληροφορίες που να χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ακρίβειας.

¹⁰⁸ Στην περίπτωση αυτή χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 58 «Λογαριασμός περιοδικής κατανομής» και οι αναλυτική του.

¹⁰⁹ Στην περίπτωση αυτή χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 91 «Ανακατάταξη εξόδων, αγορών και εσόδων» και οι αναλυτικοί του 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» και 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)».

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Βαθμός ικανοποίησης από την ακρίβεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους	3,30	1,18	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: πολύ δυσαρεστημένοι και 5: πολύ ευχαριστημένοι. Οι επιχειρήσεις που απάντησαν στην ερώτηση είναι 100 (N = 100).

Πίνακας 7.22: Βαθμός ικανοποίησης από την ακρίβεια των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων.

7.3.7. Μέθοδοι - τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η επόμενη ερώτηση αναφέρεται στις μεθόδους – τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Τεχνικές Κοστολόγησης	Ναι	Όχι	Αγνοείται η ορολογία
Πλήρης- Απορροφητική Κοστολόγηση (Full - Absorption costing)	100	0	0
Άμεση – Μεταβλητή - Οριακή Κοστολόγηση (Direct –Marginal- Variable costing)	34	66	0
Πρότυπη Κοστολόγηση (Standard costing)	0	100	0
Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity based costing - ABC)	2	56	42

Πίνακας 7.23: Τεχνικές Κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Η ερευνά έδειξε πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα τηρούν όλες τη μέθοδο της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης, όπου όλες οι δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας ενσωματώνονται στο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Το σύστημα της μερικής πλήρους κοστολόγησης¹¹⁰, βρίσκεται σε πλήρη αρμονία με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ, Νο2) αλλά και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπου η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στο πλήρες κόστος παραγωγής.

¹¹⁰ Ονομάζεται έτσι γιατί δεν περιλαμβάνει κατά το σχηματισμό του κόστους παραγωγής ούτε τόκους δεσμευμένους στη λειτουργία της παραγωγής αλλά ούτε και αναλογία των δαπανών της διοικητικής λειτουργίας που δραστηριοποιούνται για τις πωλήσεις αλλά και για την παραγωγή.

Θα πρέπει να αναφερθεί πως στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, όπως και σε όλες τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, δεν δημιουργείται κανένα πρόβλημα επηρεασμού των αποτελεσμάτων από την ενσωμάτωση το κόστος των υπηρεσιών των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας, αφού τόσο οι σταθερές όσο και οι μεταβλητές δαπάνες μετατρέπονται σε έξοδα κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται και ενσωματώνονται στον κόστος της υπηρεσίας μόλις ολοκληρωθεί η παροχή της στον πελάτη. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως, πως η υιοθέτηση του εν λόγω συστήματος, όπως παρουσιάστηκε στη θεωρητική υποστήριξη της διατριβής, δε συμβάλει άμεσα στην παραγωγή λογιστικών πληροφοριών που να χαρακτηρίζονται από ακρίβεια.

Η μέθοδος της άμεσης ή της μεταβλητής κοστολόγησης τηρείται από το 34% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Όπως αναφέρθηκε στη θεωρητική υποστήριξη της διατριβής, η άμεση κοστολόγηση εξασφαλίζει περισσότερο ακριβείς πληροφορίες στις διοικήσεις για τη λήψη αποφάσεων, αφού το άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για την επίλυση προβλημάτων.

Η μέθοδος της πρότυπης κοστολόγησης δεν τηρείται από τα ξενοδοχεία στην Ελλάδα. Το αποτέλεσμα αυτό επιβεβαιώνει τις έρευνες των Brignall (1997) και των Brignall, Fitzgerald, Silvestro και Johnson (1991, 1992) που αναφέρουν πως η πρότυπη κοστολόγηση δεν ταιριάζει στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι άγνωστη από το 42% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα. Μόνο 2 ξενοδοχεία (2%) δήλωσαν ότι έχουν υιοθετήσει το σύγχρονο αυτό σύστημα κοστολόγησης. Το ποσοστό αυτό, είναι χαμηλότερο από το αντίστοιχο (17%) της έρευνας των Βενιέρη, Κοέν και Καϊμενάκη (2004) στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στην Ελλάδα.

<i>Λόγοι μη υιοθέτησης της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων</i>	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
Η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού για την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος	4,58	0,54	3	5
Η έλλειψη χρόνου για την εξέταση της σπουδαιότητας χρήσης του παραπάνω συστήματος	4,54	0,54	3	5
Η εξέταση του εν λόγω συστήματος δεν υπάγεται στις άμεσες προτεραιότητες μας	4,13	0,73	2	5

Το κόστος υλοποίησης του εν λόγω συστήματος είναι υψηλό	4,06	0,48	3	5
Δεν έχουμε πειστεί για την αποτελεσματικότητα του εν λόγω συστήματος	3,63	1,00	1	5
Η επιχείρηση είναι ικανοποιημένη από τον υπάρχον σύστημα κοστολόγησης	3,56	0,74	2	5
Δεν υπάρχει ενδιαφέρον από την ανώτατη διοίκηση για το εν λόγω σύστημα	3,04	1,11	1	5
Το διοικητικό προσωπικό του ξενοδοχείου δε θα αποδεχθεί το συγκεκριμένο σύστημα	2,46	0,85	1	5
Η κουλτούρα της επιχείρησης δεν ευνοεί αλλαγές	2,35	0,84	1	4

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα. Οι επιχειρήσεις που απάντησαν στην ερώτηση είναι 48 (η = 48).

Πίνακας 7.24: Λόγοι μη υιοθέτησης της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Οι κυριότεροι λόγοι που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν έχουν υιοθετήσει το σύγχρονο αυτό σύστημα κοστολόγησης είναι η έλλειψη εξειδικευμένη προσωπικού για την υλοποίηση του (μέση τιμή 4,58) και η έλλειψη χρόνου για την εξέταση της σπουδαιότητας της χρήσης του εν λόγω συστήματος (μέση τιμή 4,54). Παράλληλα, συμφωνούν με τις υποθέσεις που διατυπώσαμε, πως η υιοθέτηση της μεθόδου αυτής δεν υπάγεται στις άμεσες προτεραιότητες τους (μέση τιμή 4,13) καθώς και ότι το κόστος υλοποίησης του είναι υψηλό (μέση τιμή 4,06).

Θα πρέπει να σημειωθεί, πως το 62,5% των ξενοδοχείων δήλωσε πως δεν έχει πειστεί για την αποτελεσματικότητα του εν λόγω συστήματος, όπως επίσης ότι το 54,1% είναι ικανοποιημένο με το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων διαφωνεί με την άποψη πως δεν έχει υιοθετήσει το σύστημα αυτό γιατί δεν ταιριάζει με την κουλτούρα τους (66,6%) ή για το ότι δεν θα γίνει αποδεκτό από τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων τους (62,2%).

7.3.8. Κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η δέκατη όγδοη ερώτηση της δεύτερης ενότητας του ερωτηματολογίου αφορά το κοστολογικό χειρισμού του κόστους (σταθερού) αδράνειας.

<i>Κοστολογικός χειρισμός σταθερού κόστους αδράνειας</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Κατανέμεται στους 12 μήνες	38	90,5
Κατανέμεται στους μήνες δραστηριότητας	4	9,5
Σύνολο	42	100

Πίνακας 7.25: Κοστολογικός χειρισμός σταθερού κόστους αδράνειας στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Από τις 100 επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα, οι 58 δήλωσαν πως δεν έχουν κόστος αδράνειας γιατί είναι ξενοδοχεία πόλεων (city hotels) και δεν λειτουργούν εποχιακά.

Όπως παρουσιάστηκε στη θεωρητική υποστήριξη της διατριβής, ο ορθός κοστολογικός χειρισμός του σταθερού κόστους αδράνειας των επιχειρήσεων επηρεάζει τον ορθό προσδιορισμό μηναίων αποτελεσμάτων και συνεπώς την παραγωγή αξιόπιστων λογιστικών και κοστολογικών πληροφοριών.

Το 90,5% των ξενοδοχείων δεν χειρίζεται κοστολογικά το κόστος της διακοπής της παραγωγικής και συναλλακτικής τους δραστηριότητας, με αποτέλεσμα οι παρεχόμενες μηνιαίες πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους να μην χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία. Αντίθετα, μόλις το 9,5% των επιχειρήσεων που συμμετείχε στην έρευνα, χειρίζεται ορθώς κοστολογικά το κόστος (σταθερό) αδράνειας.

7.4. Πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, επιχειρηματικές αποφάσεις και αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

Οι ερωτήσεις της τρίτης ενότητας του ερωτηματολογίου, αναφέρονται στις πληροφορίες που συλλέγουν και τις τεχνικές που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τη λήψη αποφάσεων και για την αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

7.4.1. Σύνδεση της πολυμορφίας του κόστους με τις επιχειρηματικές αποφάσεις στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η πρώτη ερώτηση της ενότητας αυτής αφορά τη σύνδεση της πολυμορφίας του κόστους με τις επιχειρηματικές αποφάσεις στην ξενοδοχειακή βιομηχανία.

Όπως αναφέρθηκε στη θεωρητική υποστήριξη της διατριβής, δεν υπάρχει ένας τύπος γενικής εφαρμογής ικανός να εξυπηρετήσει εξίσου αποτελεσματικά όλες τις

επιχειρηματικές αποφάσεις. Αντίθετα, για κάθε επιχειρηματική απόφαση πρέπει να αναζητείται ο τύπος εκείνος του κόστους να την υπηρετήσει αποτελεσματικά.

<i>Σύνδεση της πολυμορφίας του κόστους με τις επιχειρηματικές αποφάσεις</i>	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
το διαφορικό κόστος (differential cost);	2,43	0,946	1	5
το άμεσο κόστος (direct cost);	2,52	1,087	1	5
το κόστος ευκαιρίας (opportunity cost);	2,06	0,776	1	4
το κόστος ανά δραστηριότητα (cost by activity);	1,42	0,966	1	5
την ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους (cost-profit-volume-analysis)	2,42	1,075	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: καθόλου και 5: πολύ. Οι επιχειρήσεις που απάντησαν στην ερώτηση είναι 100 (N = 100).

Πίνακας 7.26: Σύνδεση της πολυμορφίας του κόστους με τις επιχειρηματικές αποφάσεις στην ξενοδοχειακή βιομηχανία.

Η έρευνα έδειξε πώς το κόστος και η πολυμορφία του δε χρησιμοποιείται ιδιαίτερα από την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τη λήψη αποφάσεων.

Ειδικότερα, το διαφορικό κόστος χρησιμοποιείται αρκετά έως πολύ για την επίλυση προβλημάτων από το 13% των επιχειρήσεων, το άμεσο κόστος από 20%, το κόστος ευκαιρίας από το 7%, το κόστος δραστηριότητας από το 9% και η ανάλυση του κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος από το 21% αντίστοιχα. Συνεπώς, η ανάλυση του κόστους – όγκου – κέρδους (Νεκρό σημείο δραστηριότητας, ανάλυση ευαισθησίας, περιθώριο ασφάλειας) και το άμεσο κόστος χρησιμοποιούνται περισσότερο από τα ξενοδοχεία για τη λήψη αποφάσεων.

Αν συγκριθούν τα αποτελέσματα της έρευνας, με τα αντίστοιχα του Βαρβάκη (2001), θα διαπιστώσουμε πως και η ξενοδοχειακή βιομηχανία, όπως και οι επιχειρήσεις που ανήκουν σε άλλους κλάδους της οικονομίας, δεν έχει εξοικειωθεί με τις σύγχρονες έννοιες της πολυμορφίας του κόστους και της δυνατότητας χρησιμοποίησής τους στη λήψη καθημερινών αποφάσεων καθώς και αποφάσεων στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα.

7.4.2. Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνα έδειξε πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους δε χρησιμοποιούνται ιδιαίτερα από την ανώτατη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται περισσότερο από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων (κόστος των λειτουργιών) και για την κατάρτιση των προϋπολογισμών των τμημάτων τους.

<i>Χρήση της πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους</i>	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Maximum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Minimum)</i>
άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής.	3,12	1,012	1	5
ανάλυση της κερδοφορίας των υπηρεσιών.	3,05	1,004	1	5
διαμόρφωση της σύνθεσης του μείγματος των υπηρεσιών.	2,95	1,051	1	4
προσδιορισμό της κερδοφορίας των πελατών.	3,02	1,128	1	5
διατήρηση ή μη δραστηριοτήτων.	2,89	1,318	1	5
αποδοχή – απόρριψη προσφορών πώλησης από τους tour- operators	2,76	1,028	1	5
αντικατάσταση – διατήρηση του εξοπλισμού της επιχείρησης	2,85	0,944	2	5
κατάρτιση των προϋπολογισμών των τμημάτων.	3,85	1,025	1	5
ανασχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών.	2,65	1,287	1	5
μείωση των εξόδων της διοικητικής λειτουργίας.	3,08	1,220	1	5
κατάρτιση καταστάσεων για την κερδοφορία των παρεχόμενων υπηρεσιών	3,33	0,900	2	5
διαχείριση των σχέσεων με τους πελάτες (πχ. παύση συνεργασίας με ζημιογόνους πελάτες)	2,65	1,237	1	5

τον έλεγχο του κόστους	2,89	1,218	2	5
κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων	4,12	0,866	3	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: καθόλου και 5: πολύ. Οι επιχειρήσεις που απάντησαν στην ερώτηση είναι 100 (N = 100).

Πίνακας 7.27: Χρήση πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

7.4.3. Κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων και το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου.

Διαπιστώσαμε, πως το 83% των ξενοδοχείων στην Ελλάδα συντάσσουν προϋπολογισμούς για τα τμήματα της επιχείρησης, ενώ το 17% δεν καταρτίζουν. Όπως αναφέρθηκε, η σύνταξη προϋπολογισμών των τμημάτων της επιχείρησης συνδέεται με την λειτουργία και ύπαρξη της λογιστικής της υπευθυνότητας μέσα στην επιχείρηση.

<i>Προϋπολογισμοί τμημάτων της επιχείρησης</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Ναι, καταρτίζουν προϋπολογισμούς για τα τμήματα της επιχείρησης.	83	83
Όχι, δεν καταρτίζουν προϋπολογισμούς για τα τμήματα της επιχείρησης.	17	17
Σύνολο	100	100

Πίνακας 7.28: Κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

<i>Διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών</i>	<i>Συχνότητα</i>	<i>Ποσοστό</i>
Οι προϋπολογισμοί συντάσσονται από τα στελέχη και εγκρίνονται από τη διοίκηση (bottom – up approach)	54	65,1
Οι προϋπολογισμοί επιβάλλονται από τη διοίκηση στα στελέχη (top – down approach)	29	34,9
Σύνολο	83	100

Πίνακας 7.29: Διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Οι προϋπολογισμοί από την πλειοψηφία των επιχειρήσεων (65,1%) συντάσσονται από τα στελέχη και εγκρίνονται από τη διοίκηση. Όπως παρουσιάστηκε στη γενική επισκόπηση της αρθρογραφίας, η κύρια αιτιολογία επιλογής της μεθοδολογίας «από κάτω προς τα πάνω» στην κατάρτιση των προϋπολογισμών είναι ότι συμβάλει πιο αποτελεσματικά στην υποκίνηση του προσωπικού, στην κατάρτιση αξιόπιστων

εκτιμήσεων και προβλέψεων για την εξέλιξη των λογιστικών μεγεθών καθώς επίσης ότι καθιστά τα διοικητικά στελέχη υπεύθυνα για την αποτυχία του.

Αντίθετα, οι μονάδες που χρησιμοποιούν την προσέγγιση «από πάνω προς τα κάτω» αιτιολογούν την επιλογή τους κυρίως στο ότι αν η κατάρτιση των προϋπολογισμών γίνεται από τα στελέχη αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα την κατάρτιση χαλαρών προϋπολογισμών (slack budgets), με αποτέλεσμα να μπορούν εύκολα να επιτευχθούν και τα διοικητικά στελέχη να πετύχουν χρηματικές επιβραβεύσεις και προαγωγές.

Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής, επιβεβαιώνονται και από την έρευνα των Schmidgall, Borchgrevink και Begnum (1996), η οποία διαπίστωσε πως η πλειοψηφία των ξενοδοχειακών μονάδων στις Ηνωμένες Πολιτείες και στην Σκανδιναβία χρησιμοποιούν την προσέγγιση από «κάτω προς τα πάνω» για την κατάρτιση των προϋπολογισμών τους. Τα ποσοστά ήταν 79% και 64% σε ΗΠΑ και Σκανδιναβία αντίστοιχα.

Σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου για την αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους	Συχνότητα	Ποσοστό
Ναι, εφαρμόζεται	56	56
Όχι, δεν εφαρμόζεται	44	44
Σύνολο	100	100

Πίνακας 7.30: Εφαρμογή του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου και η ανάλυση των αποκλίσεων των πραγματικών μεγεθών με τα προϋπολογιστικά από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

Η μέθοδος του προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control) και η ανάλυση των αποκλίσεων των πραγματικών μεγεθών σε σύγκριση με τα προϋπολογιστικά, εφαρμόζεται από το 56% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα με σκοπό την αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους. Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως από τις 83 επιχειρήσεις που συντάσσουν προϋπολογισμούς τους, οι 56 (46,5%) χρησιμοποιούν το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου και αναλύουν τις αποκλίσεις μεταξύ προϋπολογιστικών και πραγματικών μεγεθών για την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και διευθυντών τους.

Συνεπώς, οι διοικήσεις των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα δεν έχουν κατανοήσει απόλυτα τη σπουδαιότητα του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου στην αξιολόγηση και στον έλεγχο της επίδοσης των κέντρων ευθύνης τους, όπου ο επικεφαλής του ελέγχεται για το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα που

πραγματοποιεί σε σχέση πάντα με αυτό που είχε προγραμματιστεί να πετύχει σύμφωνα με τον προϋπολογισμό.

7.4.4. Λειτουργικοί αριθμοδείκτες, μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

Η τελευταία ερώτηση της ενότητας αυτής, συνδέεται με τους λειτουργικούς αριθμοδείκτες που χρησιμοποιούνται από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων για την μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων της και των φορέων ευθύνης τους.

<i>Λειτουργικοί αριθμοδείκτες</i>	<i>Ναι</i>	<i>Όχι</i>
αριθμοδείκτες πληρότητας	100	0
δείκτες εσόδων	96	4
δείκτες κόστους	51	49
δείκτες κέρδους	38	62

Πίνακας 7.31: Λειτουργικοί αριθμοδείκτες που χρησιμοποιούνται για τη αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

Στη θεωρητική υποστήριξη της διατριβής παρουσιάστηκε η σπουδαιότητα του υπολογισμού λειτουργικών αριθμοδεικτών για την αξιολόγηση των τμημάτων της επιχείρησης καθώς και των φορέων ευθύνης τους.

Όλες οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα προσδιορίζουν δείκτες πληρότητας τους οποίους χρησιμοποιούν για την αξιολόγηση των τμημάτων των δωματίων (room division) καθώς και των επισιτιστικών τους τμημάτων (service departments). Το 96% των ξενοδοχείων υπολογίζει και χρησιμοποιεί δείκτες εσόδων για την αξιολόγηση των κέντρων ευθύνης που είναι διαρθρωμένες. Οι κυριότεροι δείκτες είναι η μέση τιμή δωματίων (Average Daily Rate - ADR), η μέση τιμή ανά διαθέσιμο δωμάτιο (Revenue per available room - RevPar), ο μέσος λογαριασμός των επισιτιστικών τμημάτων (average check) κ.ο.κ. Αντίθετα, οι δείκτες κόστους (51%) όπως και οι δείκτες κέρδους (38%) δε χρησιμοποιούνται με την ίδια συχνότητα από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την αξιολόγηση των τμημάτων και των διευθυντών τους.

Αν συγκριθούν τα αποτελέσματα της έρευνας με τα αντίστοιχα των Mía και Patter (2001), διαπιστώνουμε πως η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Αυστραλία για την αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους λαμβάνουν υπόψη εξίσου δείκτες κόστους, κέρδους, πληρότητας και εσόδων. Παρατηρούμε λοιπόν, πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Αυστραλία

χρησιμοποιούν τις κοστολογικές πληροφορίες και όχι μόνο τις πληροφορίες για τα έσοδα για την αξιολόγηση της επίδοσης των τομέων δραστηριότητας τους.

7.5. Παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Με βάση τα ευρήματα της ποιοτικής αλλά και της ποσοτικής έρευνας, καταλήξαμε στο συμπέρασμα πως για να είναι οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους χρήσιμες και κατάλληλες για τη λήψη αποφάσεων και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν τρεις ιδιότητες: *την αξιοπιστία - εγκυρότητα, την επικαιρότητα και την πληρότητα- συνάφεια.*

Αξιόπιστες - Έγκυρες θεωρούνται οι πληροφορίες που

α) προσδιορίζονται εσωλογιστικά με αποτέλεσμα να είναι φερέγγυες,

β) εκείνες που είναι ορθές, γεγονός που εξασφαλίζεται με τη χρονική προσαρμογή σε μηνιαία βάση των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού,

γ) εκείνες που χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ακρίβειας.

Επιπρόσθετα, σε περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις λειτουργούν εποχιακά, θα πρέπει το κόστος αυτό, το λεγόμενο κόστος αδράνειας, να κατανέμεται ισόποσα στους μήνες δραστηριότητας τους. Για να είναι λοιπόν αξιόπιστες οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων θα πρέπει να γίνεται ορθός κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας τους¹¹¹.

Επίκαιρες θεωρούνται οι πληροφορίες που παρέχονται σε χρονική περίοδο όχι μεγαλύτερη από αυτή του μήνα.

Πλήρεις- Συναφείς καλούνται οι πληροφορίες που είναι αναλυτικές και επαρκείς ως προς το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα ώστε οι πληροφορίες αυτές να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για τον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης τόσο συνολικά, όσο και ανά τομέα δραστηριότητας.

Για το λόγο αυτό, απαιτήθηκε να δημιουργηθεί μια νέα μεταβλητή με τη βοήθεια του στατιστικού πακέτου SPSS (Howitt και Gramer, 2003) που ονομάστηκε

¹¹¹ Στην περίπτωση που σύμφωνα με την έρευνα δήλωσαν πως λειτουργούν εποχιακά και συνεπώς έχουν κόστος αδράνειας.

«Ποιότητα πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους»¹¹², και έχουν τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά. Για να θεωρηθεί ότι μία ξενοδοχειακή επιχείρηση παρέχει ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, θα πρέπει οι πληροφορίες που παρέχονται από τα πληροφοριακά τους συστήματα, να συγκεντρώνουν τρεις ιδιότητες: την αξιοπιστία - εγκυρότητα, την επικαιρότητα και την πληρότητα - συνάφεια.

Ποιότητα πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους .	Συχνότητα	Ποσοστό
Ναι, παρέχουν	24	24
Όχι, δεν παρέχουν	76	76
Σύνολο	100	100

Πίνακας 7.32: Παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η έρευνα έδειξε πως το από τις 100 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι 24 παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες που να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Αντίθετα, η πλειοψηφία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα δεν προσδιορίζουν μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Λογιστικής Κόστους ποιοτικές πληροφορίες, διότι είτε δεν χρησιμοποιούν τη διπλογραφική μέθοδο, είτε η ακρίβεια των προσδιοριζόμενων κοστολογικών πληροφοριών θεωρείται χαμηλή, είτε δε γίνεται ορθώς κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας σε περίπτωση που λειτουργούν εποχικά. Επιπλέον δεν παράγουν πληροφορίες σε βραχυχρόνια διαστήματα, είτε δεν κάνουν χρονική προσαρμογή, σε των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού σε περίπτωση που παράγουν επίκαιρες πληροφορίες, αλλά ούτε παρέχουν αναλυτικές πληροφορίες για το έσοδο, το κόστος και το αποτέλεσμα, τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας και ευθύνης.

7.6. Σύνοψη

Από την περιγραφική στατιστική ανάλυση του ερωτήσεων του ερωτηματολογίου που αναφέρονται στη μελέτη των συστημάτων συγκέντρωσης και αποθήκευσης των

¹¹² Ο διαχωρισμός των επιχειρήσεων σε δύο ομάδες έγινε βάσει των απαντήσεων που έδωσαν στις ερωτήσεις που αναφέρονται στον προσδιορισμό αξιοπιστων (Ερώτηση 1, Ερώτηση 13, Ερώτηση 15, Ερώτηση 18), επίκαιρων (Ερώτηση 2) και ολοκληρωμένων πληροφοριών (Ερώτηση 11). Για να θεωρηθούν ότι οι λογιστικές – κοστολογικές πληροφορίες που παράγουν οι επιχειρήσεις ότι είναι ακριβείς, πρέπει τα διοικητικά στελέχη να δηλώσουν ότι είναι πολύ ικανοποιημένα από το βαθμό ακρίβειας τους.

πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια, καταλήξαμε στο συμπέρασμα πως μόλις το 24% των επιχειρήσεων παρέχει ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, δηλαδή πληροφορίες που συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της αξιοπιστίας - εγκυρότητας, της επικαιρότητας και της πληρότητας - συνάφειας. Πιο αναλυτικά:

α) Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων προσδιορίζει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα εσωλογιστικά σε ετήσια βάση. Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων δεν χειρίζεται σωστά κοστολογικά το κόστος αδράνειας, με αποτέλεσμα να μην διασφαλίζεται ο ορθός προσδιορισμός των αναλυτικών τους αποτελεσμάτων. Η ορθότητα όμως των αναλυτικών αποτελεσμάτων δε διασφαλίζεται και από το γεγονός πως υπάρχουν ορισμένες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ενώ προσδιορίζουν βραχύχρονα αποτελέσματα δεν κάνουν χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού.

β) Το άμεσο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών προσεγγίζει κατά μέσο όρο την τελευταία τριετία το 45%. Το χαμηλό αυτό ποσοστό οφείλεται κυρίως στον μεγάλο αριθμό τμημάτων υποστήριξης που διαθέτει η παραγωγική τους λειτουργία, με αποτέλεσμα να υπάρχει πρόβλημα στην ακρίβεια των παραγόμενων κοστολογικών πληροφοριών. Η διαπίστωση αυτή, επιβεβαιώνεται και από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, που αναφέρουν πως δεν είναι ιδιαίτερα ικανοποιημένες με την ακρίβεια των λογιστικών πληροφοριών που παράγεται από το πληροφορικό τους σύστημα της Λογιστικής Κόστους. Επιπρόσθετα, χρησιμοποιούν ξεπερασμένα ή ακόμη και εσφαλμένα κριτήρια μερισμού του έμμεσου κόστους των τμημάτων υποστήριξης στα κύρια κέντρα κόστους, όπως για παράδειγμα τις ώρες της άμεσης εργασίας ή τις πωλήσεις των κέντρων κέρδους που σύμφωνα με αντίστοιχες έρευνες όταν χρησιμοποιήθηκαν οδήγησαν σε σημαντικές αποκλίσεις από το πραγματικό κόστος.

γ) Δε δίδουν ιδιαίτερη βαρύτητα στην παρακολούθηση του κόστους κατ' είδος και κατά τη μεταβλητότητα του, το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία, και λειτουργική υποδιαίρεση, καθώς και το αποτέλεσμα κατά ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο

Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

α) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα είναι κοστολογικά οργανωμένες σε κέντρα κέρδους και λιγότερο σε κέντρα εσόδων και σε κύρια κέντρα κόστους.

Ελάχιστες είναι εκείνες που είναι κοστολογικά διαρθρωμένες σε βοηθητικά κέντρα κόστους και σε κέντρα επένδυσης.

β) Η πλειοψηφία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν καταρτίζει ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις (interim financial statements) σε αντίθεση με βιομηχανικές επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

γ) Η μέθοδος της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης (full - absorption costing system) χρησιμοποιείται από το σύνολο των επιχειρήσεων, ενώ 3 στις 10 επιχειρήσεις χρησιμοποιούν παράλληλα και τη μέθοδο της άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης (marginal – direct costing system). Η μέθοδος της πρότυπης κοστολόγησης δε χρησιμοποιείται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, επαληθεύοντας έτσι αντίστοιχες απόψεις που παρουσιάστηκαν στη διεθνή αρθρογραφία.

Η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing) εφαρμόζεται μόνο από δύο ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ενώ περίπου το 42% αγνοεί την ύπαρξη και τη λειτουργία του σύγχρονου αυτού κοστολογικού συστήματος. Ο κύριος λόγος μη υιοθέτησης του συστήματος αυτού είναι η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού καθώς και η έλλειψη χρόνου για την εξέταση της σπουδαιότητας τους. Το ποσοστό αυτό υιοθέτησης του συστήματος Activity Based Costing – ABC, σύμφωνα με έρευνα, είναι αρκετά χαμηλότερο με το αντίστοιχο ποσοστό των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών στην Ελλάδα.

δ) Η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, δε χρησιμοποιούν ιδιαίτερα τις πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται περισσότερο για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων και τη σύνταξη των προϋπολογισμών των τμημάτων σε σύγκριση. Επιπρόσθετα, δεν έχουν κατανοήσει πως η «πολυμορφία» του κόστους μπορεί να υποστηρίξει αποτελεσματικά τη λήψη αποφάσεων στρατηγικού, λειτουργικού και τακτικού χαρακτήρα στην ξενοδοχειακή βιομηχανία. Σε σύγκριση με αντίστοιχη έρευνα στην Ελλάδα, η χρήση της πολυμορφίας τους κόστους στην επίλυση αποφάσεων στη ξενοδοχειακή βιομηχανία είναι ασθενέστερη με άλλους κλάδους της ελληνικής οικονομίας.

ε) Για την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους χρησιμοποιούν κυρίως δείκτες πληρότητας και εσόδων και ελάχιστα δείκτες κόστους και κέρδους σε αντίθεση με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Αυστραλίας που λαμβάνουν επιπροσθέτως και δείκτες κόστους και κέρδους.

στ) Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων συντάσσει προϋπολογισμούς για τα τμήματα της επιχείρησης. Οι προϋπολογισμοί συντάσσονται κυρίως από τα στελέχη και εγκρίνονται από τη διοίκηση (bottom – up approach). Η μέθοδος αυτή κατάρτισης των προϋπολογισμών χρησιμοποιείται κατά πλειοψηφία, σύμφωνα με αντίστοιχες έρευνες, σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ευρώπης και της Αμερικής. Η έρευνα έδειξε ακόμη πως οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα δεν έχουν κατανοήσει τη σπουδαιότητα του προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control) στην αξιολόγηση και στον έλεγχο της επίδοσης των τμημάτων της επιχείρησης και των φορέων ευθύνης τους.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Ballas, A., and Venieris, G., (1996), “A survey in management accounting practices in Greek firms”, in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Brignall, T., (1997), “A contingent rationale for cost system design in services”, *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 3, pp. 325-346.

Brignall, T., Fitzgerald, L., Silvestro, R., and Johnson, R., (1991), “Product costing in service organizations”, *Management Accounting Research*, Vol. 2, No. 2, pp. 227-248.

Brignall, T., Fitzgerald, L., Silvestro, R., and Johnson R., (1992), “Linking performance measures and competitive strategies in service business: three case studies”, *Handbook of Management Accounting*, Butterworth – Heinemann, pp. 192-216.

Collier, P., and Gregory, A., (1995), “Strategic Management Accounting: a UK hotel sector case study”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 1, pp. 16-21.

Drury, C., and Tayles, M., (1995), “Issues arising from surveys of management accounting practices”, *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 3, pp. 267-280.

Friel, C., (2003), “Notes on factor analysis”, Criminal Justice centre, Sam Houston State university.

Hair, J., Anderson R., Tatham, R., and Black, W., (1998), “Multivariate data analysis”, Prentice Hall international, Inc.

Howitt, D., and Gramer, D., (2003), “A Guide to computer statistics with SPSS release 11 for windows”, Pearson Education Limited.

Mia, L., and Patier, A., (2001), “The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study”, *Hospitality Management*, Vol. 20, No. 2, pp. 111-128.

Rencher, A., (1995), “Methods on multivariate analysis”, Willey – Interscience.

Shmidgall, R., Borchgrevink, C., and Begnum, O., (1996), “Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia”, *Hospitality Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 189-203.

Venieris, G., Koen, S., Kaimenaki, E., (2003), “ABC in Greece: Adopters, Deniers and Supporters”, www.aueb.gr.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αγγελής, Β., (1995), “Στατιστική Α”, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.

Βαρβάκης, Κ., (2001), “Το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις”, Αθήνα.

Σπαθής, Χ., (1996), “Τμηματικές καταστάσεις, θεωρητική ανάλυση και εμπειρική προσέγγιση στις ελληνικές επιχειρήσεις”, Διδακτορική Διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.

Κεφάλαιο 8

Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

8.1. Εισαγωγή.

Ένας επιπλέον στόχος της εμπειρικής έρευνας να διερευνήσει την ύπαρξη στατιστικά σημαντικών διαφορών στη στάση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, μέσω των οικονομικών τους διευθυντών, που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παράγουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Στο κεφάλαιο αυτό, με τη βοήθεια της στατιστικής συμπερασματολογίας, γνωστής ως και επαγωγικής στατιστικής, η οποία κατά κανόνα ακολουθεί την περιγραφική στατιστική, γίνεται μία προσπάθεια να εξαχθούν από τα δεδομένα νόμοι, κανόνες και συμπεράσματα, των οποίων η ισχύς να ξεπερνά το επίπεδο των παρατηρήσεων που έχουμε. Η όλη διαδικασία, βασίζεται στη θεωρία των πιθανοτήτων. Συνεπώς, σκοπός της επαγωγικής στατιστικής, είναι η επαλήθευση ή η διάψευση των υποθέσεων οι οποίες έχουν διατυπωθεί από τον ερευνητή, στη βάση των οποίων, υποδεικνύει η τεκμηριωμένη εμπειρία από το υποσύνολο του πληθυσμού (δείγμα) που μελετήθηκε (Αγγελής, 1997).

8.2. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης.

Οι ερευνητικές υποθέσεις που θα ελεγχθούν στατιστικά στο κεφάλαιο αυτό, μπορούν να διατυπωθούν με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης ως ακολούθως:

H_{10}^{113} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

¹¹³ Οι αντίστοιχες εναλλακτικές υποθέσεις (H_e), έχουν τη μορφή άρνησης των παραπάνω προτάσεων.

H_{20} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στον εσωλογιστικό προσδιορισμό των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στη συμβολή του στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών.

H_{30} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στην παροχή επίκαιρων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

H_{40} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στη χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού και στη συμβολή της στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών.

H_{50} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στην πληρότητα - συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και στη συμβολή της στην αποτελεσματική άσκηση της διοίκησης.

H_{60} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στη κοστολογική τους οργάνωση και στη συμβολή της στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών.

H_{70} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες απέναντι στις τεχνικές κοστολόγησης και στη συμβολή τους στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών.

H_{80} : Δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές

πληροφορίες απέναντι στον κοστολογικό χειρισμό του κόστους αδράνειας, στην περίπτωση που αυτό υπάρχει, και στη συμβολή του στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών.

8.3. Στατιστική Μέθοδος (Μη παραμετρικός έλεγχος Mann - Whitney).

Οι προαναφερόμενες ερευνητικές υποθέσεις έχουν ως σκοπό να διερευνήσουν την ύπαρξη διαφορών παραμέτρων κεντρικής τάσης μεταξύ δύο ομάδων επιχειρήσεων. Για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων χρησιμοποιήθηκε ο μη παραμετρικός έλεγχος Mann – Whitney που είναι αντίστοιχος του παραμετρικού ελέγχου διαφοράς μέσω της κατανομής t του Student. Ο έλεγχος αυτός επιλέγεται δεδομένου ότι έχουμε δύο υποομάδες του ίδιου δείγματος¹¹⁴, ο αριθμός των παρατηρήσεων της μίας υποομάδας είναι μικρότερος από 30¹¹⁵, καθώς και οι υπό εξέταση μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική μεταβλητή¹¹⁶ (Αγγελής, 1997; Ζαχαροπούλου, 1992).

Ο υπολογισμός του ελέγχου είναι απλός. Τα δεδομένα των δύο ομάδων ταξινομούνται σε τάξεις (rank). Υπολογίζεται η μέση τάξη κάθε ομάδας (mean rank) που συγκρίνονται μεταξύ τους και λαμβάνοντας υπόψη το ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας γίνεται ο έλεγχος των ερευνητικών υποθέσεων.

8.4. Αποτελέσματα ελέγχου ερευνητικών υποθέσεων.

8.4.1. Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα πληροφοριών Λογιστικής Κόστους.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως και οι οικονομικοί διευθυντές και των δύο ομάδων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, εκείνων δηλαδή που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και εκείνων που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες, συμφωνούν με την άποψη ότι για να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά οι πληροφορίες στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της

¹¹⁴ Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα ταξινομούνται σε δύο ανεξάρτητες ομάδες, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και στις επιχειρήσεις εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες. Οι ομάδες αυτές δε θεωρούνται εξαρτημένες γιατί δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ζευγάρια παρατηρήσεων με βάση κάποιο κοινό χαρακτηριστικό (matched or paired) ή ως επαναλαμβανόμενες μετρήσεις πάνω στις ίδιες μονάδες,

¹¹⁵ Αν ο αριθμός των παρατηρήσεων και στα δύο ανεξάρτητα δείγματα είναι πάνω από 30, μπορεί να χρησιμοποιηθεί κατ' εξαίρεση ο παραμετρικός έλεγχος t student.

¹¹⁶ Για τον έλεγχο της κανονικότητας (normality), χρησιμοποιήθηκαν οι στατιστικοί έλεγχοι Kolmogorov Smirnov και Shapiro Wilk καθώς και τα διαγράμματα κανονικότητας normal Q-Q μαζί με αντίστοιχα detrended normal Q-Q.

διοίκησης είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της αξιοπιστίας, της επικαιρότητας και της πληρότητας- συνάφειας.

Έλεγχος Υπόθεσης: Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H ₀
H _{10α} : αξιοπιστία - εγκυρότητα (φερεγγυότητα)	757,5	0,146	Αποδοχή H ₀
H _{10β} : ακρίβεια	871	0,723	Αποδοχή H ₀
H _{10γ} : επικαιρότητα (εγκαιρότητα)	860,5	0,652	Αποδοχή H ₀
H _{10δ} : πληρότητα - συνάφεια	910	0,986	Αποδοχή H ₀

Πίνακας 8.1: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που θα πρέπει αυτές να συγκεντρώνουν, ώστε να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

8.4.2. Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Οι οικονομικοί διευθυντές του συνόλου των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που αναγνωρίζουν τη συμβολή της διπλογραφίας, η οποία συμβάλει στη φερεγγυότητα των πληροφοριών. Θεωρούν πως ο εσωλογιστικός προσδιορισμός των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους δημιουργεί πρόσθετο κόστος για την επιχείρηση καθώς ότι απαιτεί κατάλληλο εκπαιδευμένο προσωπικό. Παρόλα αυτά, υπάρχουν διαφορές στην άποψη σχετικά με τη σχέση κόστους – οφέλους των πληροφοριών που φερέγγυα προσδιορίζονται με τη διπλογραφία, όπως και για τον αν ο εσωλογιστικός προσδιορισμός των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους πρέπει να γίνεται όταν επιβάλλεται από το ισχύον καθεστώς τήρησης υποχρεωτικών κανόνων και αρχών λογιστικού προσδιορισμού του κόστους.

Διαπιστώνουμε λοιπόν, πως οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους συμφωνούν περισσότερο πως το όφελος από τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων είναι μεγαλύτερο από το κόστος της διπλογραφικής μεθόδου καθώς και ότι δε συμφωνούν με την άποψη ότι είναι σκόπιμο να τηρείται όταν επιβάλλεται από τα λογιστικά πρότυπα και τη νομοθεσία. Συνεπώς

οι ερευνητικές υποθέσεις $H_{2\gamma\theta}$ ($U = 502$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.002) και $H_{2\epsilon\theta}$ ($U = 486$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.001) πρέπει να απορριφθούν.

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.</i>	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
$H_{2\alpha\theta}$: Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξασφαλίζει φερεγγυότητα των προσδιοριζόμενων μεγεθών κόστους - εσόδου - αποτελέσματος κατά λειτουργία, παρεχόμενη υπηρεσία και κέντρο κέρδους.	693	0,065	Αποδοχή H_0
$H_{2\beta\theta}$: η διπλογραφική μέθοδος δημιουργεί πρόσθετο κόστος την επιχείρηση.	871	0,723	Αποδοχή H_0
$H_{2\gamma\theta}$: το κόστος λειτουργίας διπλογραφικής μεθόδου είναι μεγαλύτερο από την αξία των πληροφοριών που φερέγγυα προσδιορίζονται εσωλογιστικά.	502	0,002	Απόρριψη H_0
$H_{2\delta\theta}$: Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων απαιτεί κατάλληλο εκπαιδευμένο προσωπικό.	736,5	0,127	Αποδοχή H_0
$H_{2\epsilon\theta}$: Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων πρέπει να τηρείται όταν επιβάλλεται από το ισχύον καθεστώς τήρησης υποχρεωτικών κανόνων και αρχών λογιστικού προσδιορισμού του κόστους	486	0,001	Απόρριψη H_0

Πίνακας 8.2: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

8.4.3. Παροχή επίκαιρων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Όπως παρατηρούμε στον παρακάτω πίνακα, πως το σύνολο των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων συμφωνούν με την άποψη η παραγωγή μηνιαίων πληροφοριών για το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα ανά λειτουργία, δραστηριότητα, κέντρο κόστους, κέντρο κέρδους και κέντρο επένδυσης, συμβάλει

στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης της επιχείρησης και στη λήψη αποφάσεων, όπως η αναστροφή της ζημιογόνου πορείας τους, η μείωση του κόστους της, η αύξηση των εσόδων της και η βελτίωση του αποτελέσματος της. Αντίθετα, οι τα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες, θεωρούν πως το κόστος παραγωγής τους σε μηνιαία βάση είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η επικαιρότητα τους, με αποτέλεσμα η ερευνητική υπόθεση $H_{3\beta 0}$ θα πρέπει να απορριφθεί ($U = 612$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.012).

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Παροχή επίκαιρων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.</i>	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
$H_{3\alpha}$: η εξασφάλιση από το πληροφοριακό σας σύστημα επίκαιρων πληροφοριών για το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα ανά λειτουργία, δραστηριότητα, κέντρο κόστους, κέντρο κέρδους και κέντρο επένδυσης, συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης της επιχείρησης, όταν οι πληροφορίες αυτές δίδονται το αργότερο ως στο τέλος του μήνα που αφορούν.	749	0,720	Αποδοχή H_0
$H_{3\beta}$: το κόστος παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο ως το τέλος του μήνα που αυτές αφορούν, είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η επικαιρότητα τους.	612	0,012	Απόρριψη H_0
$H_{3\gamma}$: η παραγωγή των παραπάνω πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο σε μηνιαία βάση, βοηθάει άμεσα τη διοίκηση της επιχείρησης να λάβει τις αναγκαίες αποφάσεις, όπως:			
- η αναστροφή της ζημιογόνου πορείας της.	860,5	0,652	Αποδοχή H_0
- η μείωση του κόστους της.	821,5	0,430	Αποδοχή H_0
- η αύξηση των εσόδων της.	854,2	0,532	Αποδοχή H_0
- η βελτίωση του αποτελέσματος της.	872,4	0,596	Αποδοχή H_0

Πίνακας 8.3: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην παραγωγή επίκαιρων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

8.4.4. Χρονική προσαρμογή των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Τα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων αναγνωρίζουν ότι η χρονική προσαρμογή των οργανικών εσόδων, εξόδων, αγορών και ανόργανων αποτελεσμάτων, θεωρείται απολύτως αναγκαία για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και του αποτελέσματος. Συμφωνούν με την άποψη πως η χρονική προσαρμογή συνιστά υπερβολικό φόρτο εργασίας

Παρόλα αυτά, οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους διαφωνούν με την άποψη πως το κόστος της χρονικής προσαρμογής είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η γνώση του ακριβούς βραχυχρόνιου αποτελέσματος και του βραχυχρόνιου κόστους. Συνεπώς, η ερευνητική υπόθεση $H_{4\gamma\omicron}$ θα πρέπει να απορριφθεί ($U = 512.5$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.002). Επιπλέον, διαφορά υπάρχει και στην άποψη που διατυπώθηκε σχετικά με ότι η πληροφορία, όσον αφορά το ακριβές κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα σε βραχυχρόνια διαστήματα, συνολικά και ανά τομέα δραστηριότητας είναι έντονα επιθυμητή από τη διοίκηση της επιχείρησης ($U = 585$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.035).

Έλεγχος Υποθέσεων:	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
<i>Χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών</i>			
$H_{4\alpha\omicron}$: η χρονική προσαρμογή θεωρείται απολύτως αναγκαία για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και αποτελέσματος σε βραχύχρονα διαστήματα.	724	0,093	Αποδοχή H_0
$H_{4\beta\omicron}$: η χρονική προσαρμογή συνιστά υπερβολικό φόρτο εργασίας.	685	0,061	Αποδοχή H_0
$H_{4\gamma\omicron}$: το κόστος της χρονικής προσαρμογής είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η γνώση του ακριβούς βραχυχρόνιου αποτελέσματος και του βραχυχρόνιου κόστους.	512,5	0,002	Απόρριψη H_0

$H_{4\delta\sigma}$: η πληροφορία, όσον αφορά το ακριβές κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα σε βραχυχρόνια διαστήματα, συνολικά και ανά τομέα δραστηριότητας, δεν είναι έντονα επιθυμητή από τη διοίκηση της επιχείρησης.	585	0,035	Απόρριψη H_0
--	-----	-------	----------------

Πίνακας 8.4: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού.

8.4.5. Πληρότητα - Συνάφεια πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Τα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων συμφωνούν με την άποψη πως η πληρότητα – συνάφεια των πληροφοριών ως προς το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας επηρεάζει θετικά τη λήψη αποφάσεων και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης. Αντίθετα, οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, θεωρούν πως το κόστος παραγωγής του είναι μικρότερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η πληρότητα τους. Συνεπώς, η ερευνητική υπόθεση $H_{5\zeta\sigma}$ θα πρέπει να μη γίνει αποδεκτή ($U = 425,5$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.001).

Έλεγχος Υποθέσεων:	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
<i>Πληρότητα - Συνάφεια πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.</i>			
$H_{5\alpha\sigma}$: η πληρότητα (συνάφεια) των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους επηρεάζουν θετικά τη λήψη αποφάσεων και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης.	886	0,817	Αποδοχή H_0
$H_{5\beta\sigma}$: οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους θα πρέπει να είναι όσο το δυνατό πιο αναλυτικές και επαρκείς ως προς τα έσοδα κατά πηγή προέλευσης και κατηγορία.	828,5	0,452	Αποδοχή H_0
$H_{5\gamma\sigma}$: το κόστος κατ' είδος δαπάνης.	781	0,252	Αποδοχή H_0
$H_{5\delta\sigma}$: η μεταβλητότητα του κόστους (σταθερό και μεταβλητό, άμεσο και έμμεσο μέρος).	845,5	0,554	Αποδοχή H_0
$H_{5\epsilon\sigma}$: το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία, και λειτουργική υποδιαίρεση.	834,5	0,493	Αποδοχή H_0

H _{5εο} : το κόστος ανά παρεχόμενη υπηρεσία	866,4	0,715	Αποδοχή H ₀
H _{5στο} : το αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.	854,1	0,601	Αποδοχή H ₀
H _{5ζο} : το κόστος παραγωγής αναλυτικών (επαρκείς) πληροφοριών είμαι μεγαλύτερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η πληρότητα τους.	452,5	0,001	Απόρριψη H ₀

Πίνακας 8.5: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στην πληρότητα - συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

8.4.6. Κοστολογική Οργάνωση.

Η έρευνα έδειξε πως τόσο οι οικονομικοί διευθυντές θεωρούν πως η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης σε κέντρα ευθύνης καθώς και η λειτουργία ενός ολοκληρωμένου συστήματος ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών με σκοπό την ακριβή αποτίμηση της αξίας αυτών, είναι αναγκαία προϋπόθεση για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Κοστολογική Οργάνωση.</i>	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H ₀
H _{6αο} : η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης είναι αναγκαία προϋπόθεση για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των παρεχόμενων υπηρεσιών.	708,5	0,086	Αποδοχή H ₀
H _{6βο} : κοστολογική οργάνωση σε κέντρα κόστους.	764,5	0,211	Αποδοχή H ₀
H _{6γο} : κοστολογική οργάνωση σε κέντρα εσόδων	831	0,431	Αποδοχή H ₀
H _{5δο} : κοστολογική οργάνωση σε κέντρα κέρδους	699,5	0,072	Αποδοχή H ₀
H _{6εο} : κοστολογική οργάνωση σε κέντρα επένδυσης	825,5	0,478	Αποδοχή H ₀
H _{6στο} : ολοκληρωμένο σύστημα ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών, όπως οι αναλώσεις υλικών.	741,5	0,147	Αποδοχή H ₀

H _{6ζο} : ολοκληρωμένο σύστημα ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών, όπως οι ώρες απασχόλησης προσωπικού.	768	0,220	Αποδοχή H ₀
H _{6ηο} : ολοκληρωμένο σύστημα ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών, όπως ο χρόνος λειτουργίας μηχανών και εγκαταστάσεων.	899,5	0,915	Αποδοχή H ₀

Πίνακας 8.6: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη κοστολογική τους διάρθρωση.

8.4.7. Τεχνικές Κοστολόγησης

Με βάση τη στατιστική ανάλυση διαπιστώσαμε πως τα στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης των επιχειρήσεων που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, θεωρούν πως η μέθοδος της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης δε συμβάλει ιδιαίτερα στην αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας.

Έλεγχος Υποθέσεων: Τεχνικές Κοστολόγησης	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H ₀
H _{7αο} : αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας με τη μέθοδο της άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης	809,5	0,343	Αποδοχή H ₀
H _{7βο} : αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας με τη μέθοδο της πρότυπης κοστολόγησης.	812	0,367	Αποδοχή H ₀
H _{6γο} : αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας με τη μέθοδο της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.	875	0,742	Αποδοχή H ₀
H _{7δο} : αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας με τη μέθοδο της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης.	354	0,001	Απόρριψη H ₀

Πίνακας 8.7: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στις τεχνικές κοστολόγησης.

8.4.8. Κοστολογικός χειρισμός κόστους αδράνειας.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε, πως υπάρχουν διαφορές στην άποψη των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με ότι ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας, σε περίπτωση που υπάρχει, επηρεάζει την παραγωγή αξιόπιστων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους. Με άλλα λόγια, τα οικονομικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, συμφωνούν περισσότερο με την άποψη των εμπειρογνομόνων και των καθηγητών της Λογιστικής πως ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας αποτελεί ένα επιπλέον παράγοντα που εξασφαλίζει την παραγωγή αξιόπιστων λογιστικών πληροφοριών. Συνεπώς, η ερευνητική υπόθεση H_{80} δεν πρέπει να απορριφθεί ($U = 828$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.463).

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Κοστολογικός χειρισμός κόστους αδράνειας</i>	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
H_{80} : αξιοπιστία πληροφοριών και κοστολογικός χειρισμός κόστους αδράνειας.	362	0,005	Απόρριψη H_0

Πίνακας 8.8: Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον κοστολογικό χειρισμό του κόστους αδράνειας.

8.5. Συμπεράσματα από τον στατιστικό έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως δεν υπάρχουν διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς επίσης και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Οι μόνες διαφορές που διαπιστώθηκαν από τη στατιστική ανάλυση είναι οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνους που οι επιχειρήσεις τους

παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες συμφωνούν περισσότερο με τις παρακάτω απόψεις:

α) το κόστος της διπλογραφικής μεθόδου είναι μεγαλύτερο από τη αξία των πληροφοριών που παρέχονται στη διοίκηση.

β) το κόστος παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο σε μηνιαία βάση είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η επικαιρότητα τους.

γ) το κόστος της χρονικής προσαρμογής είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η γνώση του βραχύχρονου αποτελέσματος και του βραχύχρονου κόστους.

δ) το κόστος παραγωγής αναλυτικών (επαρκείς) πληροφοριών είναι μικρότερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η πληρότητα τους.

ε) η μέθοδος της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης συμβάλει λιγότερο στην παραγωγή πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που να χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ακρίβειας.

στ) ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας τους, επηρεάζει την παροχή αξιόπιστων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αγγελής, Β., (1997), “Ειδικά Θέματα Ποσοτικής Ανάλυσης Ι”, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.

Ζαχαροπούλου, Χ., (1992), “Στατιστικοί Μέθοδοι – Εφαρμογές”, Θεσσαλονίκη.

Κεφάλαιο 9

Σχέσεις μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

9.1. Εισαγωγή.

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από τον στατιστικό έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων που αναφέρονται στο αν:

α) η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων είναι ανεξάρτητη από ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, από ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης καθώς και με τις τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούν στην κοστολογική τους διαδικασία.

β) υπάρχουν διαφορές στην χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες και στη διοίκηση των επιχειρήσεων που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες.

Στο κεφάλαιο αυτό, με τη βοήθεια της στατιστικής συμπερασματολογίας, γνωστής ως και επαγωγικής στατιστικής, η οποία κατά κανόνα ακολουθεί την περιγραφική στατιστική, γίνεται μία προσπάθεια να εξαχθούν από τα δεδομένα νόμοι, κανόνες και συμπεράσματα, των οποίων η ισχύς να ξεπερνά το επίπεδο των παρατηρήσεων που έχουμε. Η όλη διαδικασία, βασίζεται στη θεωρία των πιθανοτήτων. Συνεπώς, σκοπός της επαγωγικής στατιστικής, είναι η επαλήθευση ή η διάψευση των υποθέσεων οι οποίες έχουν διατυπωθεί από τον ερευνητή, στη βάση των οποίων, υποδεικνύει η τεκμηριωμένη εμπειρία από το υποσύνολο του πληθυσμού (δείγμα) που μελετήθηκε (Αγγελής, 1997).

9.2. Σχέσεις μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, της χρηματοοικονομικής και της λογιστικής τους οργάνωσης.

Στις παραγράφους αυτές παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από τον στατιστικό έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων που αναφέρονται στο αν η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων είναι ανεξάρτητη από ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, από ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της

Λογιστικής και της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης, με τις τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούν στην κοστολογική τους διαδικασία καθώς και αν υπάρχουν διαφορές στην χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από τις επιχειρήσεις που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

9.2.1. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης.

Οι ερευνητικές υποθέσεις που θα ελεγχθούν στατιστικά στο κεφάλαιο αυτό, μπορούν να διατυπωθούν με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης ως ακολούθως:

H_{10} ¹¹⁷: Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από το γεωγραφικό διαμέρισμα που ανήκει η επιχείρηση.

H_{20} : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τη δυναμικότητα της ξενοδοχειακής επιχείρησης εκφρασμένη σε κλίνες.

H_{30} : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από την κατηγορία που ανήκει η ξενοδοχειακή επιχείρηση.

H_{40} : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τον τύπο της ξενοδοχειακής επιχείρησης, αν ανήκει δηλαδή σε μία εθνική ή πολυεθνική αλυσίδα ή πρόκειται για μία ιδιωτική επιχείρηση.

H_{50} : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τον κύκλο εργασιών της ξενοδοχειακής επιχείρησης.

H_{60} : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τον τύπο της στρατηγικής της επιχείρησης.

H_{70} : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τη κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης σε κέντρα ευθύνης, που μπορεί να είναι σε:

- κέντρα κόστους (κύρια και βοηθητικά)
- κέντρα εσόδων
- κέντρα κέρδους
- κέντρα επένδυσης

H_{80} : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό των κέντρων κέρδους που παρακολουθεί η επιχείρηση.

¹¹⁷ Οι αντίστοιχες εναλλακτικές υποθέσεις (H_e), έχουν τη μορφή άρνησης των παραπάνω προτάσεων.

H₉₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό των τμημάτων υποστήριξης που παρακολουθεί η επιχείρηση.

H₁₀₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από το αν η επιχείρηση καταρτίζει προϋπολογισμούς των τμημάτων της.

H₁₁₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τον τρόπο κατάρτισης (διαδικασία) των προϋπολογισμών της.

H₁₂₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τη χρήση του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control) για την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

H₁₃₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τη χρήση λειτουργικών αριθμοδεικτών για την μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους, όπως:

- δείκτες πληρότητας
- δείκτες εσόδων
- δείκτες κόστους
- δείκτες κέρδους.

H₁₄₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από την κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων (interim financial statements).

H₁₅₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό του μόνιμου προσωπικού που εργάζεται στην οικονομική διεύθυνση της ξενοδοχειακής επιχείρησης.

H₁₆₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τη χρήση Συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems) από την ξενοδοχειακή επιχείρηση.

H₁₇₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τη λειτουργία συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

H₁₈₀ : Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ανεξάρτητη από τις τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση, όπως:

- της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης
- της άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης

- της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες
- της πρότυπης κοστολόγησης.

9.2.2. Επιλογή στατιστικής συνάρτησης ελέγχου των ερευνητικών υποθέσεων.

Για τον έλεγχο των στατιστικών υποθέσεων που παρουσιάστηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, πρέπει να επιλεγεί η κατάλληλη στατιστική συνάρτηση ελέγχου. Πρέπει να σημειωθεί, πως η επιλογή της στατιστικής συνάρτησης ελέγχου εξαρτάται από το είδος των μεταβλητών που πρόκειται να αναλυθούν καθώς και από το σκοπό του ελέγχου.

Αν μελετήσει κανείς προσεκτικά το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου που συνδέεται ουσιαστικά με στις προαναφερόμενες ερευνητικές υποθέσεις, θα διαπιστώσει ότι οι περισσότερες μεταβλητές χαρακτηρίζονται ως ποιοτικές – μη μετρικές (no metric) και ειδικότερα ως μεταβλητές κατηγορίας (nominal). Το σύνολο των τιμών των μεταβλητών αυτών δεν έχει καμία ιδιότητα και η μοναδική σπουδαιότητα στην ανάλυση των μεταβλητών αυτών είναι η διαπίστωση της ύπαρξης διαφοράς που μπορεί να πάρει το πλήθος των κατηγοριών της (Hair, Anderson, Tatham και Black, 1998).

Οι ερευνητικές υποθέσεις, έχουν ως κύριο σκοπό να ελέγξουν την ανεξαρτησία ή τη συνάφεια μεταξύ ποιοτικών μεταβλητών¹¹⁸. Επομένως, σύμφωνα με τη στατιστική επιστήμη, θα πρέπει να επιλέξουμε το μη παραμετρικό X^2 έλεγχο ανεξαρτησίας. Ο έλεγχος αυτός που συνδέεται με τους πίνακες συνάφειας (contingency table), βοηθάει να ελέγξουμε αν τα χαρακτηριστικά δύο ποιοτικών μεταβλητών¹¹⁹ είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο σημαντικότητας. Το επίπεδο αυτό, στη συγκεκριμένη έρευνα, ορίστηκε το 95% ($\alpha = 0,05$). Ελέγχονται ανά δύο οι μεταβλητές

¹¹⁸ Η παρουσία μιας ισχυρής συσχέτισης μεταξύ δύο μεταβλητών δε σημαίνει αναγκαστικά ότι υπάρχει μία αιτιατή σχέση μεταξύ τους, ακόμα και αν η συσχέτιση αυτή μπορεί να οδηγήσει στον εντοπισμό αιτιατών σχέσεων.

¹¹⁹ Θα πρέπει να σημειωθεί πως ανάμεσα στις υπό έρευνα ποιοτικές μεταβλητές, υπάρχουν και ορισμένες ποσοτικές, όπως ο κύκλος εργασιών, η δυναμικότητα εκφρασμένη σε κλίνες, ο αριθμός των στελεχών που εργάζονται στην οικονομική διεύθυνση, ο αριθμός των κέντρων κέρδους και των τμημάτων υποστήριξης που παρακολουθούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Η κωδικοποίηση των τιμών των ποσοτικών αυτών μεταβλητών σε διαστήματα τιμών, δεν μεταβάλλει την κλίμακα μέτρησης τους, γίνεται όμως επειδή στην προκειμένη περίπτωση μας ενδιαφέρει ο ποιοτικός χαρακτήρας της μέτρησης που θα χρησιμοποιηθεί στη στατιστική ανάλυση και όχι ο ποσοτικός τους που καταγράφηκε με τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου (Τσαντας, Μουσιάδης, Μπαγιάτης, Χατζηπαντελής, 1999; Howitt και Gramer, 2003). Για την κωδικοποίηση αυτή, χρησιμοποιήθηκε το ιδανικότερο ανά περίπτωση μέτρο κεντρικής τάσης (μέση τιμή, διάμεσος) ή μέτρο σχετικής θέσης (τεταρτημόρια ή δεκατημόρια).

μεταξύ τους ως προς την ανεξαρτησία τους, σύμφωνα με τις μηδενικές υποθέσεις (Ho) υποθέσεις¹²⁰. Η κύρια μεταβλητή που ελέγχεται, σύμφωνα με τις μηδενικές υποθέσεις, είναι η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους. Η παραπάνω μεταβλητή ελέγχεται στατιστικά ως προς την ανεξαρτησία¹²¹ (συνάφεια), χωριστά με κάθε μία μεταβλητή όπως αυτές είναι διατυπωμένες στις μηδενικές υποθέσεις.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, ο στατιστικός έλεγχος ανεξαρτησίας είναι ένας μη παραμετρικός έλεγχος. Πολλοί συγγραφείς (Αγγελής, 1997; Ζαχαρόπουλου, 1992; Norousis, 2000; Green, 2000; Everritt, 1989) αναφέρουν πως για την ανάλυση ποιοτικών μεταβλητών πρέπει να χρησιμοποιηθεί μία νέα μεθοδολογία που ονομάζεται Μη Παραμετρική Στατιστική (Non – Parametric Statistics). Τα κυριότερα πλεονεκτήματα των μη παραμετρικών ελέγχων αφορούν κυρίως στο ότι δεν απαιτούν την υπόθεση για την κατανομή του πληθυσμού, εφαρμόζονται και σε περιπτώσεις πολύ μικρών δειγμάτων που η εφαρμογή των αντίστοιχων παραμετρικών ελέγχων δεν είναι δυνατή καθώς επίσης εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που ο έλεγχος στον οποίο πρέπει να κάνουμε δεν αφορά κάποια πληθυσμιακή παράμετρο, αλλά άλλο χαρακτηριστικό, όπως για παράδειγμα τυχαιότητα, ανεξαρτησία και καλή προσαρμογή κατανομής. Τα κυριότερα μειονεκτήματα των μη παραμετρικών ελέγχων είναι ότι αγνοούν ορισμένη «ποσότητα» πληροφορίας καθώς και ότι δεν είναι τόσο αποτελεσματικοί, όσο οι παραμετρικοί. Για παράδειγμα, ένα 95% διάστημα εμπιστοσύνης που προκύπτει με την μη παραμετρική μεθοδολογία, μπορεί να είναι έως και δύο φορές ευρύτερο με τον αντίστοιχο παραμετρικό έλεγχο.

Για τη μπορέσει όμως, ο ερευνητής να χρησιμοποιήσει το μη παραμετρικό X^2 έλεγχο ανεξαρτησίας θα πρέπει να τηρούνται οι παρακάτω προϋπόθεσης (assumptions)¹²², γιατί αλλιώς υπάρχει πρόβλημα με την εγκυρότητα του στατιστικού κριτηρίου (Everritt, 1989):

¹²⁰ Εξετάζουμε αν οι παρατηρούμενες συχνότητες (observed frequencies) σε κάθε κατηγορία είναι σημαντικά διαφορετικές από αυτές που αναμέναμε (expected) αν η υπόθεση ανεξαρτησίας είναι αληθινή. Αν η μηδενική υπόθεση δεν είναι αληθινή, τότε αναμένουμε την παρατηρούμε τιμή της στατιστικής συνάρτησης X^2 να είναι μεγάλη (Ζαχαροπούλου, 1992; Norousis, 2000; Green, 2000; Everritt, 1989).

¹²¹ Ορισμένοι ερευνητές παρακολουθούν στη στατιστική ανάλυση για τον έλεγχο ανεξαρτησίας μεταξύ των μεταβλητών, τις τιμές των τυποποιημένων υπολοίπων (Adjusted Residual) που εκφράζουν το υπόλοιπο μεταξύ αναμενόμενων και πραγματικών τιμών. Οι τιμές αυτές, διαβάζονται ως Z τιμές και όσο μεγαλύτερες είναι δεν ικανοποιείται το μοντέλο της ανεξαρτησίας (Green, 2000).

¹²² Οι προϋποθέσεις αυτές ελέγχονται αυτόματα από το στατιστικό πακέτο SPSS for windows 11.00.

- η ελάχιστη αναμενόμενη συχνότητα (minimum expected count) σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να είναι μικρότερη από το ένα.(1)
- δεν είναι δυνατό πάνω από το 20% των αναμενόμενων συχνοτήτων να είναι μικρότερες από πέντε (5)¹²³.

Στην περίπτωση αυτή, είναι προτιμότερο να χρησιμοποιηθεί ο ακριβής έλεγχος Fisher (Fisher exact test) (Everitt, 1989; Howitt και Gramer, 2003). Επειδή όμως ο έλεγχος αυτός εφαρμόζεται μόνο σε πίνακες συνάφειας 2 x 2, απαιτείται να γίνει επανακωδικοποίηση τιμών. Η διαδικασία αυτή, παρέχει μία αξιοσημείωτη ευελιξία εύκολης και γρήγορης τροποποίησης της αριθμητικής κωδικοποίησης τιμής. Οι Howitt και Gramer (2003) αναφέρουν πως η επανακωδικοποίηση τιμών χρησιμοποιείται συνήθως στη στατιστική ανάλυση Chi Square (X^2), με σκοπό την ομαδοποίηση διαφόρων κατηγοριών μίας ονομαστικής μεταβλητής (nominal) η οποία έχει πολύ λίγες περιπτώσεις¹²⁴.

Ο συντελεστής συσχέτισης (correlation coefficient) στη στατιστική, καταγραφεί τη φύση και το βαθμό συνάφειας μεταξύ δύο μεταβλητών (Αγγελής, 1997). Στη περίπτωση που έχουμε ποιοτικές μεταβλητές ο συντελεστής συσχέτισης του Pearson, που μετρά τη ένταση και τη φύση δυο μεταβλητών δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί. Ο αντίστοιχος συντελεστής του Spearman, μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε μεταβλητές διάταξης (ordinal). Όταν και οι δύο μεταβλητές είναι κατηγορικές (nominal) δε μπορούμε να μιλάμε για τη φύση της σχέσης μεταξύ δύο μεταβλητών, αλλά μόνο η ένταση τους έχει νόημα. Στην περίπτωση αυτή υπάρχουν μέτρα που βασίζονται στο X^2 στατιστικό, όπως για παράδειγμα ο συντελεστής συνάφειας, ο συντελεστής phi, V του Crammer, καθώς και μέτρα αναλογικής μείωσης του σφάλματος πρόβλεψης, όπως για παράδειγμα ο συντελεστής Lamda και ο συντελεστής αβεβαιότητας (Everitt, 1989).

Η πρακτική σημασία των μέτρων της πρώτης κατηγορίας περιορίζεται στην περίπτωση μας, στη σύγκριση του βαθμού συνάφειας μεταξύ διαφορών πινάκων.

¹²³ Με άλλα λόγια, δεν μπορούν να εξαχθούν αξιόπιστα συμπεράσματα αν στους πίνακες συνάφειας υπάρχουν κελιά πάνω από 20% που έχουν αναμενόμενη συχνότητα μικρότερη του 5 (πέντε).

¹²⁴ Στην παρούσα έρευνα κρίθηκε αναγκαίο να γίνει στις μεταβλητές που δεν ικανοποιούσαν την δεύτερη προϋπόθεση. Ειδικότερα στη μεταβλητή «γεωγραφικό διαμέρισμα» απαιτήθηκε να γίνει επανακωδικοποίηση της τιμής της μεταβλητής σε δύο τιμές που ήταν «γεωγραφική περιοχή που ικανοποιεί το μεγαλύτερο μέρος της τουριστικής ζήτησης» και σε «γεωγραφική περιοχή που ικανοποιεί το μικρότερο μέρος της τουριστικής ζήτησης», σύμφωνα με τα στατιστικά στοιχεία του ΕΟΤ (2002). Το ίδιο εφαρμόστηκε και στις μεταβλητές «δυναμικότητα εκφρασμένη σε κλίνες» και στη μεταβλητή «κύκλος εργασιών», που η επανακωδικοποίηση έγινε σε δύο τιμές ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο ακριβής έλεγχος Fisher.

Αντίθετα, η σημασία των μέτρων της δεύτερης κατηγορίας ψάχνουν να βρουν το βαθμό στον οποίο η γνώση των τιμών μιας μεταβλητής βελτιώνει τις προβλέψεις μας για μια άλλη. Για την εφαρμογή τους είναι απαραίτητη να θεωρήσουμε τη μία μεταβλητή ως ανεξάρτητη και την άλλη ως εξαρτημένη, χωρίς βέβαια αυτός ο χαρακτηρισμός να ορίζει σχέση αιτίας και αποτελέσματος. Στην περίπτωση που μία μεταβλητή είναι ονομαστική – κατηγορίας (nominal) και η άλλη ποσοτική – διαστήματος (interval), η στατιστική επιστήμη θεωρεί πως πρέπει να χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής συσχέτισης eta (η). Πρόκειται για ένα δείκτη της ασυμφωνίας των μέσων τιμών της εξαρτημένης διαστημικής μεταβλητής μέσα στις στάθμες της ανεξάρτητης κατηγορίας. Ομοίως και αυτή λαμβάνει τιμές από 0 (πλήρης συμφωνία) μέχρι 1 (πλήρης ασυμφωνία). Η ποσότητα η^2 αναφέρεται συχνά ως λόγος συσχέτισης (correlation ratio) και εκφράζει το ποσοστό της διασποράς της εξαρτημένης μεταβλητής που εξηγείται από την ανεξάρτητη (Everitt, 1989).

Στη στατιστική ανάλυση αποφασίστηκε να χρησιμοποιηθεί τελικά ο συντελεστής συνάφειας και ο συντελεστής phi, V του Crammer, αφού σκοπός της έρευνας είναι ο προσδιορισμός συσχετίσεων μεταξύ των υπό έρευνα μεταβλητών, οι οποίες είναι κυρίως ονομαστικές - κατηγορίας. Οι μεταβλητές αυτές παίρνουν τη μεγαλύτερη τιμή ένα (1), όταν υπάρχει πλήρης σχέση μεταξύ των μεταβλητών και τη μικρότερη τιμή μηδέν (0), όταν οι δύο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες¹²⁵.

9.2.3. Αποτελέσματα ελέγχου ερευνητικών υποθέσεων.

Στην παράγραφο αυτή θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα των ερευνητικών υποθέσεων, όπως αυτές διατυπώθηκαν στην παράγραφο 7.2.1 του παρόντος κεφαλαίου.

9.2.3.1. Σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως υπάρχουν ενδείξεις ότι η παραγωγή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι συναφής με το τύπο της επιχείρησης ($X^2 = 17.50$, βαθμοί ελευθερίας = 2, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής

¹²⁵ Η αξιολόγηση του μεγέθους μίας συνάφειας στηρίζεται σε μία κατηγοριοποίηση, που συσχετίζει της τάξης από 0,00 έως 0,20 χαρακτηρίζονται ως ασήμαντες, από 0,20 έως 0,40 μέτριες, από 0,40 έως 0,70 σημαντικές και από 0,70 έως 1,00 ισχυρές. Οι περισσότεροι συντελεστές στην κοινωνική έρευνα είναι γύρω στο 0,50 και λιγότερο (Μακράκης, 2001).

ουράς = 0.001). Με αλλά λόγια, η παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών εξαρτάται από τον τύπο της ξενοδοχειακής επιχείρησης και συνεπώς η υπόθεση H_{40} πρέπει να απορριφθεί.

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων</i>	Chi – Square (X^2)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
H_{10} : Γεωγραφικό διαμέρισμα	0,10	0,81	Αποδοχή H_0
H_{20} : Δυναμικότητα επιχείρησης	0,50	1,00	Αποδοχή H_0
H_{30} : Κατηγορία επιχείρησης	2,75	0,25	Αποδοχή H_0
H_{40} : Τύπος επιχείρησης	17,50	0,001	Απόρριψη H_0
H_{50} : Κύκλος εργασιών	6,46	0,016	Απόρριψη H_0
H_{60} : Τύπος στρατηγικής	30,92	0,001	Απόρριψη H_0

Πίνακας 9.1: Σχέση της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τον πίνακα συνάφειας¹²⁶ των δύο μεταβλητών, από τις 53 ιδιωτικές επιχειρήσεις στην Ελλάδα, εκείνες δηλαδή που δεν ανήκουν σε κάποια αλυσίδα, μόνο οι 4 (7,5 %) προσδιορίζουν πληροφορίες που έχουν αξία και είναι κατάλληλες για τη λήψη αποφάσεων και την άσκηση της διοίκησης. Τα αντίστοιχα ποσοστά για τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε κάποια εθνική ή πολυεθνική αλυσίδα ξενοδοχειακών συγκροτημάτων είναι 46,7% και 35,3% αντίστοιχα.

Η πρακτική αυτή δικαιολογείται ίσως από το γεγονός ότι οι απαιτήσεις πληροφόρησης των επιχειρήσεων του ομίλου είναι μεγαλύτερες και οι διοικήσεις τους δίδουν μεγαλύτερο ενδιαφέρον για τον προσδιορισμό φερέγγυων, αναλυτικών και επίκαιρων πληροφοριών. Τις περισσότερες φορές οι επιχειρήσεις που ανήκουν στην ίδια αλυσίδα, ακολουθούν την ίδια λογιστική οργάνωση, χρησιμοποιούν τα ίδια συστήματα αναφορών (reporting systems), τα οποία απαιτούν αναλυτικές (επαρκείς) πληροφορίες, ορθές και επίκαιρες ανά λειτουργία, δραστηριότητα, κέντρο κόστους,

¹²⁶ Οι πίνακες συνάφειας όλου του κεφαλαίου παρουσιάζονται στον παράρτημα της διατριβής.

κέρδους και επένδυσης. Η ένταση της συνάφειας αυτής θεωρείται ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.42, $p = 0.001$).

Μία άλλη μεταβλητή που είναι επίσης συναφής με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι ο κύκλος εργασιών της ξενοδοχειακής επιχείρησης (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.016). Αυτό σημαίνει πως η υπόθεση H_{50} πρέπει να απορριφθεί. Η έρευνα έδειξε πως το 82,4% των επιχειρήσεων που έχουν χαμηλό κύκλο εργασιών¹²⁷ δεν προσδιορίζουν πληροφορίες που να συγκεντρώνουν τις ιδιότητες της αξιοπιστίας, της επικαιρότητας και της, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για τις επιχειρήσεις που πέτυχαν υψηλό κύκλο εργασιών είναι 57,7%. Η διαφορά αυτή ίσως να οφείλεται στο ότι οι καθαρές πωλήσεις αποτελούν κριτήριο, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, για την τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής αλλά και για το χρόνο παραγωγής και αποθήκευσης των λογιστικών και κοστολογικών πληροφοριών. Η ένταση της συσχέτισης των δύο αυτών μεταβλητών είναι μέτρια αν και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.25, $p = 0.011$).

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως υπάρχει εξάρτηση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με το τύπο της στρατηγικής που ακολουθούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ($X^2 = 30.99$, βαθμοί ελευθερίας = 2, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.001), με αποτέλεσμα να απορριφθεί η υπόθεση H_{60} . Το 83% των επιχειρήσεων που παρέχει ποιοτικές πληροφορίες ακολουθεί στρατηγική ηγεσίας κόστους, ενώ το 17% στρατηγική διαφοροποίησης. Η ένταση της συνάφειας των δύο αυτών μεταβλητών είναι ιδιαίτερα ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.56, $p = 0.001$).

Αντίθετα με τις παραπάνω μεταβλητές, η στατιστική ανάλυση έδειξε πως δεν υπάρχει εξάρτηση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και του γεωγραφικού διαμερίσματος που ανήκει η ξενοδοχειακή επιχείρηση (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.81). Με άλλα λόγια, δεν υπάρχει καμία συνάφεια μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών με τη γεωγραφική περιοχή που ανήκει η επιχείρηση, αν δηλαδή εκμεταλλεύεται μονάδες σε περιοχές με

¹²⁷ Η μεταβλητή «κύκλος εργασιών» για να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί στο στατιστικό έλεγχο X^2 ως ποσοτική μεταβλητή κωδικοποιήθηκε σε δυο τιμές «χαμηλός κύκλος εργασιών» και «υψηλός κύκλος εργασιών». Η διαχωριστική τιμή ήταν τα 10.000.000€.

υψηλότερη τουριστική ζήτηση, όπως τα Νησιά του Αιγαίου και της Κρήτης ή στις λοιπές περιοχές που ικανοποιούν χαμηλότερη τουριστική ζήτηση από τις προαναφερόμενες, όπως τα νησιά του Ιονίου, η περιοχή τη Μακεδονίας και της Αττικής. Συνεπώς η υπόθεση H_{10} πρέπει να απορριφθεί.

Όπως επίσης θα πρέπει να απορριφθεί και η υπόθεση H_{20} αφού μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και της δυναμικότητας των μονάδων εκφρασμένη σε κλίνες¹²⁸ δεν υπάρχει συνάφεια (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 1.00). Διαπιστώνουμε λοιπόν πώς ο αριθμός των κλινών που διαθέτει το ξενοδοχειακό συγκρότημα, αν είναι δηλαδή μεγάλος ή μικρός, είναι ανεξάρτητος από την παραγωγή ποιοτικών πληροφοριών.

Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήξαμε και με τη κατηγορία στην οποία ανήκει η ξενοδοχειακή μονάδα ($X^2 = 2.75$, βαθμοί ελευθερίας = 2, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.25), με αποτέλεσμα η ερευνητική υπόθεση H_{30} να πρέπει επίσης να απορριφθεί. Με άλλα λόγια, η παραγωγή ποιοτικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων είναι ανεξάρτητη με τον αν η ξενοδοχειακή μονάδα ανήκει στη κατηγορία Πολυτελείας, στην Α' ή στην Β' Κατηγορία.

Είναι ιδιαίτερα ανησυχητικό το γεγονός που καταγράφει η έρευνα, ότι μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που έχουν κάνει υψηλές επενδύσεις τα τελευταία χρόνια τόσο από πλευράς ανακαινίσεων, όσο και με τη δημιουργία νέων υπερσύγχρονων μονάδων με μεγάλο αριθμό δυναμικότητας σε ολόκληρη την Ελληνική επικράτεια,, να μην προσδιορίζουν πληροφορίες που να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στην λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

9.2.3.2. Σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης.

Όπως παρατηρούμε από τον παρακάτω πίνακα, υπάρχει συνάφεια μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής της ευθύνης.

¹²⁸ Η μεταβλητή «δυναμικότητα εκφρασμένη σε αριθμό κλινών» κωδικοποιήθηκε σε δύο μεταβλητές για να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί στον στατιστικό έλεγχο, «Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με υψηλή δυναμικότητα» και «Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με χαμηλή δυναμικότητα». Η διαχωριστική τιμή ήταν οι 500 κλίνες.

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής της ευθύνης</i>	Chi – Square (X^2)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H₀
H _{7α0} : Κέντρα Εσόδων	0,33	0,629	Αποδοχή H ₀
H _{7β0} : Κύρια Κέντρα Κόστους	0,72	0,483	Αποδοχή H ₀
H _{7γ0} : Βοηθητικά Κέντρα Κόστους (υποστήριξης)	32,99	0,001	Απόρριψη H ₀
H _{7δ0} : Κέντρα Κέρδους	0,37	0,506	Αποδοχή H ₀
H _{7ε0} : Κέντρα Επένδυσης	14,49	0,001	Απόρριψη H ₀
H ₈₀ : Αριθμός κέντρων κέρδους που παρακολουθούνται από την επιχείρηση	12,32	0,002	Απόρριψη H ₀
H ₉₀ : Αριθμός τμημάτων υποστήριξης που παρακολουθούνται από την επιχείρηση	13,99	0,001	Απόρριψη H ₀
H ₁₀₀ : Κατάρτιση προϋπολογισμών τμημάτων	6,47	0,010	Απόρριψη H ₀
H ₁₁₀ : Διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών	1,47	0,311	Αποδοχή H ₀
H ₁₂₀ : Σύστημα Προϋπολογιστικού ελέγχου	9,58	0,002	Απόρριψη H ₀
H _{13α0} : Δείκτες εσόδων	1,54	0,243	Αποδοχή H ₀
H _{13β0} : Δείκτες κόστους	30,34	0,001	Απόρριψη H ₀
H _{13γ0} : Δείκτες κέρδους	18,35	0,001	Απόρριψη H ₀

Πίνακας 9.2: Σχέση της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης.

Ειδικότερα, όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι κοστολογικά διαρθρωμένη σε βοηθητικά κέντρα κόστους, παράγει ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.001). Η ένταση μάλιστα της συνάφειας είναι αρκετά ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.57, p = 0.001) και συνεπώς η υπόθεση H_{7γ0} πρέπει να απορριφθεί. Θα πρέπει να σημειωθεί πως σύμφωνα με τον πίνακα συνάφειας, μόλις το 9,5% των επιχειρήσεων παρακολουθούν το κόστος των

τμημάτων υποστήριξης της παραγωγικής λειτουργίας και έχουν τοποθετήσει σε αυτά φορείς ευθύνης που ελέγχονται για το αποτέλεσμα, παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για εκείνες που δεν είναι κοστολογικά οργανωμένες σε βοηθητικά κέντρα κόστους ανέρχεται σε 90,5%.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε ακόμη πως η παροχή ποιοτικών πληροφοριών είναι συναφής με την κοστολογική διάρθρωση της επιχείρησης σε κέντρα επένδυσης (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.001), με αποτέλεσμα να απορριφθεί η ερευνητική υπόθεση $H_{7ε0}$. Η ένταση της συνάφειας είναι μέτρια αλλά στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.38, $p = 0.006$).

Επιπλέον η έρευνα έδειξε, πως υπάρχει συνάφεια μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και του αριθμού των τμημάτων υποστήριξης¹²⁹ που παρακολουθεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.001) και έτσι η υπόθεση H_{90} πρέπει να απορριφθεί. Το 9,3% των επιχειρήσεων που παρακολουθούν μικρό αριθμό βοηθητικών κέντρων κόστους, προσδιορίζουν πληροφορίες που είναι κατάλληλες για τη λήψη αποφάσεων, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για τις επιχειρήσεις που παρακολουθούν μεγάλο αριθμό τμημάτων υποστήριξης είναι 41,3%. Η ένταση της συνάφειας θεωρείται μέτρια ως ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.38, $p = 0.001$). Ομοίως, συνάφεια ενδέχεται να υπάρχει με τον αριθμό των κέντρων κέρδους¹³⁰ που παρακολουθούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.002), με αποτέλεσμα η ερευνητική υπόθεση H_{80} να πρέπει να απορριφθεί. Το 40,9% των επιχειρήσεων που παρακολουθούν μεγάλο αριθμό κέντρων κέρδους, παράγει ποιοτικές πληροφορίες για, ενώ μόλις 10,7% των επιχειρήσεων που παρακολουθούν μικρό αριθμό κέντρων κέρδους προσδιορίζει πληροφορίες που συγκεντρώνουν τις ιδιότητες της αξιοπιστίας, της επικαιρότητας και της πληρότητας. Η ένταση της συνάφειας θεωρείται μέτρια ως ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.35, $p = 0.001$).

¹²⁹ Η μεταβλητή «αριθμός τμημάτων υποστήριξης που παρακολουθεί η επιχείρηση» κωδικοποιήθηκε σε δύο μεταβλητές για να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί στον στατιστικό έλεγχο, «Μικρός αριθμός» και «Μεγάλος αριθμός». Η διαχωριστική τιμή ήταν τα τέσσερα (4) βοηθητικά κέντρα κόστους της παραγωγικής λειτουργίας.

¹³⁰ Η μεταβλητή «αριθμός κέντρων κέρδους που παρακολουθεί η επιχείρηση» κωδικοποιήθηκε σε δύο μεταβλητές για να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί στον στατιστικό έλεγχο, «Μικρός αριθμός» και «Μεγάλος αριθμός». Η διαχωριστική τιμή ήταν τα επτά (7) κέντρα κόστους (εκμεταλλεύσεις).

Αντίθετα, σύμφωνα με την στατιστική ανάλυση δεν υπάρχει καμία εξάρτηση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους όταν η επιχείρηση είναι κοστολογικά οργανωμένη σε κέντρα εσόδων (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.629), σε κύρια κέντρα κόστους (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.483) και σε κέντρα κέρδους (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.506).

Μία ακόμη μεταβλητή που είναι συναφής με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι η κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.010) με αποτέλεσμα να απορριφθεί η υπόθεση H_{10} . Το 28,9% των επιχειρήσεων που συντάσσουν προϋπολογισμούς για τα τμήματά τους, παρέχουν ποιοτικές λογιστικές- κοστολογικές πληροφορίες, ενώ αντίθετα δεν υπάρχει ξενοδοχειακή επιχείρηση που ενώ δεν προγραμματίζει τη δράση των τμημάτων της, να προσδιορίζει τελικά πληροφορίες που να έχουν αξία για τη λήψη αποφάσεων και την άσκηση της διοίκησης. Η ένταση της εξάρτησης όμως αν και στατιστικά σημαντική, θεωρείται ασθενής (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.25, p = 0.011). Αντίθετα, η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών των τμημάτων¹³¹ είναι ανεξάρτητη με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών και συνεπώς η ερευνητική υπόθεση H_{11} δεν μπορεί να απορριφθεί (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.311).

Η ερευνητική υπόθεση H_{12} αναφέρεται στην ύπαρξη συνάφειας μεταξύ της υιοθέτησης του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου και της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους. Η στατιστική ανάλυση έδειξε ότι μεταξύ των μεταβλητών αυτών υπάρχει εξάρτηση (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.002) και συνεπώς πρέπει να απορριφθεί η ερευνητική υπόθεση. Αξίζει να αναφερθεί πως το 83,3% που προσδιορίζει ποιοτικές πληροφορίες χρησιμοποιεί το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου και παρακολουθεί τις αποκλίσεις μεταξύ των πραγματικών ποσών με τα προϋπολογιστικά για τον την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους, ενώ αντίθετα μόνο το 16,7% των επιχειρήσεων που δεν έχει υιοθετήσει το σύστημα αυτό, παράγει πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης. Η ένταση της συνάφειας θεωρείται μέτρια αν και στατιστικά

¹³¹ Αν δηλαδή οι προϋπολογισμοί συντάσσονται από τα στελέχη και εγκρίνονται από την ανωτάτη διοίκηση, ή αν επιβάλλονται από τη διοίκηση στα στελέχη.

σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.31, $p = 0.002$).

Η στατιστική ανάλυση έδειξε ακόμη, πως μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και των λειτουργικών αριθμοδεικτών που χρησιμοποιούνται για την μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους ενδέχεται να υπάρχουν συσχετίσεις.

Ειδικότερα μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους και της χρήσης αριθμοδεικτών κόστους για την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των διευθυντών τους υπάρχει συνάφεια και συνεπώς η ερευνητική υπόθεση πρέπει να απορριφθεί (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.001). Θα πρέπει να σημειωθεί πως το σύνολο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα που παράγει πληροφορίες οι οποίες μπορεί να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για την άσκηση της διοίκησης, λαμβάνουν υπόψη δείκτες κόστους για την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους. Η ένταση της εξάρτησης είναι ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.55, $p = 0.001$).

Εξάρτηση όμως, υπάρχει και με τους αριθμοδείκτες κέρδους που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της απόδοσης των τομέων δραστηριότητας της επιχείρησης και των φορέων ευθύνης τους (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.001) με αποτέλεσμα η υπόθεση $H_{13\gamma_0}$ να απορριφθεί. Από τις επιχειρήσεις που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες, το 75% χρησιμοποιεί αριθμοδείκτες κέρδους για την αξιολόγηση των τμημάτων τους, ενώ αντίθετα το 25% δεν τους λαμβάνουν υπόψη. Η ένταση της εξάρτησης είναι ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.43, $p = 0.001$).

Αντίθετα, δεν υπάρχει συνάφεια μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους παραγωγής και της χρήσης αριθμοδεικτών εσόδων για τη μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των διευθυντών τους (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.243).

9.2.3.3. Σχέση μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων και με τις τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούν στην κοστολογική τους διαδικασία.

Στον παρακάτω πίνακα παρατηρούμε πως υπάρχουν ενδείξεις ότι υπάρχει συνάφεια μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής οργάνωσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η έρευνα έδειξε πως η υπάρχει πιθανή εξάρτηση της παροχής ποιοτικών πληροφοριών με την κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.001) και συνεπώς η υπόθεση H_{140} πρέπει να απορριφθεί.

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων- Τεχνικές κοστολόγησης</i>	Chi – Square (X^2)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
H_{140} : Ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις	27,55	0,001	Απόρριψη H_0
H_{150} : Αριθμός μόνιμου προσωπικού οικονομικής διεύθυνσης	12,83	0,002	Απόρριψη H_0
H_{160} : Χρήση Συστημάτων ERP	4,97	0,45	Αποδοχή H_0
H_{170} : Λειτουργία συστήματος εσωτερικού ελέγχου	1,23	0,31	Αποδοχή H_0
H_{180a} : Μέθοδος άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης	34,25	0,001	Απόρριψη H_0
H_{190b} : Μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	4,48	0,066	Αποδοχή H_0

Πίνακας 9.3: Σχέση της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα χαρακτηριστικά της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων και με τα συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν στην κοστολογική τους διαδικασία.

Ειδικότερα, το 83,3% των επιχειρήσεων που παράγει ποιοτικές πληροφορίες για, κατάρτιζε ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις, ενώ το 16,7% που δεν προσδιορίζει, δε συντάσσει. Μάλιστα η ένταση της συνάφειας θεωρείται ιδιαίτερα ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.53, $p = 0.001$). Η εξάρτηση αυτή μπορεί να αιτιολογηθεί αυτό το γεγονός, ότι η κατάρτιση αξιόπιστων ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων (interim financial

statements), σύμφωνα με το πρότυπο 34 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, επιβάλλει τη χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού.

Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών είναι όμως συναφής και με τον αριθμό των μόνιμων στελεχών που απασχολούνται στην οικονομική διεύθυνση του ξενοδοχείου¹³² ($X^2 = 12.83$, βαθμοί ελευθερίας = 2, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.002), με αποτέλεσμα να απορριφθεί η υπόθεση H_{60} . Το ποσοστό των επιχειρήσεων που παράγει και παρέχει αξιόπιστες, επίκαιρες και ολοκληρωμένες πληροφορίες όταν στην οικονομική τους διεύθυνση απασχολείται μικρός αριθμός στελεχών είναι 11,1%, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για τις επιχειρήσεις που απασχολούν μεσαίο και μεγάλο αριθμό μόνιμο προσωπικό είναι 21,4% και 48,1% αντίστοιχα. Ορισμένοι οικονομικοί διευθυντές ανέφεραν στον ερευνητή, πως δεν τηρούν την Αναλυτική Λογιστική και δεν προσδιορίζουν βραχύχρονα αναλυτικά αποτελέσματα, διότι δε διαθέτουν μεγάλο αριθμό στελεχών. Η άποψη τους αυτή, λανθασμένη κατά τη γνώμη μας, επαληθεύθηκε από την στατιστική ανάλυση. Η ένταση της συνάφειας των δύο αυτών μεταβλητών είναι μέτρια προς ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.36, $p = 0.002$).

Το ίδιο ισχύει και με χρήση Συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems) από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.045). Επαληθεύεται λοιπόν η άποψη που παρουσιάστηκε στην αρθρογραφία, ότι τα Σύγχρονα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα δεν παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

Επιπλέον, η λειτουργία συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι ανεξάρτητη με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών, με αποτέλεσμα η ερευνητική υπόθεση να μην μπορεί να απορριφθεί (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.31).

Επιπρόσθετα, διαπιστώνουμε πως υπάρχει πιθανή συνάφεια της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με τις τεχνικές κοστολόγησης¹³³

¹³² Ομοίως η μεταβλητή «αριθμός στελεχών οικονομικής διεύθυνσης» κωδικοποιήθηκε σε τρεις τιμές «μικρός αριθμός στελεχών», «μεσαίος αριθμός στελεχών» και «μεγάλος αριθμός στελεχών». Οι διαχωριστικές τιμές ήταν ο αριθμός 5 και 10 στελέχη αντίστοιχα.

¹³³ Όπως παρουσιάστηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο (περιγραφική στατιστική) οι επιχειρήσεις δεν τηρούν τη μέθοδο της πρότυπης κοστολόγησης. Επιπλέον η μέθοδος της πλήρης ή απορροφητικής κοστολόγησης τηρείται από όλες τις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην ερευνά και συνεπώς δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον στατιστικό έλεγχο. Η μέθοδος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τον προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών τους αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με την έρευνα, υπάρχουν ενδείξεις ότι υπάρχει εξάρτηση μεταξύ της παροχής πληροφοριών που να συγκεντρώνουν τις ιδιότητες της αξιοπιστίας, της πληρότητας και της επικαιρότητας με τη μέθοδο της άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.001). Η ένταση της συνάφειας μεταξύ των δύο αυτών μεταβλητών είναι ισχυρή και στατιστικά σημαντική (συντελεστής συνάφειας και συντελεστής phi, V του Crammer = 0.59, $p = 0.001$). Σύμφωνα με τον πίνακα συνάφειας των προαναφερόμενων μεταβλητών, το 93,9% των επιχειρήσεων που δεν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της άμεσης – μεταβλητής κοστολόγησης δεν παρέχει πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης, ενώ μόλις το 6,1% που δεν το χρησιμοποιεί παρέχει. Συνεπώς η υπόθεση $H_{18\alpha\alpha}$ πρέπει να απορριφθεί.

Αντίθετα όμως δεν πρέπει να απορριφθεί και η υπόθεση $H_{18\beta\beta}$ αφού σύμφωνα με τη στατιστική ανάλυση υπάρχει εξάρτηση μεταξύ της τήρησης του συστήματος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες και της παροχής ποιοτικών πληροφοριών (ακριβής έλεγχος Fisher διπλής ουράς = 0.066).

Συνεπώς επαληθεύεται η άποψη που παρουσιάστηκε στη γενική επισκόπηση της αρθρογραφίας ότι η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης ταιριάζει περισσότερο στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, αφού τελικά σχετίζεται με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

9.3. Διαφορές στη χρήση στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από τη ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Στην παράγραφο αυτή θα ελεγχθούν στατιστικά οι ερευνητικές υποθέσεις που αναφέρονται στην πιθανή ύπαρξη διαφορών στη βαρύτητα χρήσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους καθώς και της πολυμορφίας του κόστους στη λήψη αποφάσεων που δίδει η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που

τηρείται μόνο από δύο (2) επιχειρήσεις στην Ελλάδα και συνεπώς τα αποτελέσματα που προκύπτουν λόγω του μικρού αριθμού των παρατηρήσεων δεν θεωρούνται έγκυρα.

παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες¹³⁴.

9.3.1. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης.

Οι ερευνητικές υποθέσεις που θα ελεγχθούν στατιστικά στην παράγραφο αυτή, μπορούν να διατυπωθούν με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης ως ακολούθως:

H_{190} : Δεν υπάρχει διαφορά στη βαρύτητα που δίδουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνες τις επιχειρήσεις που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες στη χρήση της πολυμορφίας του κόστους στη λήψη αποφάσεων, όπως:

- το διαφορικό κόστος
- το άμεσο κόστος
- το κόστος ανά δραστηριότητα
- την ανάλυση του κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος.

H_{200} : Δεν υπάρχει διαφορά στη βαρύτητα που δίδουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνες τις επιχειρήσεις που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες στη χρήση των πληροφοριών στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

9.3.2. Επιλογή στατιστικής συνάρτησης ελέγχου των ερευνητικών υποθέσεων.

Για τον έλεγχο των στατιστικών υποθέσεων που παρουσιάστηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, πρέπει να επιλεγεί η κατάλληλη στατιστική συνάρτηση ελέγχου.

Σκοπός των παραπάνω ερευνητικών υποθέσεων είναι η διερεύνηση της ύπαρξης διαφορών παραμέτρων κεντρικής τάσης μεταξύ δύο ομάδων επιχειρήσεων¹³⁵. Στην

¹³⁴ Δημιουργούνται έτσι δύο ανεξάρτητες ομάδες ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους (Ομάδα 1) και εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες (Ομάδα 2).

¹³⁵ Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα, ταξινομούνται σε δύο ανεξάρτητες ομάδες, σε εκείνες που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και στις επιχειρήσεις εκείνες που παράγουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες. Οι ομάδες αυτές δε θεωρούνται εξαρτημένες γιατί δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ζευγάρια παρατηρήσεων με βάση κάποιο κοινό χαρακτηριστικό (matched or paired) ή ως επαναλαμβανόμενες μετρήσεις πάνω στις ίδιες μονάδες.

περίπτωση αυτή, θα χρησιμοποιηθεί ο μη παραμετρικός έλεγχος Mann – Whitney που είναι αντίστοιχος του παραμετρικού ελέγχου διαφοράς μέσω της κατανομής του Student. Ο έλεγχος αυτός επιλέγεται δεδομένου ότι έχουμε δύο υποομάδες του ίδιου δείγματος, ο αριθμός των παρατηρήσεων της μιας υποομάδας είναι μικρότερος από το 30, καθώς ότι οι υπό εξέταση μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική μεταβλητή (Αγγελής, 1997; Ζαχαροπούλου, 1992)¹³⁶. Ο υπολογισμός του ελέγχου είναι απλός. Τα δεδομένα των δύο ομάδων ταξινομούνται σε τάξεις (rank). Έπειτα υπολογίζεται η μέση τάξη κάθε ομάδας (mean rank) που συγκρίνονται μεταξύ τους και λαμβάνοντας υπόψη το ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας γίνεται ο έλεγχος των ερευνητικών υποθέσεων.

Θα πρέπει να σημειωθεί πως ο έλεγχος αυτός, μπορεί να χρησιμοποιηθεί εξίσου αποτελεσματικά για τον έλεγχο της διαφοράς τόσο των μέσων αλλά και των διαμέσων τυχαίων μεταβλητών.

9.2.3. Αποτελέσματα ελέγχου ερευνητικών υποθέσεων.

Στην παράγραφο αυτή θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα των ερευνητικών υποθέσεων, όπως αυτές διατυπώθηκαν στην παράγραφο 7.3.1 του παρόντος κεφαλαίου.

9.2.3.1. Διαφορές στη χρήση της πολυμορφίας του κόστους στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Με βάση τη στατιστική ανάλυση, όπως παρουσιάζεται στον παραπάνω πίνακα, μπορούμε να καταλήξουμε στο συμπέρασμα πως η ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους δίδουν μεγαλύτερη βαρύτητα στη σύνδεση της πολυμορφίας τους κόστους στην επίλυση προβλημάτων σε σχέση με εκείνες που δεν προσδιορίζουν πληροφορίες που να συγκεντρώνουν τις προαναφερόμενες ιδιότητες.

¹³⁶ Για να ελεγχθεί η υπόθεση σχετικά με τον οι μεταβλητές ακολουθούν την κανονική κατανομή χρησιμοποιήθηκαν τα τεστ Kolmogorov-Smirnov και Shapiro Wilk καθώς και με τα πιθανοθεωρητικά διαγράμματα (normal Q-Q με τα αντίστοιχα detrended normal Q-Q).

Έλεγχος Υποθέσεων: <i>Πολυμορφία του κόστους και επιχειρηματικές αποφάσεις</i>	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
$H_{19\alpha\alpha}$: Διαφορικό κόστος	365,5	0,001	Απόρριψη H_0
$H_{19\beta\alpha}$: Άμεσο Κόστος	266	0,001	Απόρριψη H_0
$H_{19\gamma\alpha}$: Κόστος ευκαιρίας	513	0,001	Απόρριψη H_0
$H_{19\delta\alpha}$: Κόστος δραστηριότητας	564	0,001	Απόρριψη H_0
$H_{19\epsilon\alpha}$: Ανάλυση του κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος	296	0,001	Απόρριψη H_0

Πίνακας 9.4: Διαφορές στη βαρύτητα που δίδεται στη χρήση της πολυμορφίας του κόστους στη λήψη αποφάσεων ανάμεσα στις επιχειρήσεις που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παράγουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

Ειδικότερα, η μέση χρήση του διαφορικού κόστους¹³⁷, καθώς και η μέση χρήση του άμεσου κόστους στην επίλυση προβλημάτων από τις επιχειρήσεις που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες είναι μεγαλύτερη¹³⁸, με αποτέλεσμα οι ερευνητικές υποθέσεις $H_{19\alpha}$ και $H_{19\beta}$ να πρέπει να απορριφθούν ($U_{\text{διαφορικό κόστος}} = 365.5$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.001, $U_{\text{άμεσο κόστος}} = 266$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.001).

Στα ίδια συμπεράσματα καταλήγουμε και με το κόστος ευκαιρίας¹³⁹, το κόστος ανά δραστηριότητα¹⁴⁰ και στην ανάλυση του κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος¹⁴¹, με αποτέλεσμα να απορριφθούν οι μηδενικές υποθέσεις $H_{19\gamma\alpha}$, $H_{19\delta\alpha}$ και $H_{18\epsilon\alpha}$ ($U_{\text{κόστος ευκαιρίας}} = 513$, $U_{\text{κόστος δραστηριότητας}} = 564$, $U_{\text{CVP}} = 296$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 24$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 76$, ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας διπλής ουράς = 0.001).

¹³⁷ Μέση χρήση του στην Α' Ομάδα = 73.27 και στη Β' Ομάδα = 43.41.

¹³⁸ Μέση χρήση του στην Α' Ομάδα = 47.42 και στη Β' Ομάδα = 42.

¹³⁹ Μέση χρήση του στην Α' Ομάδα = 67.13 και στη Β' Ομάδα = 45.25.

¹⁴⁰ Μέση χρήση του στην Α' Ομάδα = 65 και στη Β' Ομάδα = 45.92.

¹⁴¹ Μέση χρήση της στην Α' Ομάδα = 42.39 και στη Β' Ομάδα = 45.92.

9.2.3.2. Διαφορές στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Προκειμένου να διερευνηθεί καλύτερα ο βαθμός χρήσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στην ξενοδοχειακή βιομηχανία, εφαρμόστηκε η παραγοντική ανάλυση στις παραπάνω μεταβλητές (factor analysis). Η ανάλυση παραγόντων διερευνά τον πλεονασμό σε πολυμεταβλητά δεδομένα και επιτρέπει αφενός μεν τη μείωση των μεταβλητών με εξαγωγή χαρακτηριστικών, αφετέρου δε, μειώνει το μέγεθος του συνόλου των δεδομένων δίχως την ύπαρξη σημαντικής απώλειας πληροφοριών (Hair, Anderson, Tatham, Black, 1998).

Για την πραγματοποίηση της ανάλυσης παραγόντων, πρέπει αρχικά να ελεγχθεί η ικανότητα εξαγωγής παραγόντων από τον πίνακα συσχετίσεων (factorability). Έτσι, έγινε ο έλεγχος σφαιρικότητας του Barlett (Barlett's Test of Sphericity) που έχει σκοπό να διαπιστώσει αν υπάρχουν σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ κάποιων μεταβλητών και ο έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) που διερευνά αν τα δεδομένα είναι κατάλληλα για παραγοντική ανάλυση (Hair, Anderson, Tatham, Black, 1998).

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,915
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2313,035
	df	78
	Sig.	,000

Πίνακας 9.5: Έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO).

Από τον Πίνακα 9.5, παρατηρούμε πως η τιμή του δείκτη KMO είναι 0.91¹⁴², που σημαίνει πως ο βαθμός κοινής διασποράς μεταξύ των υπό εξέταση μεταβλητών είναι ιδιαίτερα ικανοποιητικός, δηλαδή αν πραγματοποιηθεί ανάλυση παραγόντων, οι παράγοντες που θα εξαχθούν θα ερμηνεύουν ένα μεγάλο μέρος της συνολικής μεταβλητότητας. Επιπλέον, το ακριβές επίπεδο της στατιστικής σημαντικότητας (Sig) είναι μικρότερο του 0.05, γεγονός που σημαίνει απόρριψη της

¹⁴² Οι τιμές του δείκτη αυτού κυμαίνονται από 0 έως 1. Τιμές κοντά στη μονάδα δηλώνουν ότι τα δεδομένα είναι κατάλληλα για παραγοντική ανάλυση, ενώ τιμές κάτω από τι 0,5 θεωρούνται μη αποδεκτές και δε συνιστάται οι συνέχιση της παραγοντικής διαδικασίας (Friel, 2003; Rencher, 1995)

υπόθεσης της μη ύπαρξης σημαντικών συσχετίσεων σε επίπεδο σημαντικότητας 5%. Με άλλα λόγια, ο δειγματικός πίνακας συσχετίσεων δεν προέρχεται από έναν πληθυσμό στον οποίο ο πίνακας συσχετίσεων είναι μοναδιαίος πίνακας. Συνεπώς, οι έλεγχοι καταλληλότητας και επάρκειας, έδειξαν πως μπορεί να γίνει παραγοντική ανάλυση των υπό εξέταση μεταβλητών.

Παράγοντες (Factors)	% Διακύμανσης (Variance)	Μεταβλητές	Τιμές Φόρτωσης Παράγοντα (Factor Loadings)
<u>Παράγοντας 1</u>			
<i>Χρήση πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους</i>	79,42	Χάραξη τιμολογιακής πολιτικής. Ανάλυση κερδοφορίας των υπηρεσιών. Διαμόρφωση σύνθεσης μείγματος των παρ. υπηρεσιών. Προσδιορισμός κερδοφορίας των πελατών (CPA analysis). Διατήρηση ή μη δραστηριοτήτων. Αποδοχή – απόρριψη προσφορών πώλησης από tour- operators. Αντικατάσταση – διατήρηση του εξοπλισμού της επιχείρησης. Κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων. Ανασχεδιασμό των υπαρχόντων υπηρεσιών. Μείωση των γενικών εξόδων. Κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Διαχείριση σχέσεων με πελάτες. Έλεγχο του κόστους.	0,917 0,900 0,873 0,900 0,911 0,925 0,917 0,865 0,855 0,856 0,833 0,889

Πίνακας 9.6: Αποτελέσματα Ανάλυσης Παραγόντων (Factor analysis).

Από την ανάλυση παραγόντων¹⁴³, προέκυψε ότι όλες οι μεταβλητές ενσωματώθηκαν σε ένα μόνο παράγοντα, ο οποίος ερμηνεύει το 79.42% της συνολικής διακύμανσης των αρχικών μεταβλητών. Η εξαγωγή των παραγόντων βασίστηκε στο κριτήριο της τιμής της διακύμανσης (Eigenvalue – Latent Root Criterion), με τιμή πάνω από τη μονάδα (Friel, 2003).

Για τον έλεγχο της συγκεκριμένης ερευνητικής υπόθεσης θα χρησιμοποιήσουμε αρχικά τα αποτελέσματα της παραγοντικής ανάλυσης (factors analysis) όπου όλες οι μεταβλητές εισέρχονται σε ένα παράγοντα.

Όπως παρατηρούμε στον παρακάτω πίνακα, υπάρχουν ορισμένες διαφορές στη χρήση των μεταβλητών που λαμβάνονται υπόψη για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης και για τη λήψη αποφάσεων, από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες και σε εκείνες που προσδιορίζουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

¹⁴³ Για τον καθορισμό των παραγόντων χρησιμοποιήθηκε η Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών (Principal Components Analysis).

Έλεγχος Υποθέσεων:	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
H_{20} : Χρήση πληροφοριών Λογιστικής Κόστους	182	0,001	Αποδοχή H_0

Πίνακας 9.7: Διαφορές στη βαρύτητα που δίδεται στη χρήση πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους ανάμεσα στις επιχειρήσεις που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

Ειδικότερα, η μέση χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους¹⁴⁴ (μέση χρήση της στην Α' Ομάδα = 80,92 και στη Β' Ομάδα = 40,89) είναι μεγαλύτερη στην πρώτη ομάδα επιχειρήσεων σε σύγκριση με την αντίστοιχη στη δεύτερη ομάδα, με αποτέλεσμα να απορριφθεί η μηδενική υπόθεση ($U_{χρήση} = 182$, $N_{Α' \text{ ομάδας}} = 24$, $N_{Β' \text{ ομάδας}} = 76$).

Διαπιστώνουμε λοιπόν, πως η ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες χρησιμοποιούν περισσότερο τις πληροφορίες αυτές για τη λήψη αποφάσεων, για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης, τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας, σε σύγκριση με εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

9.4. Ποσοστό έμμεσου κόστους στα παραθεριστικά ξενοδοχεία (resorts) και στα ξενοδοχεία πόλεων (city hotels).

Ο ερευνητής επιθυμούσε να διερευνήσει αν υπάρχουν διαφορές στο μέσο ποσοστό έμμεσου κόστους για την τελευταία τριετία των παρεχόμενων υπηρεσιών στα παραθεριστικά ξενοδοχεία και στα ξενοδοχεία που δε διακόπτουν την παραγωγική και συναλλακτική τους δραστηριότητα για 4-6 μήνες το χρόνο

Επειδή η προαναφερόμενη μεταβλητή δεν ακολουθεί κανονική κατανομή, για αυτό το λόγο ο στατιστικός έλεγχος θα γίνει με τον μη παραμετρικό έλεγχο Mann - Whitney.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως υπάρχουν διαφορές στη μέση τιμή (ποσοστό) των έμμεσου κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών την τελευταία τριετία στα παραθεριστικά ξενοδοχεία και στα ξενοδοχεία πόλεων.

¹⁴⁴ Μέση χρήση στην Α' Ομάδα = 80.92 και στη Β' Ομάδα = 40.89.

Έλεγχος Υπόθεσης	Mann-Whitney (U)	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H_0
H_{21} : μέσο ποσοστό έμμεσου κόστους παρεχόμενων υπηρεσιών	605,5	0,001	Απόρριψη H_0

Πίνακας 9.8: Διαφορές στο μέσο ποσοστό του έμμεσου κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών στις παραθεριστικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (resorts) και στα ξενοδοχεία πόλεων (city hotels).

Ειδικότερα, τα παραθεριστικά ξενοδοχεία έχουν μεγαλύτερο μέσο ποσοστό έμμεσου κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών¹⁴⁵ σε σχέση με τα ξενοδοχεία που δε διακόπτουν την παραγωγική και τη συναλλακτική τους λειτουργία για ορισμένους μήνες το χρόνο (city hotels), με αποτέλεσμα να απορριφθεί η μηδενική υπόθεση ($U_{\text{έμμεσο}} = 151$, $N_{A' \text{ Ομάδας}} = 42$, $N_{B' \text{ Ομάδας}} = 58$).

9.5. Συμπεράσματα από τον στατιστικό έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων.

Με βάση τη στατιστική ανάλυση, μπορούμε να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι συναφής με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, που είναι η στρατηγική, ο τύπος και ο κύκλος εργασιών τους. Με άλλα λόγια, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ακολουθούν στρατηγική ηγεσίας κόστους, ανήκουν σε μία εθνική ή πολυεθνική αλυσίδα ξενοδοχειακών συγκροτημάτων και έχουν υψηλό κύκλο εργασιών, προσδιορίζουν πληροφορίες που να συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της αξιοπιστίας- εγκυρότητας, της επικαιρότητας και της πληρότητας - συνάφειας.

Παράλληλα, σχετίζεται με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης, που είναι η κοστολογική οργάνωση των επιχειρήσεων σε τμήματα υποστήριξης και σε κέντρα επένδυσης, η χρήση αριθμοδεικτών κόστους και κέρδους για τη μέτρηση της επίδοσης των τμημάτων και φορέων ευθύνης τους, ο αριθμός των τμημάτων υποστήριξης και των κέντρων κέρδους που παρακολουθούν καθώς η χρήση του συστήματος που προϋπολογιστικού ελέγχου για την αξιολόγηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

¹⁴⁵ Μέσο ποσοστό έμμεσου κόστους στην Α' Ομάδα = 57.7 και στη Β' Ομάδα = 52.3

Η έρευνα έδειξε επίσης πως η παροχή ποιοτικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και για την άσκηση της διοίκησης σχετίζεται και με ορισμένα χαρακτηριστικά της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων, που είναι η κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων και ο αριθμός των μόνιμων στελεχών που εργάζονται στην οικονομική διεύθυνση. Παράλληλα, είναι συναφής με την τεχνική της άμεσης – μεταβλητής κοστολόγησης και με την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες.

Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών μέσω των Πληροφοριακών Συστημάτων της Λογιστικής Κόστους σχετίζεται¹⁴⁶ πιο έντονα κατά σειρά με:

- τη τήρηση της τεχνικής της άμεσης κοστολόγησης.
- με την κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης σε τμήματα υποστήριξης (βοηθητικά κέντρα κόστους της παραγωγικής λειτουργίας).
- τη στρατηγική της επιχείρησης.
- τη χρήση αριθμοδεικτών κόστους για τη μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.
- την κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων.
- τη χρήση αριθμοδεικτών κέρδους για την για τη μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.
- τον τύπο της ξενοδοχειακής επιχείρησης.
- την κοστολογική διάρθρωση της επιχείρησης σε κέντρα επένδυσης.
- τον αριθμό των τμημάτων υποστήριξης (βοηθητικών κέντρων κόστους της παραγωγικής λειτουργίας) που παρακολουθεί η επιχείρηση.
- τον αριθμό των μόνιμων στελεχών που εργάζονται στην οικονομική διεύθυνση.
- τον αριθμό των κέντρων κέρδους που παρακολουθεί η επιχείρηση.
- τη χρήση του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου και την ανάλυση των αποκλίσεων των πραγματικών μεγεθών προς τα προϋπολογιστικά (budget variances analysis) για την αξιολόγηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.
- τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης.
- την κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων της επιχείρησης.

¹⁴⁶ Λαμβάνεται υπόψη η ένταση των συντελεστών συσχέτισης, όπως αυτοί παρουσιάστηκαν στις προηγούμενες παραγράφους.

Παράλληλα, η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σύγκριση με αυτές που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες, χρησιμοποιούν περισσότερο κόστος και την πολυμορφία του στη λήψη αποφάσεων (στρατηγικού, τακτικού και λειτουργικού χαρακτήρα), στον προγραμματισμό, στον έλεγχο και στην αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Everitt, B., (1989), “Analysis of contingency tables”, New York: Chapman and Hall.

Green, S., (2000), “Using SPSS for windows. Analyzing and Understanding data”, Prentice Hall international, Inc.

Hair, J., Anderson, R., Tatham, R., and Black, W., (1998), “Multivariate data analysis”, Prentice Hall international, Inc.

Howitt, D., and Cramer, D., (2003), “Guide to computing statistics with SPSS 11 for windows”, Pearson Education Limited.

Norouisis, M., (2000), “SPSS 11.00 Guide to data analysis”, Prentice Hall international, Inc.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αγγελής, Β., (1997), “Ειδικά Θέματα Ποσοτικής Ανάλυσης Ι”, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.

Ζαχαροπούλου, Χ., (1992), “Στατιστικοί Μέθοδοι – Εφαρμογές”, Θεσσαλονίκη.

Μακράκης, Β., (2001), “Ανάλυση δεδομένων στην Επιστημονική έρευνα με τη χρήση του SPSS”, Εκδόσεις Guterberg.

Τσάντας, Ν., Μουσιάδης, Χ., Μπαγιάτης, Ν., Χατζηπαντελής, Θ., (1999), “Ανάλυση Δεδομένων με τη βοήθεια στατιστικών πακέτων”, Εκδόσεις Ζήση, Αθήνα.

Κεφάλαιο 10

Απόψεις της διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες.

10.1. Εισαγωγή.

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται οι απόψεις της διοίκησης που σύμφωνα με τη στατιστική ανάλυση διαφοροποιούν τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σε δύο ομάδες, σε εκείνες που παρέχουν μέσω των πληροφοριακών τους συστημάτων της Λογιστικής Κόστους ποιοτικές πληροφορίες και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες. Συνεπώς, στο κεφάλαιο αυτό γίνεται ο στατιστικός έλεγχος του υποδείγματος της έρευνας (research framework), όπως αυτό διατυπώθηκε στο τρίτο κεφάλαιο της διατριβής.

10.2. Περιγραφική στατιστική ανάλυση.

Όπως παρατηρούμε στον ακόλουθο πίνακα, η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, μέσω των οικονομικών τους διευθυντών, έχει μία αρνητική προς ουδέτερη στάση για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στη λήψη αποφάσεων, στον έλεγχο και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης. Παρόλα αυτά, έχουν θετικότερη για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους για τον προγραμματισμό της δραστηριότητάς τους.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.	2,95	0,936	1	5
ανάλυση της κερδοφορίας των υπηρεσιών.	2,85	1,213	1	5
διαμόρφωση της σύνθεσης του μείγματος των υπηρεσιών.	2,75	0,854	1	5
προσδιορισμό της κερδοφορίας των πελατών.	2,83	1,314	1	5
διατήρηση ή μη δραστηριοτήτων.	2,66	1,418	1	5
αποδοχή – απόρριψη προσφορών πώλησης από τους tour- operators.	2,70	0,736	1	5
διαχείριση των σχέσεων με τους πελάτες.	2,38	0,824	1	5
στον ανασχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών.	2,54	0,921	1	5
στην κατάρτιση των προϋπολογισμών των τμημάτων.	3,66	1,185	1	5
θέματα εξωτερικής ανάθεσης (outsourcing).	2,75	1,364	1	5
στη μείωση των εξόδων διοικητικής λειτουργίας.	2,71	1,218	1	4
αξιολόγηση σε επίπεδο τμημάτων.	2,57	1,318	1	4
αντικατάσταση – διατήρηση του εξοπλισμού της επιχείρησης.	2,75	1,118	1	4

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ έντονα και 5: συμφωνώ έντονα.

Πίνακας 10.1: Στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Η έρευνα έδειξε ακόμη ότι η ανωτάτη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, έχει μία αρνητική στάση απέναντι στην παρακολούθηση και στον έλεγχο του κόστους τους. Αυτό ουσιαστικά σημαίνει, πως τα διοικητικά στελέχη θεωρούν πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν πρέπει να ακολουθούν μία πολιτική προσανατολισμένη προς τη μείωση και τον έλεγχο του κόστους (cost orientation), αλλά μια στρατηγική διαφοροποίησης, προσανατολισμένη προς τον πελάτη και την αγορά (market orientation).

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
η επιχείρηση για την αύξηση της πληρότητας και τη μεγιστοποίηση των εσόδων της ακολουθεί μία πολιτική προσανατολισμένη στην μείωση του κόστους (cost orientation).	2.42	0.976	1	5
η πληροφορία σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι καθοριστικής σημασίας για την αύξηση των εσόδων και της πληρότητας της επιχείρησης, που θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους ανά παρεχόμενη υπηρεσία λόγω της κατανομής σταθερών δαπανών σε μεγαλύτερο όγκο παραγωγής, με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται ένα ισχυρό μέσο βελτίωσης της αποτελεσματικότητας της.	2.58	0.945	1	5
για την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος η επιχείρηση πρέπει να παρέχει υπηρεσίες με χαμηλό κόστος χωρίς αυτό να έχει αρνητική επίδραση στην ποιότητα τους.	2.21	1.066	1	5
πολιτική της επιχείρησης πρέπει να είναι η παροχή κινήτρων στα τμήματα που καταφέρνουν να μειώσουν το κόστος τους.	2.26	0.734	1	5
η αύξηση της παραγωγικότητας - αποδοτικότητας πρέπει να είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τα συστήματα κινήτρων.	2.18	1.024	1	5
η επιχείρηση πρέπει να αναπτύσσει προγράμματα ελέγχου του κόστους των δραστηριοτήτων.	2.20	0.654	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 10.2: Στάση της ανωτάτης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη παρακολούθηση του κόστους της.

Οι διοικήσεις των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων διατύπωσαν, μέσω των οικονομικών τους διευθυντών, μια ουδέτερη προς θετική άποψη πως το κόστος

παραγωγής πληροφοριών που να συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της αξιοπιστίας, της επικαιρότητας και της πληρότητας - συνάφειας είναι μεγαλύτερο από την αξία που παρέχει η παροχή τους στη διοίκηση.

	<i>Μέση τιμή (Mean)</i>	<i>Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή (Minimum)</i>	<i>Μέγιστη Τιμή (Maximum)</i>
το κόστος παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της αξιοπιστίας - εγκυρότητας, της επικαιρότητας και της πληρότητας- συνάφειας είναι μεγαλύτερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η παροχή τους.	3,22	1,142	1	5

Σημείωση: Η κλίμακα στην ερώτηση είναι 1-5, όπου 1: διαφωνώ απόλυτα και 5: συμφωνώ απόλυτα.

Πίνακας 10.3: Στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη σχέση κόστους – οφέλους της παραγωγής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

10.3. Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης.

Οι ερευνητικές υποθέσεις που θα ελεγχθούν στατιστικά στο κεφάλαιο αυτό, σύμφωνα με το υπόδειγμα της έρευνας (research framework), μπορούν να διατυπωθούν με τη μορφή της μηδενικής υπόθεσης ως ακολούθως:

H_{10} ¹⁴⁷: Η άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, δε συμβάλει στατιστικά σημαντικά στο διαχωρισμό των επιχειρήσεων σε δύο ομάδες, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

H_{20} : Η άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη σχέση κόστους – οφέλους (cost – benefit analysis) της παραγωγής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, δε συμβάλει στατιστικά σημαντικά στο διαχωρισμό τους.

H_{30} : Η άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τον προσανατολισμό τους προς το κόστος (cost orientation), δε συμβάλει στατιστικά σημαντικά στο διαχωρισμό τους.

¹⁴⁷ Οι αντίστοιχες εναλλακτικές υποθέσεις (H_e), έχουν τη μορφή άρνησης των παραπάνω προτάσεων.

10.4. Στατιστική Μέθοδος (Λογιστική Παλινδρόμηση).

Για τον έλεγχο των προαναφερόμενων στατιστικών υποθέσεων θα πρέπει αρχικά να ελεγχθούν ορισμένες υποθέσεις (assumptions) που αφορούν το είδος και τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών που θα χρησιμοποιηθούν στη στατιστική ανάλυση.

Στην έρευνα μας, η εξαρτημένη μεταβλητή είναι κατηγορική (ονομαστική ή μη μετρική) και οι ανεξάρτητες μεταβλητές μετρικές, για το λόγο αυτό δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της Πολλαπλής Γραμμικής Παλινδρόμησης (Multiple Regression Analysis). Σύμφωνα με τους Hosmer (2000), Hair, Anderson R. Tatham και Black, (1998) στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να επιλεγεί η μέθοδος της Ανάλυσης Διαφοροποίησης ή Διακριτική Ανάλυση (Discriminant Analysis) ή αν δεν ικανοποιούνται όλες οι υποθέσεις (assumptions) που απαιτούνται για τη χρήση της, η μέθοδος της Λογιστικής Παλινδρόμησης (Logistic Regression – Logit Analysis)¹⁴⁸.

Οι υποθέσεις που πρέπει να ελεγχθούν¹⁴⁹, ώστε μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά η Διακριτική Ανάλυση είναι (Hair, Anderson R. Tatham και Black, 1998; Σιάρδος, 2003; Tabachnick και Fidell, 2001) είναι αν:

α) οι μεταβλητές πρόβλεψης να ακολουθούν την πολυμεταβλητή κανονική κατανομή (multivariate normality), δηλαδή αν οι ανεξάρτητες μεταβλητές να ακολουθούν την κανονική κατανομή (Normality of independent variables).

β) οι πίνακες διακύμανσης - συνδιακύμανσης να είναι ομοιογενείς (Equal depression matrices).

γ) να υπάρχουν τουλάχιστον πέντε παρατηρήσεις για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή. Επίσης η κάθε ομάδα να αποτελείται τουλάχιστον από 20 παρατηρήσεις.

δ) να μην υπάρχουν απομονωμένες τιμές (outliers)

Οι στατιστικοί έλεγχοι έδειξαν πως το δείγμα των επιχειρήσεων τόσο συνολικά όσο και ανά ομάδα είναι ικανοποιητικά¹⁵⁰, αλλά δεν υπάρχει ισότητα των πινάκων

¹⁴⁸ Οι στατιστικές αυτές μέθοδοι έχουν χρησιμοποιηθεί και από άλλες έρευνες που έχουν υποπέσει στην αντίληψη μας και αφορούσαν τον εντοπισμό των χαρακτηριστικών της στάσης των επιχειρήσεων απέναντι σε ένα θέμα και τις διαφοροποιούν σε δύο ομάδες (Malmi, T. 1999; Bjørnenak, T. 1997; Innes and Mitchell, 1995; Σπαθής, 1996).

¹⁴⁹ Για τον έλεγχο την κανονικότητας (normality), χρησιμοποιήθηκε ο στατιστικός έλεγχος Kolmogorov Smirnov και Shapiro Wilk καθώς και τα διαγράμματα κανονικότητας normal Q-Q μαζί μετά αντίστοιχα detrended normal Q-Q.

Για τον έλεγχο της ομοιογένειας των πινάκων διακυμάνσεων - συνδιακυμάνσεων των δύο ομάδων χρησιμοποιήθηκε το M στατιστικό του Box.

¹⁵⁰ Η αναλογία είκοσι προς ένα είναι καλύτερη από την προτεινόμενη πέντε προς ένα. Όσον αφορά τον αριθμό των επιχειρήσεων που ανήκουν στις δύο ομάδες θα πρέπει να σημειωθεί πως η αναλογία

διακύμανσης – συνδιακύμανσης και στις δύο ομάδες καθώς ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Συνεπώς για τον έλεγχο των στατιστικών υποθέσεων δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της Διαχωριστικής Ανάλυσης και έτσι θα επιλεγεί η μέθοδος της Λογιστικής Παλινδρόμησης. Επειδή, η εξαρτημένη μεταβλητή είναι διμερής (διχοτομημένη), η στατιστική μέθοδος ονομάζεται Λογιστική Παλινδρόμηση με διχοτομημένη εξαρτημένη μεταβλητή (Logistic regression with a binary depended variable)(Hosmer και Lemeshow, 1989).

Με το υπόδειγμα της λογιστικής παλινδρόμησης μπορεί κανείς να προβλέψει άμεσα την πιθανότητα (P) πραγματοποίησης ενός γεγονότος (A). Για περισσότερες από μια ανεξάρτητες μεταβλητές, το υπόδειγμα μπορεί να γραφεί ως:

$$P(A) = \frac{e^z}{1+e^z} \text{ ή ισοδύναμα ως } P(A) = \frac{1}{1+e^{-z}}$$

όπου Z είναι ο γραμμικός συνδυασμός των X_1, X_2, \dots, X_p ανεξάρτητων μεταβλητών, κατά τη σχέση:

$$Z = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_pX_p$$

Το θεωρητικό διάγραμμα της καμπύλης της λογιστικής παλινδρόμησης για το διάστημα των τυπικών μονάδων Z από -5 ως +5 της κανονικής κατανομής έχει εμφάνιση της καλούμενης καμπύλης σχήματος «S» (logistic curve) και είναι αυτό στο οποίο στο οποίο κατατείνουν οι αθροιστικές πιθανότητες της κανονικής κατανομής. Η σχέση μεταξύ της ανεξάρτητης μεταβλητής και της πιθανότητας είναι μη γραμμική και οι εκτιμητές πιθανότητας θα βρίσκονται μεταξύ 0 και 1, ανεξαρτήτως της τιμής του Z. Θα πρέπει να σημειωθεί, πως κατά τη λογιστική παλινδρόμηση η εκτίμηση των παραμέτρων γίνεται με τη μέθοδο της μέγιστης πιθανοφάνειας (likelihood),

τους είναι ένα προς τρία, η οποία ικανοποιεί τις υποθέσεις της διαχωριστικής ανάλυσης (Tabachnick και Fidell 2001).

Υποστηρίζεται πως για εγκυρότητα της διαχωριστικής ανάλυσης, το δείγμα της έρευνας θα πρέπει να διατεθεί (split method) σε δύο μικρότερα δείγματα, το δείγμα ανάλυσης (analysis group) για την ανάπτυξη της λειτουργίας διαχωρισμού και το δείγμα εγκυρότητας (validity – holdout group) που χρησιμοποιείται για το έλεγχο της λειτουργίας διαχωρισμού. Παρόλα αυτά, επειδή το δείγμα θεωρείται μικρό (είναι μόλις εκατό παρατηρήσεις), δεν προτείνεται να γίνει διαχωρισμός του συνολικού δείγματος στο δείγμα ανάλυσης και στο δείγμα εγκυρότητας, αλλά η ανάλυση και η εγκυρότητα της διαχωριστικής συνάρτησης να γίνει στο σύνολο του δείγματος (Hair, Anderson R. Tatham και Black, 1998).

Για τον έλεγχο της ύπαρξης απομονωμένων τιμών (outliers) μελετήθηκαν οι τυπικές αποκλίσεις των υπο εξέταση μεταβλητών (θα πρέπει να μην είναι μεγαλύτερη 2,5) καθώς και γραφικά με τα Scatterplots. Η ανάλυση έδειξε πως υπάρχουν έως 2 απομονωμένες τιμές ανά περίπτωση. Επειδή ο αριθμός αυτός είναι μικρός προτείνεται να μην αφαιρούνται οι τιμές αυτές από την ανάλυση (Hair, Anderson, Tatham, και Black, 1998).

δηλαδή επιλέγονται οι πιο πιθανοφανείς τιμές των παραμέτρων προκειμένου να οδηγήσουν στα παρατηρούμενα αποτελέσματα.

Η λογαριθμική παλινδρόμηση, που έχει πολλές ομοιότητες με την γραμμική παλινδρόμηση, χρησιμοποιεί το έλεγχο Wald (Wald Statistic) που είναι παρόμοιος με τον έλεγχο t student που χρησιμοποιεί η γραμμική παλινδρόμηση. Με βάση τον έλεγχο αυτό, προσδιορίζεται το ακριβές επίπεδο της στατιστικής σημαντικότητας βάσει του οποίου απορρίπτονται ή αποδέχονται οι ερευνητικές υποθέσεις.

Ως προς την ερμηνεία των συντελεστών της λογιστικής παλινδρόμησης, ενώ στην κλασική πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση ο συντελεστής παλινδρόμησης ερμηνεύεται απευθείας εκφράζοντας την μεταβολή της εξαρτημένης μεταβλητής από την κατά μία μονάδα μεταβολή της αντίστοιχης με το συντελεστή της ανεξάρτητης μεταβλητής, στη λογιστική παλινδρόμηση είναι αναγκαίος προηγούμενος κάποιος μετασχηματισμός. Ο μετασχηματισμός αυτός αφορά την απόδοση της εξίσωσης της λογιστικής παλινδρόμησης με το λογάριθμο του λόγου πιθανότητας εμφάνισης ενδεχομένου (A) προς την πιθανότητα μη εμφάνισης του ενδεχομένου αυτού (A'), γνωστό ως «Logit», κατά τη σχέση:

$$\ln \left(\frac{P(A)}{P(A')} \right) = \alpha + b_1 X_1 + b_2 X_2 + \dots + b_p X_p$$

Συνεπώς, ο συντελεστής λογιστικής παλινδρόμησης μπορεί να ερμηνευτεί ως η μεταβολή του λογαρίθμου του λόγου των πιθανοτήτων από την κατά μονάδα μεταβολής της ανεξάρτητης μεταβλητής. Επειδή μάλιστα, είναι ευκολότερο να ερμηνεύσει το λόγο των πιθανοτήτων $\frac{P(A)}{P(A')}$ παρά το λογάριθμο αυτού, η παραπάνω μαθηματική εξίσωση γράφεται ως:

$$\frac{P(A)}{P(A')} = e^{\alpha + b_1 X_1 + b_2 X_2 + \dots + b_p X_p} = e^{\alpha} \cdot e^{b_1 X_1} \cdot \dots \cdot e^{b_p X_p}$$

Έτσι αν ο b_i είναι θετικός αριθμός ο παράγοντας αυτός θα είναι μεγαλύτερος της μονάδας που σημαίνει πως ο λόγος των πιθανοτήτων αυξάνεται, ενώ αν είναι αρνητικός, ο παράγοντας θα είναι μικρότερος της μονάδας και συνεπώς ο λόγος των πιθανοτήτων θα μειώνεται και, τέλος, αν το b_i έχει τιμή μηδενική, ο παράγοντας θα ισούται μη την μονάδα που σημαίνει καμία μεταβολή του λόγου των πιθανοτήτων.

Οι Kleinbaum (2002), Menard (2002), Wright (1995) και Pampel (2000), αναφέρουν πως στην περίπτωση που εξαρτημένη μεταβλητή είναι διχοτομημένη προτιμάτε από πολλούς ερευνητές η μέθοδος της λογιστικής παλινδρόμησης σε σχέση

με τη μέθοδο της διαχωριστικής ανάλυσης (two – group discriminant analysis), διότι μοιάζει αρκετά με την πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση, δεν επηρεάζεται όπως την ανισότητα πινάκων διακυμάνσεων - συνδιακυμάνσεων των δύο ομάδων, δεν απαιτεί την ύπαρξη γραμμικότητας (linearity) μεταξύ της εξαρτημένης και των ανεξάρτητων μεταβλητών, δεν απαιτεί οι ανεξάρτητες μεταβλητές να είναι διαστημικές (interval) καθώς επίσης ότι μπορεί να χρησιμοποιήσει στην ανάλυση κατηγορικές (categorical) και βουβές (dummy) μεταβλητές, οι οποίες μπορούν να δημιουργήσουν προβλήματα στη διακριτική ανάλυση. Ο Σιάρδος (2003) υποστηρίζει, πως ακόμα και αν όλες τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διαχωριστικής ανάλυσης ικανοποιούνται, η ανάλυση της λογιστικής παλινδρόμησης λειτουργεί εξαιρετικά καλά.

10.5. Παραγοντική Ανάλυση των ανεξάρτητων μεταβλητών.

Σε ορισμένες ανεξάρτητες μεταβλητές που συμμετέχουν στο υπόδειγμα της έρευνας, πραγματοποιήθηκε αρχικά ανάλυση παραγόντων (factor analysis). Μια από τις χρήσεις της παραγοντικής ανάλυσης είναι η δημιουργία ενός εντελώς νέου συνόλου μεταβλητών που μερικά ή ολικά υποκαθιστούν το αρχικό σύνολο μεταβλητών για μετέπειτα στατιστική ανάλυση, όπως παλινδρόμηση, συσχέτιση και ανάλυση διαφοροποίησης (Hair J, Anderson R. Tatham R και Black W, 1998). Οι τιμές των παραγόντων (factor scores) που προέκυψαν για την κάθε επιχείρηση χρησιμοποιήθηκαν ως τιμές ανεξάρτητων μεταβλητών στη λογιστική παλινδρόμηση αντιπροσωπεύοντας την αντίστοιχη στάση απέναντι στην παραγωγή χρήσιμων λογιστικών πληροφοριών.

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές που ομαδοποιήθηκαν είναι εκείνες που αναφέρονται:

α) στην άποψη της ανωτάτης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (use of cost accounting information).

β) στην άποψη τους για τον προσανατολισμό της επιχείρησης προς το κόστος (cost orientation).

Συνεπώς, πραγματοποιήθηκαν τρεις παραγοντικές αναλύσεις στις προαναφερόμενες ομάδες μεταβλητών.

10.5.1. Παρουσίαση και ανάλυση της στατιστικής μεθόδου.

Η Ανάλυση Παραγόντων περιλαμβάνει μία ομάδα πολυμεταβλητών (multivariate) στατιστικών μεθόδων, των οποίων κύριος στόχος είναι η ανάλυση των ιδιοτήτων των δεδομένων (μεταβλητών) και η παρουσίαση τους σε μικρότερο αριθμό σύνθετων παραγόντων (factors) με την ελάχιστη απώλεια πληροφόρησης (Hair, Anderson, Tatham, και Black, 1998). Με άλλα λόγια, προσπαθεί να ενσωματώσει την πληροφόρηση που βρίσκεται σε ένα μεγάλο αριθμό μεταβλητών, των δεδομένων, σε σημαντικότερους και συνολικότερους παράγοντες.

Οι παράγοντες αυτοί, μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην εξήγηση σύνθετων φαινομένων που δεν είναι εύκολο να παρατηρηθούν σε ένα μεγάλο αριθμό μεταβλητών και παρατηρήσεων.

Η παραγοντική ανάλυση μπορεί επίσης να εκτελέσει τις ακόλουθες λειτουργίες:

- Να καταστρώσει ένα τρόπο σύνθεσης ή ομαδοποίησης μεγάλου αριθμού παρατηρήσεων σε διαφορετικές ομάδες μέσα στον ίδιο πληθυσμό.
- Να αναγνωρίσει τις πιο πλέον κατάλληλες μεταβλητές για μετέπειτα στατιστική ανάλυση με μεθόδους, όπως παλινδρόμηση, συσχέτιση, ανάλυση διαφοροποίησης κ.ο.κ.
- Να δημιουργήσει ένα εντελώς νέο σύνολο μεταβλητών που θα αποτελείται από ένα μικρότερο αριθμό μεταβλητών, οι οποίες μερικά ή ολικά υποκαθιστούν το αρχικό σύνολο τους για περαιτέρω στατιστική ανάλυση με τις μεθόδους που προαναφέρθηκαν.

Στο μαθηματικό υπόδειγμα της ανάλυσης παραγόντων, κάθε μεταβλητή ως ένας γραμμικός συνδυασμός παραγόντων που δεν μπορούν να παρατηρηθούν πραγματικά. Αντί για απλές, ανεξάρτητες μεταβλητές, προκύπτουν ομάδες μεταβλητών όπου η κάθε μία παίρνει ένα όνομα ανάλογα με τα χαρακτηριστικά που εκφράζει. Η κάθε μία ομάδα μεταβλητών συνιστά τον αντίστοιχο παράγοντα που προκύπτει από την ανάλυση.

Οι βασικές προϋπόθεσης της παραγοντικής ανάλυσης είναι:

- Οι μεταβλητές πρέπει να είναι ποσοτικές σε οποιαδήποτε κλίμακα μέτρησης (διαστημική ή αναλογική). Μπορεί ακόμη να είναι μεταβλητές που εκφράζουν το βαθμό συμφωνίας ή ικανοποίησης αρκεί να υπάρχει μια αριθμητική κλίμακα που οι χαμηλές τιμές εκφράζουν μικρό βαθμό

συμφωνίας ή ικανοποίησης και οι υψηλές τιμές μεγάλο βαθμό συμφωνίας ή ικανοποίησης¹⁵¹. Σε πολλές περιπτώσεις οι μεταβλητές μπορεί να είναι και δυαδικές (dummy variables).

- Το μέγεθος του δείγματος δεν πρέπει να είναι μικρότερο των 50 (πενήντα) περιπτώσεων καθώς και για κάθε μεταβλητή να υπάρχουν τουλάχιστον 10 παρατηρήσεις.
- Τα δεδομένα πρέπει να ακολουθούν τη διμεταβλητή κανονική κατανομή για κάθε ζεύγος μεταβλητών.
- Οι παρατηρήσεις να είναι ανεξάρτητες.
- Σκόπιμο θεωρείται να μην υπάρχουν απομονωμένες τιμές (outliers) στις περιπτώσεις που συμμετέχουν στην ανάλυση¹⁵².

Σε γενική μορφή το υπόδειγμα για την i τυποποιημένη μεταβλητή X_i μπορεί να γραφεί:

$$X_i = A_{i1}F_1 + A_{i2}F_2 + \dots + A_{ik}F_k + U_i$$

όπου τα F_j ($j = 1, 2, \dots, k$) είναι οι κοινοί (common) παράγοντες, που όλες οι μεταβλητές εκφράζονται ως συναρτήσεις με αυτούς, το U είναι ο μοναδικός (unique) παράγοντας που παριστά το τμήμα της μεταβλητής X_i που δεν εξηγείται από τους κοινούς παράγοντες και τα A_{ij} είναι συντελεστές που χρησιμοποιούνται για κατά των συνδυασμό των k παραγόντων.

Οι παράγοντες εξάγονται από τις παρατηρηθείσες μεταβλητές και μπορούν να εκτιμηθούν ως γραμμικοί συνδυασμοί των μεταβλητών. Πολλές μεταβλητές είναι δυνατό να συνεισφέρουν στον κάθε παράγοντα. Ένας μικρός όμως αριθμός μεταβλητών είναι αυτός που χαρακτηρίζει τον κάθε παράγοντα.

Η γενική μορφή της εκτίμησης του παράγοντα F_j είναι:

$$F_j = \sum_{i=1}^p W_{ji} X_i = W_{j1}X_1 + W_{j2}X_2 + \dots + W_{jp}X_p$$

όπου τα W_{ji} είναι οι συντελεστές που παράγοντα (factor score coefficients) και p ο αριθμός των μεταβλητών.

Η ανάλυση παραγόντων πραγματοποιείται στα εξής τέσσερα στάδια:

¹⁵¹ Μπορεί να συμβαίνει και το αντίθετο.

¹⁵² Για τον έλεγχο της ύπαρξης απομονωμένων τιμών (outliers) μελετήθηκαν οι τυπικές αποκλίσεις των υπο εξέταση μεταβλητών (θα πρέπει να μην είναι μεγαλύτερη 2,5) καθώς και γραφικά με τα Scatterplots. Η ανάλυση έδειξε πως υπάρχουν έως 2 απομονωμένες τιμές ανά περίπτωση. Επειδή ο αριθμός αυτός είναι μικρός προτείνεται να μην αφαιρούνται οι τιμές αυτές από την ανάλυση (Hair, Anderson, Tatham, και Black, 1998).

α) Στο πρώτο στάδιο υπολογίζεται η μήτρα συσχετίσεων για όλες τις μεταβλητές, ώστε να προσδιοριστεί η μεταξύ τους σχέση.

β) Στο δεύτερο στάδιο, της εξαγωγής των παραγόντων (factor extraction), αφού επιλεγεί η μέθοδος¹⁵³, καθορίζονται οι παράγοντες με συνδυασμό τιμών των αρχικών μεταβλητών, ώστε να προκύψουν οι μεγαλύτερες τιμές διακύμανσης για τον κάθε παράγοντα. Ο κάθε ένας παράγοντας που προκύπτει εξηγεί τμήμα της συνολικής διακύμανσης.

γ) Στο τρίτο στάδιο της περιστροφής των παραγόντων (factor rotation), μετασχηματίζονται οι αρχικοί παράγοντες, ώστε να είναι εύκολη η ερμηνεία της σχέσης ανάμεσα στον κάθε παράγοντα και στις αντίστοιχες μεταβλητές μέσα από τον υπολογισμό των συντελεστών. Διάφορες μέθοδοι χρησιμοποιούνται για αυτό το μετασχηματισμό, όπως η περιστροφή των ορθογωνίων ή των πλάγιων αξόνων. Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου εξαρτάται από το είδος του προβλήματος και τις συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών¹⁵⁴.

δ) Στο τέταρτο στάδιο υπολογίζονται οι τιμές για το κάθε παράγοντα (factor scores), οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για μετέπειτα ανάλυση. Οι τιμές αυτές αναπαριστούν τον κάθε παράγοντα ο οποίος εκτιμάται ως γραμμικός συνδυασμός των αρχικών μεταβλητών. Για k περιπτώσεις η τιμή (score) για τον j παράγοντα εκτιμάται ως εξής:

$$F_{jk} = \sum_{i=1}^p W_{ji} X_{ik}$$

όπου X_{ik} είναι η τυποποιημένη τιμή της i μεταβλητής για k περιπτώσεις και W_{ji} είναι ο συντελεστής του παράγοντα j και της μεταβλητής i .

Θα πρέπει να αναφερθεί πως υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι για την εκτίμηση των τιμών του κάθε παράγοντα. Η επιλογή της μεθόδου εξαρτάται από τις απαιτήσεις και τη μετέπειτα χρήση τους.

¹⁵³ Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται συνήθως είναι: Η Ανάλυση των Κύριων Συνιστωσών (Principal Component Analysis) και η Ανάλυση του Κοινού Παράγοντα (Common Factor Analysis). Η επιλογή της μεθόδου εξαρτάται κυρίως από το σκοπό της έρευνας, δηλαδή αν θέλουμε να περιορίσουμε την πληροφόρηση σε μικρότερο αριθμό μεταβλητών ή να αναγνωρίσουμε τους θεμελιώδεις παράγοντες – διαστάσεις που είναι δύσκολο να προσδιοριστούν μέσα σε ένα μεγάλο σύνολο παρατηρήσεων.

¹⁵⁴ Με τη μέθοδο της Περιστροφής των Ορθογώνιων Αξόνων (Varimax Method) ελαχιστοποιείται ο αριθμός των μεταβλητών που εμφανίζουν υψηλά φορτία σε ένα παράγοντα. Με τη μέθοδο της Περιστροφής των Πλάγιων Αξόνων (Quartimax Method) ελαχιστοποιείται ο αριθμός των παραγόντων που ερμηνεύουν μία μεταβλητή.

10.5.2. Έλεγχος της καταλληλότητας των δεδομένων της έρευνας για παραγοντική ανάλυση.

Για να εφαρμοστεί η ανάλυση παραγόντων θα πρέπει αρχικά να ελεγχθούν κατά πόσο τα δεδομένα της έρευνας είναι κατάλληλα για τη δημιουργία παραγόντων. Για το λόγοι αυτό θα γίνει ο έλεγχος σφαιρικότητας του Barlett (Barlett's Test of Sphericity) και το μέτρο καταλληλότητας του δείγματος Kaiser - Meyer - Orkin (KMO).

Ο έλεγχος σφαιρικότητας του Barlett (Barlett's Test of Sphericity) εξετάζει το κατά πόσο ο πίνακας συσχετίσεων (intercorellation matrix) προέρχεται από ένα πληθυσμό στον οποίο οι μεταβλητές τους δεν παρουσιάζουν συγγραμμικότητα, καθώς και ότι οι μη μηδενικές συσχετίσεις στον πίνακα συσχετίσεων οφείλονται σε δειγματοληπτικό σφάλμα. Το μέτρο καταλληλότητας του δείγματος Kaiser - Meyer - Orkin (KMO)¹⁵⁵ είναι ένας δείκτης σύγκρισης του σχετικού μεγέθους των συντελεστών συσχέτισης σχετικά με τους μερικούς συντελεστές συσχέτισης. Οι τιμές του δείκτη αυτού κυμαίνονται από 0 έως 1. Τιμές κοντά στη μονάδα δηλώνουν ότι τα δεδομένα είναι κατάλληλα για παραγοντική ανάλυση, δηλαδή αν πραγματοποιηθεί ανάλυση παραγόντων, οι παράγοντες που θα εξαχθούν θα ερμηνεύουν ένα σημαντικό μέρος της συνολικής μεταβλητότητας ενώ τιμές κάτω από τι 0,5 θεωρούνται μη αποδεκτές και δε συνιστάται οι συνέχιση της παραγοντικής διαδικασίας (Friel, 2003; Rencher, 1995).

Επιπλέον, το ακριβές επίπεδο της στατιστικής σημαντικότητας (Sig) είναι μικρότερο του 0.05, γεγονός που σημαίνει απόρριψη της υπόθεσης της μη ύπαρξης σημαντικών συσχετίσεων σε επίπεδο σημαντικότητας 5%. Με άλλα λόγια, ο δειγματικός πίνακας συσχετίσεων δεν προέρχεται από έναν πληθυσμό στον οποίο ο πίνακας συσχετίσεων είναι μοναδιαίος πίνακας.

10.5.3. Αποτελέσματα Ανάλυσης Παραγόντων των ανεξάρτητων μεταβλητών.

Η εκτίμηση του αριθμού των παραγόντων έγινε με βάση το κριτήριο τη ιδιοτιμής (eigenvalue criterion). Σύμφωνα με τον Kaiser (1960) ο αριθμός των παραγόντων πρέπει να είναι ίσος προς τον αριθμό των μεγαλύτερων της μονάδας ιδιοτιμών του

¹⁵⁵ Οι τιμές του δείκτη αυτού κυμαίνονται από 0 έως 1. Τιμές κοντά στη μονάδα δηλώνουν ότι τα δεδομένα είναι κατάλληλα για παραγοντική ανάλυση, ενώ τιμές κάτω από τι 0,5 θεωρούνται μη αποδεκτές και δε συνιστάται οι συνέχιση της παραγοντικής διαδικασίας (Friel, 2003; Rencher, 1995).

πίνακα συσχετίσεων των μεταβλητών. Η ανάλυση παραγόντων πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο των Κύριων Συνιστωσών (Principles Components Analysis)¹⁵⁶. Από την παραγοντική ανάλυση προέκυψε μία καθαρή δομή ανάμεσα στους παράγοντες και στα φορτία (loadings) των αντίστοιχων μεταβλητών, τα οποία εμφανίζουν υψηλές τιμές. Οι υψηλές τιμές των μεταβλητών με το διαχωρισμό τους στους αντίστοιχους παράγοντες προσδιορίζουν υψηλή εγκυρότητα καθώς και αποτελέσματα ικανοποιητικά και επαληθεύσιμα¹⁵⁷.

10.5.3.1. Μεταβλητές που αναφέρονται στην άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους¹⁵⁸.

Από τον Πίνακα 7.19 διαπιστώνουμε πως οι έλεγχοι καταλληλότητας και επάρκειας έδειξαν πως μπορεί να γίνει παραγοντική ανάλυση των υπό εξέταση μεταβλητών.

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,907
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1703,735
	df	55
	Sig.	,000

Πίνακας 10.4: Έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) για τις μεταβλητές που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Από την ανάλυση προέκυψε μόνο ένας παράγοντας που ερμηνεύει το 85,7% της συνολικής διακύμανσης και με ιδιοτιμή (initial eigenvalue) 9,34. Στον παράγοντα αυτό ενσωματώνονται όλες οι απόψεις που αναφέρονται στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

¹⁵⁶ Στη συνέχεια δεν μπορούσε να ακολουθήσει περιστροφή των ορθογώνιων αξόνων (Varimax Rotation) γιατί οι μεταβλητές εισήλθαν μόνο σε ένα παράγοντα.

¹⁵⁷ Για να θεωρηθούν οι φορτίσεις σημαντικές θα πρέπει οι τιμές φόρτισης να είναι πάνω από 0,50 αυτό βέβαια εξαρτάται από το μέγεθός του δείγματος. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι για δείγμα 100 περιπτώσεων, απαιτείται φόρτιση 0,55 και πάνω για να θεωρηθεί σημαντική (Δημητριάδης 2003).

¹⁵⁸ Το μέγεθος του δείγματος είναι κατάλληλο για παραγοντική ανάλυση. Η σχέση είναι οκτώ (8) παρατηρήσεις για κάθε μία ανεξάρτητη μεταβλητή.

Παράγοντες (Factors)	Μεταβλητές	Τιμές Φόρτωσης Παράγοντα (Factor Loadings)
<u>Παράγοντας (F₁)</u>	Άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.	0,868
<i>Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους</i>	Ανάλυση κερδοφορίας παρεχόμενων υπηρεσιών.	0,875
	Διαμόρφωση σύνθεσης μείγματος παρεχόμενων υπηρεσιών.	0,832
	Προσδιορισμός κερδοφορίας πελατών.	0,864
	Διατήρηση ή μη δραστηριοτήτων.	0,798
	Αποδοχή – απόρριψη προσφορών πώλησης από tour- operators.	0,834
	Διαχείριση σχέσεων με πελάτες.	0,905
	Ανασχεδιασμός υπάρχοντων υπηρεσιών.	0,812
	Θέματα εξωτερικής ανάθεσης (outsourcing).	0,892
	Κατάρτιση προϋπολογισμών των τμημάτων.	0,834
	Μείωση εξόδων διοικητικής λειτουργίας.	0,878
	Αξιολόγηση σε επίπεδο τμημάτων.	0,854
	Αντικατάσταση – διατήρηση του εξοπλισμού της επιχείρησης.	0,824

Πίνακας 10.5: Ανάλυση παραγόντων των μεταβλητών που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

10.5.3.2. Μεταβλητές που αναφέρονται στην άποψη της διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους¹⁵⁹.

Από τον Πίνακα 7.21 διαπιστώνουμε πως οι έλεγχοι καταλληλότητας και επάρκειας έδειξαν πως μπορεί να γίνει παραγοντική ανάλυση των υπό εξέταση μεταβλητών.

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,873
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	391,033
	df	15
	Sig.	,000

Πίνακας 10.6: Έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) σχετικά με τις μεταβλητές που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους τους.

Από την παραγοντική ανάλυση προέκυψε μόνο ένας παράγοντας (F₂), ο οποίος εξηγεί το 70,1% της συνολικής διακύμανσης με ιδιοτιμή (initial eigenvalue) 4,20.

¹⁵⁹ Το μέγεθος του δείγματος είναι κατάλληλο για παραγοντική ανάλυση. Η σχέση είναι 17 παρατηρήσεις για κάθε μία ανεξάρτητη μεταβλητή.

Στον παράγοντα αυτό ενσωματώνονται όλες οι μεταβλητές που αναφέρονται σε απόψεις σχετικές με τον έλεγχο και την παρακολούθηση του κόστους τους.

Παράγοντες (Factors)	Μεταβλητές	Τιμές Φόρτωσης Παράγοντα (Factor Loadings)
<u>Παράγοντας (F₂)</u> <i>Προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος</i>	Πληρότητα, μεγιστοποίηση εσόδων και πολιτική μείωσης κόστους.	0,820
	Κόστος, τιμολογιακή πολιτική και αποτελεσματικότητα επιχείρησης.	0,852
	Ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και χαμηλό κόστος.	0,785
	Παροχή κινήτρων στα τμήματα που καταφέρνουν να μειώσουν το κόστος τους.	0,812
	Παραγωγικότητα – αποδοτικότητα και συστήματα κινήτρων.	0,794
	Ανάπτυξη προγραμμάτων ελέγχου του κόστους των δραστηριοτήτων.	0,834

Πίνακας 10.7: Ανάλυση παραγόντων των μεταβλητών που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους τους.

10.5.3.3 Αξιοπιστία των μετρήσεων (Reliability analysis).

Όσον αφορά την αξιοπιστία των μετρήσεων της κλίμακας σε σχέση με τις μεταβλητές που συνθέτουν τον κάθε παράγοντα, υπολογίσαμε το συντελεστή Alpha – Cronbach (Hair, Anderson, Tatham και Black, 1998)¹⁶⁰. Διαπιστώνουμε πως οι συντελεστές είναι ιδιαίτερα υψηλοί και κυμαίνονται από 0,82 έως 0,90.

Παράγοντες (Factors)	Συντελεστής Alpha Cronbach
<u>Παράγοντας 1 (F₁)</u> <i>Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους</i>	0,903
<u>Παράγοντας 2 (F₂)</u> <i>Προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος</i>	0,872

10.8: Ανάλυση αξιοπιστίας (Reliability analysis) του κάθε παράγοντα με το συντελεστή Alpha (α- Cronbach).

10.6. Αποτελέσματα από τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων.

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές μία προς μία ελέγχθηκαν σχετικά και με το αν επηρεάζουν την εξαρτημένη μεταβλητή. Με άλλα λόγια, ελέγχθηκε στατιστική με

¹⁶⁰ Ο συντελεστής αξιοπιστίας Alpha – Cronbach υπολογίστηκε για τον κάθε παράγοντα με βάση τις αντίστοιχες μεταβλητές.

μέθοδο της λογιστικής παλινδρόμησης ποια από τα χαρακτηριστικά της στάσης των επιχειρήσεων (απόψεις), σύμφωνα με το υπόδειγμα της έρευνας, συμβάλει στατιστικά σημαντικά στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε δύο ομάδες, σε εκείνες που παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παράγουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

Έλεγχος Υποθέσεων <i>Απόψεις που συμβάλουν στο διαχωρισμό των επιχειρήσεων</i>	Wald statistics	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (p)	Αποτέλεσμα υπόθεσης H₀
H ₁₀ : Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (use of cost accounting information) (F ₁).	16,90	0,001	Απόρριψη H ₀
H ₂₀ : Σχέση κόστους – οφέλους (cost – benefit analysis).	13,35	0,002	Απόρριψη H ₀
H ₃₀ : Προσανατολισμός προς το κόστος (cost orientation) (F ₂).	23,30	0,001	Απόρριψη H ₀

Πίνακας 10.9: Έλεγχος ερευνητικών υποθέσεων που αφορούν τις απόψεις της ανωτάτης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες.

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε πως η άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τον έλεγχο και την παρακολούθηση του κόστους συμβάλει σημαντικά στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η ανωτάτη διοίκηση των επιχειρήσεων που θεωρούν πως είναι σκόπιμο να είναι προσανατολισμένες προς το κόστος (cost orientation) παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους. Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων αυτών υποστηρίζουν, πως η πληροφορία σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι καθοριστικής σημασίας για την αύξηση των εσόδων τους και για την αύξηση της πληρότητας τους που θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους ανά παρεχόμενη υπηρεσία λόγω της κατανομής σταθερών δαπανών σε μεγαλύτερο όγκο παραγωγής, με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ένα ισχυρό μέσο βελτίωσης της ανταγωνιστικότητας και της αποτελεσματικότητας τους. Όλα αυτά όμως, προϋποθέτουν την ακριβή γνώση και ανάλυση του κόστους.

Με άλλα λόγια, υποστηρίζουν την άποψη πως προσανατολισμός (orientation) της επιχείρησης πρέπει να είναι η μείωση του κόστους της ανά μονάδα κόστους παρεχόμενης υπηρεσίας, με σκοπό την αύξηση της πληρότητας τους και συνεπώς των εσόδων τους. Η γνώση του κόστους εξασφαλίζει στη διοίκηση, αφενός μεν τη δυνατότητα άσκηση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, με στόχο την απόκτηση συνεχώς μεγαλύτερου μεριδίου αγοράς με όλα τα ευεργετικά αποτελέσματα που έχει αυτό για την ξενοδοχειακή μονάδα, αφετέρου δε τις προϋποθέσεις συμπίεσης του κόστους των προσφερόμενων υπηρεσιών, που οδηγεί στη βελτίωση στην ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης. Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων αυτών προσπαθούν διαρκώς να ανακαλύψουν νέους τρόπους μείωσης του κόστους τους, παρέχουν κίνητρα στα παραγωγικά τους τμήματα που θα το επιτύχουν, και αναπτύσσουν προγράμματα έλεγχου του κόστους των δραστηριοτήτων.

Αντίθετα, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων που δεν παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους δε θεωρούν πως πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσανατολισμένες στο κόστος. Ακολουθούν συνεπώς, μια στρατηγική διαφοροποίησης σε σχέση με τον ανταγωνισμό. Υποστηρίζουν την άποψη πως για την αύξηση της πληρότητας τους και κατ' επέκταση των εσόδων τους, θα πρέπει να παρέχουν στους πελάτες τους υπηρεσίες που να είναι μοναδικές, καινοτόμες και ποιοτικές. Συνεπώς επαληθεύεται η άποψη που παρουσιάστηκε στη βιβλιογραφία, πως υπάρχει σχέση μεταξύ της άποψης που έχουν οι επιχειρήσεις για το κόστος και της ποιότητας των πληροφοριών που παρέχονται από τα πληροφοριακά τους συστήματα της Λογιστικής Κόστους.

Ένας ακόμη παράγοντας διαφοροποίησης των επιχειρήσεων είναι η άποψη τους για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους. Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων επιχειρήσεις που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες, συμφωνούν περισσότερο με την άποψη πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης στην ξενοδοχειακή βιομηχανία.

Η άποψη σχετικά με το κόστος – όφελος των παρεχόμενων υπηρεσιών επίσης συμβάλει στο διαχωρισμό των επιχειρήσεων. Οι διοικήσεις των ξενοδοχείων που δεν παράγουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους υποστηρίζουν πως το κόστος προσδιορισμού πληροφοριών που να συγκεντρώνουν τις ιδιότητες της αξιοπιστίας, της επικαιρότητας και της πληρότητας, είναι μεγαλύτερο από την αξία που παρέχουν στη διοίκηση οι πληροφορίες αυτές. Η ορθή αυτή άποψη, έχει

υποστηριχθεί, όπως αναφέρθηκε, από το Συμβούλιο Προτύπων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB).

10.7. Ταυτόχρονη είσοδος των ανεξάρτητων μεταβλητών στη συνάρτηση της λογιστικής παλινδρόμησης.

Στη συνέχεια αποφασίστηκε να γίνει ταυτόχρονη εισαγωγή στη συνάρτηση της λογιστικής παλινδρόμησης όλων των ανεξάρτητων μεταβλητών με σκοπό τη δημιουργία ενός μοντέλου.

10.7.1. Συσχετίσεις μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών υπάρχουν στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις, η ένταση των οποίων όμως δεν αναμένεται να επηρεάσει το αποτέλεσμα της έρευνας. Και αυτό γιατί, σύμφωνα με τον Lewis-Beck (1990), οι συντελεστές συσχέτισης των ανεξάρτητων μεταβλητών πρέπει να είναι μεγαλύτεροι από 0,80 ώστε να επηρεαστεί λόγω πολυσυγραμμικότητας το αποτέλεσμα της εμπειρικής έρευνας.

Στην έρευνα μας, προσδιορίστηκε ο συντελεστής συσχέτισης Spearman λόγω του ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή (Κουρεμένος, 1996).

Συσχετίσεις (Correlations)

			Χρήση πληροφοριών Λογιστικής Κόστους	Προσανατολισμός προς το κόστος	Σχέση κόστους - οφέλους
Spearman's rho	Χρήση πληροφοριών Λογιστικής Κόστους	Συντελεστής συσχέτισης	1,000	,480**	-,478**
		Στατιστική σημαντικότητα	,	,000	,000
	Προσανατολισμός προς το κόστος	Συντελεστής συσχέτισης	,480**	1,000	-,357**
		Στατιστική σημαντικότητα	,000	,	,000
	Σχέση κόστους - οφέλους	Συντελεστής συσχέτισης	-,478**	-,357**	1,000
		Στατιστική σημαντικότητα	,000	,000	,

**· Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο 0,01 (δικατάληκτος έλεγχος)

Πίνακας 10.11: Συσχετίσεις των ανεξάρτητων μεταβλητών.

Παράλληλα, για το έλεγχο της συγγραμικότητας (collinearity statistics) υπολογίστηκε ο δείκτης της ανεκτικότητας (Tolerance) και ο δείκτης VIF (Variance Inflation Factor)¹⁶¹. Οι τιμές του δείκτη VIF για κάθε μία από τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται σε ικανοποιητικά επίπεδα, με αποτέλεσμα να μη συνίσταται η αποβολή τους από το μοντέλο¹⁶².

Στατιστικές Συσχετίσεις (Coefficients) ^a

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	Σχέση κόστους - οφέλους	,671	1,491
	Προσανατολισμός προς το κόστος	,692	1,446
	Χρήση πληροφοριών Λογιστικής Κόστους	,585	1,710

a. Εξαρτημένη μεταβλητή: Παροχή ποιοτικών πληροφοριών Λογιστικής Κόστους.

Πίνακας 10.12: Διάγνωση Συγγραμικότητας.

10.7.2. Εφαρμογή της Λογιστικής Παλινδρόμησης.

Ως εξαρτημένη μεταβλητή χρησιμοποιήθηκε η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους. Η μεταβλητή αυτή που είναι κατηγορική παίρνει δύο τιμές για κάθε ξενοδοχειακή μονάδα: 1 = «παρέχει ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους» 2 = «δεν παρέχει ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους». Σκοπός της επιλογής της μεθόδου είναι ο εντοπισμός εκείνων των απόψεων που επηρεάζουν την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους. Δηλαδή σε τι βαθμό επηρεάζεται η εξαρτημένη μεταβλητή από τις ανεξάρτητες και από ποιες.

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές επιλέχθηκαν με βάση τη διεθνή αρθρογραφία σύμφωνα με το υπόδειγμα της έρευνας. Για την επιλογή των ανεξάρτητων μεταβλητών στη συνάρτηση επιλέχθηκε μέθοδος της προοδευτικής κατά στάδια επιλογής μεταβλητών (forward stepwise method). Με τη μέθοδο αυτή, η εκκίνηση

¹⁶¹ Ο δείκτης Tolerance παίρνει τιμές στο διάστημα (0,1) και για τιμές κοντά στο 0 η μεταβλητή είναι σχεδόν σε γραμμικό συνδυασμό με τις άλλες ανεξάρτητες μεταβλητές. Ο δείκτης VIF μεγαλώνει όταν ο δείκτης Tolerance μικραίνει. Συνήθως ένα πρώτο φίλτρο είναι η τιμή 5 ενώ το δεύτερο πιο ελαστικό είναι η τιμή 10. Ανεξάρτητες μεταβλητές με δείκτη VIF μεγαλύτερο από 10 συνίσταται να αποβάλλονται από το μοντέλο (Hair, Anderson, Tatham και Black, 1998).

¹⁶² Στα ίδια αποτελέσματα καταλήγουμε και με το υπολογισμό του δείκτη Condition, οι τιμές του οποίου μικρότερες από δέκα (10). Αν οι τιμές αυτές ήταν μεγαλύτερες του δεκαπέντε (15) θα υπήρξε πιθανό πρόβλημα, ενώ για τιμές μεγαλύτερες από τριάντα (30) θα υπήρξε σοβαρό πρόβλημα συγγραμικότητας (Δημητριάδης, 2003).

δίδεται με υπόδειγμα που περιλαμβάνει μόνο το σταθερό όρο και σε κάθε στάδιο εισέρχεται η μεταβλητή με το μικρότερο βαθμό στατιστικής σημαντικότητας για το αντίστοιχο στατιστικό του Rao, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει μία δεδομένη τιμή που ορίστηκε το 0,05

Ως κριτήριο απομάκρυνσης χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό Wald¹⁶³, όπου εξετάζονται όλα τα στατιστικά Wald όλων των μεταβλητών που έχουν εισέλθει στο υπόδειγμα και απομακρύνεται η μεταβλητή με το μεγαλύτερο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας του στατιστικού Wald με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει μια δεδομένη οριακή τιμή, που ορίστηκε στο 0,10.

Εφόσον δεν υπάρχουν στο υπόδειγμα μεταβλητές που να ικανοποιούν κριτήριο απομάκρυνσης, η διαδικασία συνεχίζεται με την είσοδο νέας μεταβλητής. Εάν αντιθέτως, κάποια μεταβλητή έχει επιλεγεί να απομακρυνθεί και το υπόδειγμα καταλήγει σε κάποιο προηγούμενο η επιλογή μεταβλητών παύει, αλλιώς εκτιμάται το υπόδειγμα χωρίς τη μεταβλητή αυτή και στη συνέχεια εξετάζονται για απομάκρυνση οι άλλες μεταβλητές. Αυτό συνεχίζεται μέχρις ότου δεν μπορούν να απομακρυνθούν από το υπόδειγμα μεταβλητές και επαναρχίζει η διαδικασία επανεξέτασης για είσοδο μεταβλητών. Η όλη διαδικασία συνεχίζεται μέχρι να αποκτηθεί κάποιο προηγούμενο υπόδειγμα, είτε δεν υπάρχουν μεταβλητές που να ικανοποιούν κριτήρια εισόδου και εξόδου.

10.7.2.1. Εκτιμητές παραμέτρων και η ερμηνεία των συντελεστών παλινδρόμησης.

Οι εκτιμητές παραμέτρων (συντελεστές) του υποδείματος της λογιστικής παλινδρόμησης που υπολογίστηκαν με τη χρησιμοποίηση της τεχνικής της προοδευτικής κατά στάδια επιλογής μεταβλητών (forward stepwise method) και με κριτήριο απομάκρυνσης το στατιστικό Wald, ύστερα από 2 προσαρμογές (steps) εμφανίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

¹⁶³ Θα πρέπει να σημειωθεί ότι αν ως κριτήριο απομάκρυνσης μεταβλητών χρησιμοποιηθεί αντί του στατιστικού Wald ο έλεγχος του λόγου πιθανοφάνειας δεν παρατηρείται καμία αλλαγή στο υπόδειγμα της λογιστικής παλινδρόμησης.

Μεταβλητή	Κωδικός - παράγοντα	b	Τυπικό σφάλμα του b	Στατιστικό του Wald	Βαθμοί ελευθερίας	Σημαντικότητα του στατιστικού του Wald	Προσδοκώμενη τιμή του b
<i>Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (use of cost accounting information)</i>	F ₁	0,906	0,318	8,122	1	0,005	0,247
<i>Προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος (cost orientation)</i>	F ₂	1,153	0,378	17,290	1	0,001	4,822
Σταθερός όρος		-2,046	0,440	21,594	1	0,001	0,129

Πίνακας 10.13: Στατιστικά μέτρα της εξίσωσης λογιστικής παλινδρόμησης.

Συνεπώς, η εξίσωση παλινδρόμησης θα είναι:

$Z = - 2,046 + 0,906 F_1 + 1,153 F_2$, όπου η τιμή Z εισέρχεται στην εξίσωση πιθανότητας :

$$P(A) = \frac{1}{1 + e^{-z}}$$

Με βάση την εξίσωση αυτή μπορούμε να προβλέψουμε την πιθανότητα παραγωγής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους για κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση, αν γνωρίζουμε την άποψη της ανώτατης διοίκησης τους:

α) για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (F₁).

γ) τον προσανατολισμό της επιχείρησης προς το κόστος (cost orientation) (F₂).

Οι παράγοντες – μεταβλητές αυτοί, σύμφωνα με τις τιμές των στατιστικών του Wald με τα αντίστοιχα επίπεδα στατιστικής σημαντικότητας¹⁶⁴, οδηγούν στο συμπέρασμα πως συμβάλουν στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε δύο ομάδες, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες.

¹⁶⁴ Το ακριβές επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας για τις τρεις μεταβλητές είναι μικρότερο από το 0,05.

10.7.2. Μερική συσχέτιση.

Όπως και στην πολλαπλή γραμμική έτσι και στην λογιστική παλινδρόμηση είναι δύσκολο να καθοριστεί η συμβολή καθεμίας από τις ανεξάρτητες μεταβλητές επί της εξαρτημένης και αυτό γιατί η συμβολή αυτή εξαρτάται από την παρουσία των λοιπών μεταβλητών στο υπόδειγμα. Το στατιστικό που χρησιμοποιείται για τις μερικές συσχετίσεις (partial correlation) καθεμίας από τις ανεξάρτητες με την εξαρτημένη είναι το ρ συντελεστής r , κυμαινόμενος από -1 έως +1. Θετική τιμή υποδηλώνει ότι με τη μεταβολή της ανεξάρτητης μεταβλητής αυξάνεται και η πιθανότητα (likelihood) να συμβεί το ενδεχόμενο, ενώ αρνητική υποδηλώνει το αντίθετο. Μικρές τιμές του συντελεστή δηλώνουν ότι η ανεξάρτητη μεταβλητή έχει μικρή συμμετοχή στο υπόδειγμα (Norussis, 2000, Grimm και Yarnold, 1995).

Ανεξάρτητη Μεταβλητή	Κωδικός παράγοντα	Μερική συσχέτιση (r)
<i>Προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος (cost orientation)</i>	F ₁	0,49
<i>Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (use of cost accounting information)</i>	F ₂	0,29

Πίνακας 10.14: Συντελεστές μερικής συσχέτισης μεταξύ της εξαρτημένης και των ανεξάρτητων μεταβλητών του υποδείγματος.

Όπως διαπιστώνουμε από τον παραπάνω πίνακα η μεταβλητή – παράγοντας που συμβάλει περισσότερο στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε δύο ομάδες, είναι η στάση των διοικήσεων τους για την χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό, στο έλεγχο και στην αξιολόγηση, τόσο συνολικά όσο και σε επίπεδο τμημάτων και φορέων ευθύνης. Η μεταβλητή αυτή έχει το ιδιαίτερα μεγάλο συντελεστή μερικής συσχέτισης ($r = 0.49$), με αποτέλεσμα να έχει μεγάλη συμμετοχή στο υπόδειγμα της λογιστικής παλινδρόμησης.

Η μεταβλητή που επίσης επηρεάζει την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι η στάση της ανώτατης διοίκησης της επιχείρησης απέναντι

στο κόστος (cost orientation). Η σχέση μεταξύ της εξαρτημένης και της ανεξάρτητης μεταβλητής είναι επίσης ισχυρή ($r = 0.29$).

10.7.3.3. Εκτίμηση της καλής προσαρμογής του υποδείγματος.

Υπάρχουν πολλοί τρόποι για την εκτίμηση της καλής προσαρμογής (Goodness of fit) του υποδείγματος της λογιστικής παλινδρόμησης για τα δεδομένα κάθε προβλήματος¹⁶⁵.

Πίνακας Ταξινόμησης (Classification Table)

Παρατηρούμενες			Προβλεπόμενες		
			Παροχή ποιοτικών πληροφοριών Διοικητικής Λογιστικής		Ορθή πρόβλεψη (%)
			Όχι	Ναι	
Βήμα 1	Παροχή ποιοτικών πληροφοριών	Όχι	72	4	94,7
	Λογιστικής Κόστους	Ναι	11	13	54,2
	Συνολικό ποσοστό				85,0
Βήμα 2	Παροχή ποιοτικών πληροφοριών	Όχι	69	7	90,8
	Λογιστικής Κόστους	Ναι	7	17	70,8
	Συνολικό ποσοστό				86,0

Πίνακας 10.15: Ταξινόμηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ως προς την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Σύμφωνα με τον πίνακα ταξινόμησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ως προς την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους διαπιστώνουμε πως 69 επιχειρήσεις (90,8%) που δεν παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες από το Πληροφοριακό τους Σύστημα της Λογιστικής Κόστους προβλέφθηκαν ορθώς από το υπόδειγμα (βήμα 2). Ομοίως, 17 επιχειρήσεις (70,8%) που προσδιορίζουν πληροφορίες που συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά της αξιοπιστίας, της επικαιρότητας και της πληρότητας - συνάφειας, προβλέφθηκαν ορθώς από το υπόδειγμα. Μόνο 14 ξενοδοχειακές (14%) επιχειρήσεις ταξινομήθηκαν λανθασμένα, στοιχείο που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι το υπόδειγμα, όπως αυτό διαμορφώθηκε τελικά στο τρίτο βήμα, είναι πολύ καλά προσαρμοσμένο στα δεδομένα.

¹⁶⁵ Μεταξύ αυτών είναι η σύγκριση του αριθμού των προβλεπόμενων με τις εμπειρικές (παρατηρούμενες) παρατηρήσεις σε πίνακα ταξινόμησης, το ιστόγραμμα των εκτιμώμενων πιθανοτήτων, η διερεύνηση της πιθανοφάνειας των αποτελεσμάτων, το στατιστικό Z^2 της καλής προσαρμογής, το υπόδειγμα X^2 , ο έλεγχος βελτίωσης της τιμής του X^2 και έλεγχος Hosmer και Lemeshow της ποσοστιαίας κατανομής των παρατηρήσεων σε ομάδες (Hosmer και Lemeshow, 1989).

Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε με τον έλεγχο των Hosmer και Lemeshow της ποσοστιαίας κατανομής των παρατηρήσεων σε ομάδες, σε «δέκατα κινδύνου», όπως τις ονομάζουν.

Hosmer and Lemeshow Test

Βήμα	Chi-square	Βαθμοί ελευθερίας	Ακριβές επίπεδο στατιστικής σηματικότητας
1	3,403	7	,845
2	4,878	8	,771

Πίνακας 10.16: Έλεγχος Hosmer – Lemeshow για την καλή προσαρμογή του υποδείγματος της λογιστικής παλινδρόμησης στα δεδομένα.

Όπως παρατηρούμε η τιμή του X^2 (4.87), στην τελική διαμόρφωση του υποδείγματος (βήμα 2) αντιστοιχεί σε επίπεδο σημαντικότητας 0.771 που είναι αρκετά μεγαλύτερο από το όριο το 0.05, δηλώνοντας ότι το υπόδειγμα της λογιστικής παλινδρόμησης είναι καλά προσαρμοσμένο στα δεδομένα.

Όπως και στην πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση, έτσι και στη λογιστική παλινδρόμηση ο συντελεστής προσδιορισμού (R^2)¹⁶⁶ εκφράζει το πόσο καλά υπόδειγμα της παλινδρόμησης προσαρμόζεται στα δεδομένα (Hair, Anderson, Tatham και Black, 1998).

Model Summary

Βήμα	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	73,386	,308	,461
2	64,593	,366	,549

Πίνακας 10.17: Συντελεστές προσδιορισμού υποδείγματος λογιστικής παλινδρόμησης.

Όπως διαμορφώθηκε το υπόδειγμα (βήμα 2), ο συντελεστής προσδιορισμού Cox & Snell ανέρχεται σε 0,366 και ο αντίστοιχος συντελεστής Nagelkerke σε 0,549. Οι τιμές αυτές θεωρούνται υψηλές και επισημαίνουν την καλή προσαρμογή του υποδείγματος στα δεδομένα.

¹⁶⁶ Ο συντελεστής προσδιορισμού εκφράζει το ποσοστό μεταβλητότητας που ερμηνεύεται από το μοντέλο. Λαμβάνει τιμές από 0 έως 1. Όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του τόσο καλύτερα το υπόδειγμα εκφράζει τα δεδομένα.

Η καλή προσαρμογή όμως του υποδείγματος της λογιστικής παλινδρόμησης στα δεδομένα της έρευνας αποδεικνύεται από την μικρή τιμή της τιμής του -2LL που οδηγεί σε υψηλή τιμή της πιθανοφάνειας των αποτελεσμάτων¹⁶⁷. Παρατηρούμε πως η τιμή του στατιστικού -2LL του υποδείγματος συνεχώς μειώνεται μέχρι τη τελική διαμόρφωση στη δεύτερη προσαρμογή (βήμα). Αλλά και η τιμή του X^2 του υποδείγματος που εκφράζει τη διαφορά των τιμών του στατιστικού -2LL μόνο με το σταθερό όρο και τις δυο επιπλέον μεταβλητές – παράγοντες (F_1 , F_2) σε αυτό με μικρή στατιστική σημαντικότητα ($\alpha = 0,001$), δηλώνοντας ότι απορρίπτεται η υπόθεση ότι οι συντελεστές παλινδρόμησης των ανεξάρτητων μεταβλητών είναι μηδενικοί¹⁶⁸. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε και από τη μελέτη του διαγράμματος απεικόνισης των εκτιμώμενων πιθανοτήτων.¹⁶⁹

Θα πρέπει να αναφερθεί, πως ο συντελεστής αυτοσυσχέτισης (autocorrelation) Durbin - Watson είναι σε ικανοποιητικό επίπεδο¹⁷⁰.

10.7.4. Σύνοψη.

Οι απόψεις της διοίκησης που συμβάλουν στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε δυο ομάδες είναι:

- η χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.
- ο προσανατολισμός της επιχείρησης απέναντι στο κόστος.
- η σχέση κόστος – οφέλους της παραγωγής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Παρόλα αυτά, η άποψη της διοίκησης των επιχειρήσεων που συμβάλει περισσότερο στο διαχωρισμό τους είναι εκείνη που αναφέρεται στον προσανατολισμό τους απέναντι στο κόστος. Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους συμφωνούν περισσότερο με την άποψη πως

¹⁶⁷ Θα λέγαμε ότι το υπόδειγμα είναι απόλυτα προσαρμοσμένο όταν η πιθανοφάνεια (likelihood) είναι ένα (1) και η τιμή -2LL μηδενική.

¹⁶⁸ Ο έλεγχος αυτός είναι αντίστοιχος με τον έλεγχο F του υποδείγματος της κλασσικής πολλαπλής γραμμικής παλινδρόμησης.

Σχετικοί πίνακες παρουσιάζονται στο παράρτημα της διατριβής.

¹⁶⁹ Τα διαγράμματα αυτά παρουσιάζονται στο παράρτημα της διατριβής.

¹⁷⁰ Ο έλεγχος αυτός χρησιμοποιείται για να διαπιστωθεί αν οι συνολικές παρατηρήσεις συσχετίζονται. Το εύρος του στατιστικού κυμαίνεται από 0 έως 4. Αν δεν υπάρχει συσχέτιση στα διαδοχικά υπόλοιπα η τιμή του στατιστικού θα βρίσκεται κοντά στο 2. Ο δείκτης Durbin – Watson που προτεινόμενου μοντέλου είναι 1.87. Ένας άτυπος κανόνας είναι: αν η τιμή του στατιστικού βρίσκεται μεταξύ 1,5 και 2,5 δεν υπάρχει πρόβλημα (Hair, Anderson, Tatham και Black, 1998).

για την αύξηση της πληρότητας και τη μεγιστοποίηση των εσόδων τους πρέπει να ακολουθούν μία πολιτική προσανατολισμένη στην μείωση του κόστους τους. Θεωρούν πως η πληροφορία σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι καθοριστικής σημασίας για την αύξηση των εσόδων και της πληρότητας της επιχείρησης που θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους ανά παρεχόμενη υπηρεσία λόγω της κατανομής σταθερών δαπανών σε μεγαλύτερο όγκο παραγωγής, με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται ένα ισχυρό μέσο βελτίωσης της ανταγωνιστικότητας και της αποτελεσματικότητας τους. Αντίθετα, η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες, υποστηρίζουν πως πρέπει να δίδουν βαρύτητα στην παροχή μοναδικών και ποιοτικών υπηρεσιών, να είναι δηλαδή προσανατολισμένες στην αγορά και όχι στο κόστος. Συνεπώς οι επιχειρήσεις αυτές, δε θεωρούν απαραίτητη την παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων.

Η άποψη που συμβάλει επίσης σημαντικά στο διαχωρισμό των επιχειρήσεων είναι εκείνη που συνδέεται με τη χρήση των πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό, στον έλεγχο και στην αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης, τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας και ευθύνης. Η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών μονάδων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους συμφωνούν περισσότερο με την άποψη πως το κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά στην λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Friel C., (2003), “Notes on factor analysis”, Criminal Justice centre, Sam Houston State university.

Grimm, L.G., and Yarnold, P.R., (1995), “Reading and Understanding Multivariate Statistics”, Washington D.C.: American Psychological Association.

Hair, J., Anderson, R., Tatham, R., and Black W., (1998), “ Multivariate data analysis”, Prentice Hall international, Inc.

Hosmer, D., and Lemeshow, S., (1989), “Applied Logistic Regression”, New York: John Willey and sons.

Hosmer, D., (2000), “Applied Logistic Regression”, NY: Wiley.

Kaiser, H. F., (1960), “The application on electronics computers to factor analysis”. *Educational and Psychological Measurement*, 20, pp. 141-155.

Kleinbaum, D. G., (2002), “Logistic regression: A self-learning text”, NY: Springer.

Menard, S., (2002), “Applied logistic regression analysis”, *Thousand Oaks, CA: Sage Publications*.

Norussis M., (2002), “Guide to Data Analysis SPSS 11.0”, New Jersey: Prentice Hall.

Pampel, F. C., (2000), “Logistic regression: A primer”, Sage Quantitative Applications in the Social Sciences Series, No.132., Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Rencher A., (1995), “Methods on multivariate analysis”, Willey – Interscience.

Tabachnick, B.G., and Fidell, L.S., (1996), “Using Multivariate Statistics”, NY: HarperCollins

Tabachnick, B.G., and Fidell, L. S.,(2001), “Using multivariate statistics”, NY: Allyn and Bacon.

Wright, R.E., (1995), “Logistic regression” in L.G. Grimm & P.R. Yarnold, eds.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Δημητριάδης Ε., (2003), “Στατιστικές Εφαρμογές με SPSS”, Εκδόσεις Κριτική.

Σιάρδος Γ., (2002), “Μέθοδοι πολυμεταβλητής στατιστικής ανάλυσης”, Εκδόσεις Ζήτα, Θεσσαλονίκη.

Κεφάλαιο 11

Συμπεράσματα – Προτάσεις.

11.1. Σύνοψη των αποτελεσμάτων της έρευνας.

Ο κύριος στόχος της παρούσας διατριβής, εκπληρώθηκε μέσω της διερεύνησης της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Τα αποτελέσματα και τα σχετικά συμπεράσματα που προκύπτουν αναφέρονται στη συνέχεια.

11.1.1. Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Με βάση την ποιοτική έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες (οικονομικοί διευθυντές και ορκωτοί ελεγκτές), χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των Δελφών και κυρίως βάσει της ποσοτικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε σε 100 οικονομικούς διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά ποιοτικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους είναι:

- η αξιοπιστία - εγκυρότητα
- η επικαιρότητα και
- η πληρότητα - συνάφεια

Οι ιδιότητες αυτές μετατρέπουν τις πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε πληροφορίες που να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης. Όταν απουσιάζει ένα από τα προαναφερόμενα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα, οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους χάνουν σημαντικό μέρος από την αξία και την αποτελεσματικότητά τους στη λήψη αποφάσεων καθώς και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

11.1.2. Παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Με βάση την ποιοτική έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε εμπειρογνώμονες, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των Δελφών, αλλά κυρίως με βάση την ποσοτική έρευνα, προσδιορίστηκαν οι παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή πληροφοριών που να συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα, ώστε αυτές να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων καθώς και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Η αξιοπιστία - εγκυρότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους διασφαλίζεται με τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, αφού η διπλογραφική μέθοδος συμβάλει στην παροχή φερέγγυων πληροφοριών. Επιπλέον διασφαλίζεται και με την χρονική προσαρμογή των οργανικών εσόδων, των οργανικών εξόδων, των αγορών και των ανόργανων αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού. Η χρονική προσαρμογή των προαναφερόμενων κοστολογικών μεγεθών συμβάλει στην ακρίβεια των παρεχόμενων πληροφοριών από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους.

Οι εμπειρογνώμονες υποστηρίζουν, πως η χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού πρέπει να γίνεται στην Χρηματοοικονομική Λογιστική με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών περιοδικής κατανομής. Με τον προτεινόμενο αυτό λογιστικό χειρισμό, εξασφαλίζεται η πλήρης ταύτιση, σε μηνιαία βάση, των αριθμητικών δεδομένων που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων, των οργανικών εσόδων, των οργανικών εξόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής που αφορούν αγορές αποθεμάτων, οργανικά έσοδα και έξοδα κατ' είδος και προορισμό. Αντίθετα, σε περίπτωση που η χρονική προσαρμογή των παραπάνω κονδυλίων γίνεται στην Αναλυτική Λογιστική, η ταύτιση των μεγεθών των κονδυλίων που έχουν καταχωρηθεί στην Χρηματοοικονομική και στην Αναλυτική Λογιστική, πραγματοποιείται μόνο στο τέλος του έτους και όχι στο τέλος του μήνα.

Η αξιοπιστία – εγκυρότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους διασφαλίζεται ακόμη με τη επιλογή και χρήση μιας μεθόδου κοστολόγησης που να παρέχει ακριβείς κοστολογικές πληροφορίες. Ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους προϋποθέτει παράλληλα, την ύπαρξη ενός αυστηρού συστήματος ελέγχου και

μετρήσεων των κοστολογικών δεδομένων καθώς και τον περιορισμό στο ελάχιστο του έμμεσου κόστους που επιβαρύνει το προϊόν ή την υπηρεσία και τη χρησιμοποίηση κατάλληλης βάσης κατανομής των έμμεσων δαπανών στα παραγόμενα προϊόντα – υπηρεσίες.

Οι παραθεριστικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, παρουσιάζουν την ιδιομορφία να διακόπτουν την παραγωγική και συναλλακτική τους δραστηριότητα για 4 – 5 μήνες το χρόνο. Κατά την άποψη των εμπειρογνομόνων και των καθηγητών της Λογιστικής, άποψη που επιβεβαιώθηκε και από την ποσοτική έρευνα, ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επηρεάζει την αξιοπιστία των παρεχόμενων πληροφοριών και τον προσδιορισμό ορθών βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

Στην αρχή της περιόδου είναι απαραίτητο να γίνεται προϋπολογισμός των κατ' είδος σταθερών δαπανών για ολόκληρη τη χρήση καθώς και των τα ετήσιων εσόδων της ξενοδοχειακής επιχείρησης από το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της. Στη συνέχεια προσδιορίζεται η σχέση του ετήσιου λειτουργικού κόστους ως ποσοστό επί τις εκατό των ετήσιων εσόδων. Όταν ξεκινήσει η παραγωγική και η συναλλακτική δραστηριότητα του ξενοδοχείου τότε το λειτουργικό κόστος επιβαρύνεται με τις κατ' είδος σταθερές δαπάνες. Εάν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του ξενοδοχείου παρουσιαστεί απόκλιση μεταξύ πραγματικών και προϋπολογισμένων εσόδων, γίνεται προσαρμογή του συντελεστή ή η τυχόν διαφορά μεταφέρεται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

Με τον κοστολογικό αυτό χειρισμό, επιτυγχάνεται αφ' ενός μεν ομαλή διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους και του κόστους των λειτουργικών φορέων, αφ' ετέρου δε καταρτίζονται αξιόπιστες βραχύχρονες καταστάσεις. Επιπρόσθετα, διασφαλίζεται η σύνδεση των σταθερών – χρονικού χαρακτήρα – δαπανών με το παραγόμενο αντίστοιχα έργο, αφού με τον παραπάνω κοστολογικό χειρισμό, το λειτουργικό κόστος της περιόδου που η επιχείρηση διακόπτει τη λειτουργία της, μεταφερόμενο στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων, δεν μειώνει τα μέχρι τον μήνα της διακοπής της προκύψαντα θετικά αποτελέσματα ή να μειώνει τα τυχόν αρνητικά.

Για να είναι επίκαιρες οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, είναι σκόπιμο σύμφωνα με την ποσοτική έρευνα να παρέχονται μέσα από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων το αργότερο ως το τέλος του μήνα που αυτές αφορούν. Η σίγουρη και ακριβής (αξιόπιστη) πληροφορία για το κόστος και το

έσοδο που παρέχεται ανά μήνα, μπορεί να χρησιμοποιηθεί έγκαιρα, δηλαδή αποτελεσματικά, για τη λήψη απόφασης διόρθωσης της κακής πορείας της επιχείρησης αν τα αποτελέσματα είναι αρνητικά του προηγούμενου μήνα στην αρχή του επόμενου μήνα και περιορίζει στο ελάχιστο τις απώλειες, σε αντίθετη περίπτωση αν η πληροφόρηση αυτή δίδεται σε χρονικές περιόδους μεγαλύτερες από αυτή του μήνα, χάνεται ή περιορίζεται η δυνατότητα παρέμβασης και διόρθωσης των κακών κειμένων.

Η πληρότητα – συνάφεια των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, διασφαλίζεται με:

α) την παρακολούθηση του εσόδου αναλυτικά και κατά πηγή προέλευσης και δραστηριότητας,

β) του κόστους αναλυτικά κατ' είδος και κατά τη μεταβλητότητα του, τη διάκριση του δηλαδή σε σταθερό και μεταβλητό, άμεσο και έμμεσο,

γ) του κόστους αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση

δ) του κόστους ανά παρεχόμενη υπηρεσία καθώς και

ε) του αποτελέσματος ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.

Διαπιστώνουμε λοιπόν, πως στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (resorts hotels) υπάρχει ένας επιπλέον παράγοντας που συμβάλει στην παροχή ποιοτικών πληροφοριών μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος της Λογιστικής Κόστους: ο ορθός κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας τους. Ενώ η διεθνής βιβλιογραφία είχε επισημάνει ότι ένα από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι η διακοπή της παραγωγικής και συναλλακτικής τους δραστηριότητας για 4 με 6 μήνες το χρόνο, δεν έχει αναφερθεί στη βιβλιογραφία, όσο και στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (Αμερικάνικο, Γαλλικό και Ελβετικό) καθώς και από το Ινστιτούτο Λογιστών με αντικείμενο τη Διοικητική Λογιστική (Chartered Institute Of Management Accountants - CIMA) στον οδηγό που εξέδωσε για το λογιστικό χειρισμό γεγονότων που αφορούν τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, από όσο γνωρίζουμε, το γεγονός ότι ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας επηρεάζει την παροχή αξιόπιστων και κατ' επέκταση ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

11.1.3. Συστήματα συγκέντρωσης και αποθήκευσης πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και η ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών.

Η εμπειρική έρευνα που πραγματοποιήθηκε με χρήση ερωτηματολογίου σε δείγμα 100 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια κατάληξε στο συμπέρασμα ότι μόλις το 24% των επιχειρήσεων παρέχει μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

Ειδικότερα, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων προσδιορίζει εσωλογιστικά το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα σε ετήσια βάση. Επιπλέον, δεν χειρίζεται σωστά κοστολογικά το κόστος αδράνειας, με αποτέλεσμα να μην προσδιορίζονται ορθά αναλυτικά αποτελέσματα. Η ορθότητα όμως των αναλυτικών αποτελεσμάτων δε διασφαλίζεται και από το γεγονός ότι υπάρχουν ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ενώ προσδιορίζουν βραχύχρονα αποτελέσματα δεν κάνουν χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού.

Το άμεσο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών προσεγγίζει κατά μέσο όρο την τελευταία τριετία το 45%. Το χαμηλό αυτό ποσοστό οφείλεται κυρίως στον μεγάλο αριθμό τμημάτων υποστήριξης που διαθέτει η παραγωγική τους λειτουργία, με αποτέλεσμα να υπάρχει πρόβλημα στην ακρίβεια των παρεχόμενων κοστολογικών πληροφοριών. Η διαπίστωση αυτή, επιβεβαιώνει τα αποτελέσματα της έρευνας των Brignall, Fitzgerald, Silvestro και Johnson (1991). Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αναφέρουν μέσω των οικονομικών τους διευθυντών πως δεν είναι ικανοποιημένες με την ακρίβεια των πληροφοριών που παράγονται από τα πληροφοριακά τους συστήματα της Λογιστικής Κόστους.

Η έρευνα διαπίστωσε, πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ξεπερασμένα ή ακόμη και εσφαλμένα κριτήρια μερισμού του έμμεσου κόστους των τμημάτων υποστήριξης στα κύρια κέντρα κόστους, όπως για παράδειγμα τις ώρες της άμεσης εργασίας ή τις πωλήσεις των κέντρων κέρδους, τα οποία έχουν δεχθεί έντονη κριτική στη διεθνή αρθρογραφία, ειδικά για την ξενοδοχειακή βιομηχανία, για τη συμβολή τους στον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και αναλυτικών αποτελεσμάτων (Kwansa και Schmidgall, 1999; Schmidagal, 1998; Enz, Potter και Singuaw, 1999).

Επιπρόσθετα, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια ενώ παρακολουθούν το έσοδο αναλυτικά κατά πηγή προέλευσης και δραστηριότητας δε δίδουν ιδιαίτερη βαρύτητα στην παρακολούθηση του κόστους

αναλυτικά κατ' είδος και κατά τη μεταβλητότητα του, του κόστους αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, δηλαδή ανά δραστηριότητα, κέντρο κέρδους και κέντρο επένδυσης καθώς και το αποτέλεσμα κατά κέντρο κέρδους, σε αντίθεση με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Αυστραλία, σύμφωνα με αντίστοιχη έρευνα (Mia και Pater, 2001), όπου οι διοικήσεις τους δίδουν την ίδια βαρύτητα στην παρακολούθηση του κόστους και του εσόδου τους.

11.1.4. Διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η ποσοτική έρευνα έδειξε πως δεν υπάρχουν διαφορές στη στάση των οικονομικών διευθυντών των επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς επίσης και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους.

Οι μόνες διαφορές που διαπιστώθηκαν από τη στατιστική ανάλυση είναι οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους σε σχέση με εκείνους που οι επιχειρήσεις τους παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες συμφωνούν περισσότερο με τις παρακάτω απόψεις:

α) το κόστος της διπλογραφικής μεθόδου είναι μεγαλύτερο από τη αξία των πληροφοριών που παρέχονται στη διοίκηση.

β) το κόστος παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο σε μηνιαία βάση είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η επικαιρότητα τους.

γ) το κόστος της χρονικής προσαρμογής είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η γνώση του βραχύχρονου αποτελέσματος και του βραχύχρονου κόστους.

δ) το κόστος παραγωγής αναλυτικών (επαρκείς) πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι μικρότερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η πληρότητα τους.

ε) η μέθοδος της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης συμβάλει λιγότερο στην παραγωγή πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που να χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ακρίβειας.

στ) ο κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας τους επηρεάζει την παροχή αξιόπιστων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

11.1.5. Σχέση της παροχής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα επιχειρησιακά χαρακτηριστικά και με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής και της λογιστικής τους οργάνωσης.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε, πως η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους σχετίζεται με ορισμένα χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, δηλαδή με επιχειρήσεις που ακολουθούν μια στρατηγική ηγεσίας κόστους, με εκείνες που ανήκουν σε μία αλυσίδα εθνικών ή πολυεθνικών συγκροτημάτων καθώς και με επιχειρήσεις που παρουσιάζουν υψηλό κύκλο εργασιών. Η δυναμικότητα, η κατηγορία και ο γεωγραφική περιοχή της ξενοδοχειακής επιχείρησης είναι ανεξάρτητες με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών.

Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους σχετίζεται ακόμη και με ορισμένα με ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής τους οργάνωσης, τα οποία είναι η κοστολογική οργάνωση των επιχειρήσεων σε κέντρα ευθύνης και ειδικότερα με επιχειρήσεις που είναι κοστολογικά οργανωμένες σε τμήματα υποστήριξης και κέντρα επένδυσης. Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως η παροχή ποιοτικών πληροφοριών είναι συναφής και με επιχειρήσεις που παρακολουθούν μεγάλο αριθμό τμημάτων υποστήριξης και κέντρων κέρδους. Ακόμη, η παροχή ποιοτικών πληροφοριών είναι συναφής με επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν δείκτες κόστους και κέρδους για τη μέτρηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους καθώς και με εκείνες που χρησιμοποιούν το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου για τη μέτρηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

Η έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα πως η παροχή ποιοτικών πληροφοριών μέσα από τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους των επιχειρήσεων εξαρτάται και από ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής τους οργάνωσης, τα οποία είναι η κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων καθώς και με επιχειρήσεις που απασχολούν μεγάλο αριθμό μονίμου προσωπικού στην οικονομική τους διεύθυνση. Η χρήση Συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP Systems) καθώς και η χρήση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητη με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών.

Παράλληλα, η παροχή ποιοτικών πληροφοριών είναι συναφής και την εφαρμογή της μεθόδου της άμεσης - μεταβλητής κοστολόγησης όχι όμως και με της μέθοδο της πλήρης – απορροφητικής κοστολόγησης.

Τα παραπάνω πορίσματα, επιβεβαιώνουν τις απόψεις που έχουν παρουσιαστεί στη διεθνή βιβλιογραφία και αρθρογραφία πως η λειτουργία της Λογιστικής Κόστους δέχεται επιδράσεις από ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων και του κλάδου που αυτές ανήκουν, από ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Λογιστικής της Ευθύνης, της λογιστικής τους οργάνωσης καθώς και από τις μεθόδους κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στην κοστολογική διαδικασία.

11.1.6. Διαφορές στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Με βάση την ποσοτική έρευνα καταλήξαμε στο συμπέρασμα, πως η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα χρησιμοποιεί της πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους κυρίως για την κατάρτιση των λογιστικών τους καταστάσεων καθώς και για τον προγραμματισμό της δραστηριότητας τους.

Παρόλα αυτά, η ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που τα πληροφορικά τους συστήματα της Λογιστικής Κόστους παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες χρησιμοποιούν περισσότερο της πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους για τη λήψη αποφάσεων, για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης σε σχέση με την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που τα πληροφορικά τους συστήματα της Λογιστικής Κόστους παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες.

Επιπρόσθετα, η ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων που μέσω των πληροφοριακών τους συστημάτων της Λογιστικής Κόστους παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες, χρησιμοποιούν περισσότερο την πολυμορφία του κόστους και ειδικότερα το άμεσο κόστος, το διαφορικό κόστος, το κόστος ανά δραστηριότητα και την ανάλυση του κόστους σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδους για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

11.1.7. Απόψεις της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες επιχειρήσεων.

Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως η άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών τους επιχειρήσεων, μέσω των οικονομικών τους διευθυντών, που συμβάλει περισσότερο στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε δύο ομάδες, σε εκείνες που μέσα από τα λογιστικά πληροφοριακά τους συστήματα της

παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ποιοτικές πληροφορίες, είναι η εκείνη που αναφέρεται στον προσανατολισμό της επιχείρησης απέναντι στο κόστος (cost orientation).

Αναλυτικότερα, η ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων που μέσα από τα πληροφοριακά τους συστήματα της Λογιστικής Κόστους παρέχονται ποιοτικές πληροφορίες συμφωνεί περισσότερο με την άποψη πως για την αύξηση της πληρότητας και τη μεγιστοποίηση των εσόδων της πρέπει να ακολουθούν μία πολιτική προσανατολισμένη στην μείωση του κόστους τους. Θεωρούν πως η πληροφορία σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι καθοριστικής σημασίας για την αύξηση των εσόδων και της πληρότητας της επιχείρησης, που θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους ανά παρεχόμενη υπηρεσία λόγω της κατανομής σταθερών δαπανών σε μεγαλύτερο όγκο παραγωγής, με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται ένα ισχυρό μέσο βελτίωσης της ανταγωνιστικότητας και της αποτελεσματικότητας τους.

Η ανωτάτη διοίκηση των επιχειρήσεων αυτών συμφωνεί περισσότερο με την άποψη πως για να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, θα πρέπει να παρέχει υπηρεσίες με χαμηλό κόστος χωρίς αυτό να έχει αρνητική επίδραση στην ποιότητα τους. Με άλλα λόγια, υποστηρίζουν πως αν η επιχείρηση ακολουθεί μια πολιτική χαμηλού κόστους και υψηλής ποιότητας παρεχόμενων υπηρεσιών, καθίσταται πλήρως ανταγωνιστική και εξασφαλίζει τις προϋποθέσεις συνεχούς επέκτασης και αποτελεσματικής αντιμετώπισης μιας δυσμενούς οικονομικής συγκυρίας. Για να μειώσει όμως το κόστος τους, πρέπει προηγουμένως να το γνωρίζουν. Για το λόγο αυτό, προσδιορίζουν πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που να συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα: της αξιοπιστίας - εγκυρότητας, της πληρότητας - συνάφειας και της επικαιρότητας ώστε αυτές να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης.

Αντίθετα, τα στελέχη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που τα λογιστικά τους πληροφοριακά συστήματα παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους συμφωνούν λιγότερο με την άποψη πως πρέπει να ακολουθεί μια πολιτική ελέγχου και μείωσης του κόστους της. Υποστηρίζουν πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να έχουν ως κύριο στόχο την παροχή μοναδικών και ποιοτικών υπηρεσιών, να είναι δηλαδή προσανατολισμένες στην αγορά (market orientation) και όχι προς στο κόστος, μία πολιτική που θα τους οδηγήσει στην αύξηση της πληρότητας, των εσόδων τους και

κατ' επέκταση στην απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Συνεπώς, υποστηρίζουν πως δεν είναι χρήσιμο για αυτές να παρέχονται ποιοτικές πληροφορίες από τα πληροφοριακά τους συστήματα της Λογιστικής Κόστους αφού δε δίδει ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο και στη μείωση του κόστους τους αλλά κύριος προσανατολισμός της είναι η διαφοροποίηση των παρεχόμενων υπηρεσιών της

Οι παραπάνω δύο εναλλακτικές στρατηγικές έχουν παρουσιαστεί στη διεθνή αρθρογραφία για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τόσο σε θεωρητικό όσο και σε εμπειρικό επίπεδο, και έχει διαπιστωθεί πως και οι δύο συμβάλουν στην απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και στη βελτίωση του οικονομικού αποτελέσματος.

Η άποψη που συμβάλει επίσης σημαντικά στο διαχωρισμό των επιχειρήσεων είναι εκείνη που συνδέεται με τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στην λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό, στην αξιολόγηση και στον έλεγχο, τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας και ευθύνης.

Τα στελέχη της ανώτατης διοίκησης των επιχειρήσεων που τα πληροφοριακά τους συστήματα της Λογιστικής Κόστους παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες συμφωνούν περισσότερο με την άποψη πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για την άσκηση της διοίκησης της επιχείρησης και τη λήψη αποφάσεων.

Είναι γενικά αποδεκτό, πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για την άσκηση της διοίκησης (cost is basis for management). Για το λόγο αυτό έχει αναπτυχθεί ένας ολόκληρος κλάδος της λογιστικής με την ονομασία «Διοικητική Λογιστική (Management Accounting)». Ομοίως και για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, η διεθνή αρθρογραφία και βιβλιογραφία προτείνει τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης. Οι πληροφορίες αυτές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την άσκηση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, για την αποδοχή – απόρριψη προσφορών πωλήσεων από τους tour – operators, για τη διαμόρφωση του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών, για τον προσδιορισμό της κερδοφορίας των πελατών, για τη διατήρηση ή μη δραστηριοτήτων, για τη διαχείριση των σχέσεων με τους πελάτες, για τη χρησιμοποίηση εξωτερικών πόρων (outsourcing), για τον ανασχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών, για τη μείωση του κόστους της επιχείρησης, για μείωση των εξόδων της διοικητικής λειτουργίας, για τον προγραμματισμό της

δραστηριότητας της επιχείρησης, για την αξιολόγηση της επίδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους κ.ο.κ.

Προτείνουμε λοιπόν, να διοργανωθούν ειδικά σεμινάρια υπό την εποπτεία του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (Σ.Ε.Τ.Ε) και του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου στα διοικητικά τους στελέχη σχετικά με τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Εκτός, όπως από τις παραπάνω απόψεις, υπάρχει και άλλη μία ακόμη που συμβάλει ασθενέστερα όμως στο διαχωρισμό των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στις δύο προαναφερόμενες ομάδες.

Οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που μέσω των πληροφοριακών τους συστημάτων της Λογιστικής Κόστους παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες συμφωνούν περισσότερο με την άποψη πως το κόστος παροχής ποιοτικών πληροφοριών είναι μεγαλύτερο από την αξία που παρέχει στη διοίκηση της επιχείρησης η ποιότητά τους. Θα πρέπει να σημειωθεί, πως σχετικά με την παραγωγή και χρήση πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους ισχύει η οικονομική αρχή κόστος – όφελος– αποτέλεσμα. Για να καταλήξει κανείς στο συμπέρασμα σχετικά με την αξία της πληροφορίας, θα πρέπει να προσδιορίσει το κόστος της και τη χρήση της αλλά και να εκτιμήσει την ωφέλεια που θα προκύψει εφόσον παραχθεί και χρησιμοποιηθεί. Άλλως, οποιαδήποτε θέση είναι επισφαλής, αφού δεν στηρίζεται στα πραγματικά δεδομένα. Συνεπώς, η άποψη αυτή, η οποία έχει υποστηριχθεί από το Συμβούλιο Προτύπων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB) καθώς και από το Συμβούλιο Λογιστικών Πρότυπων (ASB) για τις πληροφορίες όμως της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, είναι ορθή αρκεί οι οικονομικοί διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων να έχουν εκτιμήσει σωστά το κόστος και το όφελος που παρέχει σε αυτές η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

11.2. Περιορισμοί της έρευνας.

Η εμπειρική έρευνα περιορίστηκε στις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια βάσει του κύκλου εργασιών τους. Ο περιορισμός αυτός έγινε διότι είναι απίθανο οι μικρομεσαίες ξενοδοχειακές

επιχειρήσεις να έχουν αναπτύξει ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους.

Επιπρόσθετα, για τη χρήση της των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων, ρωτήθηκαν οι οικονομικοί διευθυντές. Οι οικονομικοί διευθυντές συμμετέχουν στο διοικητικό συμβούλιο των επιχειρήσεων και γνωρίζουν τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους από την ανώτατη διοίκηση.

Οι παραπάνω περιορισμοί, έχουν παρατηρηθεί σε αντίστοιχες έρευνες που έχουν δημοσιευτεί σε διεθνή αναγνωρισμένα περιοδικά, τα οποία υπάγονται στο σύστημα των κριτών.

11.3. Συνεισφορά της παρούσας μελέτης και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Η παρούσα διατριβή, προσπαθεί να παρουσιάσει τη διαδικασία που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την παραγωγή πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (μέθοδοι κοστολόγησης, τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής, περίοδος κοστολόγησης, κλείδες μερισμού έμμεσου κόστους, κοστολογική οργάνωση, έκταση – ανάλυση πληροφοριών Λογιστικής Κόστους κ.ο.κ.) καθώς και τη χρήση τους στη λήψη αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης για πρώτη φορά στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις την Ελλάδα. Πρόκειται για μία ολιστική προσέγγιση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σχετικά με τη διαδικασία παραγωγής των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους καθώς και τη χρήση τους από την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δεν έχει παρουσιαστεί μέχρι στιγμής, από όσο γνωρίζουμε, στη διεθνή βιβλιογραφία, όπως έχει γίνει σε άλλους κλάδους της οικονομίας.

Στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν παρουσιαστεί αρκετές σημαντικές εργασίες που όμως αναφέρονται στο πώς είναι σκόπιμο να λειτουργεί η κοστολογική διαδικασία στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθώς και στο πώς πρέπει να χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους για την λήψη αποφάσεων και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου (τι πρέπει να κάνουν), όχι όμως για το πώς αυτές παράγονται καθώς και για το πώς χρησιμοποιούνται από την ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων (τι κάνουν).

Επιπρόσθετα, η παρούσα διατριβή παρουσιάζει τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες

της Λογιστικής Κόστους καθώς επίσης και τους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχή τους, λαμβάνοντας τις ιδιαιτερότητες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αναφερόμαστε στον κοστολογικό χειρισμό του κόστους αδράνειας των παραθεριστικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (resorts).

Ακόμη, παρουσιάζει τη σχέση που υπάρχει μεταξύ της παροχής ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους με ορισμένα επιχειρησιακά χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καθώς και με ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής τους και της λογιστικής τους οργάνωσης.

Η παρούσα διατριβή εντοπίζει ακόμη τις απόψεις των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, μέσω των οικονομικών τους διευθυντών, που συμβάλουν στο διαχωρισμό των επιχειρήσεων σε δύο ομάδες, σε εκείνες που τα λογιστικά τους πληροφορικά συστήματα παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες.

Τα ευρήματα της ερευνάς μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την ανάπτυξη ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, που θα εφοδιάζει τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων με πληροφορίες οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

Η πρόταση μας μπορεί να αποτελέσει ένα χρήσιμο οδηγό στις εταιρίες ανάπτυξης λογισμικού ώστε να δημιουργήσουν ένα ολοκληρωμένο και αποτελεσματικό Σύστημα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP System), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η παρούσα διατριβή δίνει το έναυσμα για τη συνέχιση του θέματος της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους.

Μελλοντικές προσπάθειες θα μπορούσαν να επικεντρωθούν στη διερεύνηση της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που ανήκουν σε άλλες χώρες και να εντοπιστούν πιθανές διαφοροποιήσεις με τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια σχετικά με το αν παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους καθώς και με ορισμένα επιχειρησιακά χαρακτηριστικά και ορισμένα χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής και της λογιστικής τους οργάνωσης.

Επιπλέον, να διερευνηθούν πιθανές διάφορες στις απόψεις της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα και στο εξωτερικό που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους στις δύο ομάδες επιχειρήσεων.

Η έρευνα μπορεί να επεκταθεί και επιχειρήσεις που ανήκουν σε άλλους κλάδους της οικονομίας (βιομηχανικές, εμπορικές, υπηρεσίες) σχετικά με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων. Στόχοι θα είναι η διερεύνηση πιθανών διαφοροποιήσεων σχετικών με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων με βάση ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα καθώς και τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης τους που συμβάλουν στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες επιχειρήσεων.

Η έρευνα μπορεί να επεκταθεί και προς τις μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις που ανήκουν σε όλους τους κλάδους της οικονομίας με στόχο τη διερεύνηση των χαρακτηριστικών τους σε σχέση με την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των λογιστικών πληροφοριακών τους συστημάτων και τη σύγκριση τους με τα χαρακτηριστικά των μεγάλων επιχειρήσεων.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Abernethy, M., and Lillis, A., (1995), "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 3, pp. 241-258.

Accounting Standards Board (ASB), (1991), "Qualitative Characteristics of Financial Information", ASB, London.

Adams, D., and Kwansa, F., (1992), "Corporate performance appraisal in the international hospitality industry", *International Hospitality Management*, Pitman London.

Ahrens, T., (1997), "Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No.4, pp. 617– 626.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1997), "Report of the Special Committee on Assurance Services, Systems Reliability Assurance Segment", online: <http://www.aicpa.org/assurance/scas/reliab/index.htm>. Arnold, 1994

Anastas, M., (1997), "The changing world of management accounting and financial management", *Management Accounting (UK)*, October, pp. 48-51.

Anderson, S. W., and Young, M., (1999), "The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 3, pp. 525-559.

Anthony, R. N., and Young D., (1994), "Management Control in Nonprofits Organizations", Homewood, IL: Richard D. Irwin.

Armistead, C., and Rowland, P., (1996), "Managing Business Process: BRP and Beyond", Chichester, Willey.

Armstrong, P., (2002), "The cost of activity based management", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 27, No. 1, pp. 99-120.

Arnold, D., (1994), "Profit and Prices: A Lodgings Analysis", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 35, No. 1, pp. 30-33.

Ask, U., (1996), "Cost Management in Sweden", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Ask, U., and Ax, C., (1992), "Trends in the development of product costing practices- a survey in the Swedish manufacturing industry", paper presented in the European Accounting Association Annual Congress, Madrid, Spain.

Atkinson, H., Bery, A., and Jarvis, R., (1995), "Business Accounting for Hospitality and Tourism", Chapman and Hall, London.

Auster, E., and Choo, C., (1993), "Environmental scanning by CEOs in two Canadian industries", *American Society for information Science*, Vol. 44, No.2, pp. 194-203.

Australian Society of Certified Accountants / Institute of Chartered Accountants Australia, (1994), "Bridging the Expectations Gap: a Research. Study on Financial Reporting and Auditing", Melbourne/Sydney.

Badad, Y., and Balachandran, B., (1993), "Cost driver optimization in ABC", *The Accounting Review*, July, pp. 563-575.

Badinelli, R., (1990), "Hotel yield management using optimal decision rules", *Journal of the International Academy of Hospitality Research*, November, 1990.

Bahram, S., (2002), "Timeliness of corporate and audit reports: Some empirical evidence in the French context", *The International Journal of Accounting*, Vol.37, No.2, pp.215-246.

Bailey, J., and Pearson S., (1983), "Development a tool for measuring and analyzing user satisfaction", *Management Science*, Vol. 29, No. 5, pp. 530-545.

Baily, J., (1991), "Implementations of ABC systems in UK companies", *Management Accounting (UK)*, February, pp. 30-41.

Ballas, A., and Venieris, G., (1996), "A survey in management accounting practices in Greek firms", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Barki H., and Hartwick J., (1994), "Measuring user participation, user involvement and user attitude", *MIS Quarterly*, Vol 18, No. 1. pp. 59-82.

Barua, A., Kriebel, C., and Mukhopadhyay, T., (1995), "Information technology and business value: An analytical and empirical investigation", *Information Systems Research*, Vol. 6. No.1, pp. 3-23.

Bechtel, W., (1995), "Charts of accounts in Germany", *The European Accounting Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 283-304.

Beratta, S., (2001), "Unlashing the integration potential of ERP systems: the role of process based performance measurement system", Paper present at the 3rd Workshop on Management Accounting Change, Siena, Italy, 17-19 May.

Berland, N., and Boyns, T., (2002), "The development of budgetary control in France and Britain", *The European Accounting Review*, Vol. 11, No.2, pp. 329-356.

Berts, K., and Kock, S., (1995), "Implementation considerations for activity based costing in service firms", *Management Decisions*, Vol. 33, No. 6, pp. 57-63.

Beskos, P., and Mentoza, C., (1995), "ABC in France", *Management Accounting (US)*, April, pp. 33-41.

Bhimani, A., (2003), "A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success", *Accounting, Organizations and Society*, In Press, Corrected Proof, Available online 14 January 2003.

Bhimani, A., and Pigot, D.,(1992), "Implementing ABC: a case study in firms", *Management Accounting Research*, Vol. 3, No.3, pp. 119-132.

Bicker R., Neckmenr I., (1995), "Information presentation format, degree of information processing and decision quality", *Advanced Accounting Information Systems*, Vol. 2, No. 3, pp. 13-29.

Biema, M., and Greenwald, B., (1997), "Managing our way to higher service sector productivity", *Harvard Business Review*, Vol. 75, No. 4, pp. 87-95.

Bitram, C., (1995), "An application of yield management to the hotel industry", *Operation Research Journal*, Vol. 43, No. 3, pp. 38-46.

Bjornenak T.,(1997), "Conventional wisdom and costing practices", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No.4, pp. 367-382.

Bjørnenak, T., and Mitchell, F., (2002), "The development of activity-based costing journal literature, 1987-2000", *The European Accounting Review*, Vol.11, No.3, pp. 481-508.

Bleeker, R., (2001), "Key features on ABB", *The Journal of Cost Management*, Vol. 15, No.4, pp. 5-21.

Borjesson S., (1997), "A case study of ABB", *The Journal of Cost Management.*, Vol. 10, No. 4, pp. 7-19.

Brandford, M., and Florin, J., (2003), "Examining the role of innovation diffusion factors on the implementation success of ERP systems.", *Accounting Information Systems*, Vol. 4, No. 2, pp. 205-225.

Briers, M., and Hirst, M., (1990), "The Role of budgetary information in performance evaluation", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, N. 4, pp. 373-398.

Bright J., Davies, R., Downess, C., and Sweeting, R., (1992), "The development on costing techniques: a UK study", *Management Accounting Research*, Vol. 3, No. 3, pp. 201-212 Brignall 1997

Bright, J., (1992), "The development of costing practices and techniques: a UK study", *Management Accounting Research*, Vol. 3, No.3, pp. 201-211.

Brignall T., Fitzgerald, L., Silvestro, R., and Johnson, R., (1991), "Product costing in service organizations", *Management Accounting Research*, Vol. 2, No. 2, pp. 227-248.

Brignall T., (1997), "A contingent rationale for cost system design in services", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 3, pp. 325-346.

Brignall, T., Fitzgerald, L., Silvestro, R., and Johnson, R., (1991), "Product costing in service organizations", *Management Accounting Research*, Vol. 2, No. 2, pp. 227-248

Brignall, T., Fitzgerald, L., Silvestro, R., and Johnson R., (1992), "Linking performance measures and competitive strategies in service business: three case studies", *Handbook of Management Accounting*, Butterworth – Heinemann, pp. 192-216.

Bromwich, M., (1990), "The case for strategic management accounting: the role of accounting information in competitive markets", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, No. 1, pp. 27-46.

Bromwich, M., and Inoua, S., (1994), "Management practices and cost management problems in Japanese companies in the UK", CIMA, London,

Bruns, W.J., and McKinnon, S.M., (1993), "Information and managers: a field study", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 84–108.

Burgess και Bryant, 2001;

Burgess, C., and Braynt, (2001), "Revenue management - the contribution of the finance function to profitability", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13, No. 3, pp. 114-150.

Burgess, C., Hampton, A., Price, L., and Rooper, A., (1995), "International hotel groups: what makes them successful?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 2, pp. 74-80.

Burns, J., (1996), "Some further thoughts on the changing practices of management accounting", *Management Accounting (UK)*, October, pp. 58-61.

Burns, J., and Yazdifar, H., (2001), "Trick or Tricks?", *Financial Management*, March, pp. 33-35.

Busse, T., (1998), "SAP to broader access to R/3", *Computerworld*, September 15.

Caldwell, C., and Ingram, R., (1976), "Management Accounting Respond to Segment Reporting", *Management Accounting*, Vol. 58, No.5, pp. 37-41.

Carmines, G., and Zeller, R., (1989), "Reliability and Validity Assessment", Sage University Paper series, No. 17, Twelfth Printing, California.

Cescon, F., (1999), "Cost accounting and management accounting in Italian manufacturing firms", paper presented in the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.

Chalos, P., (1995), "Costing, control and strategic analysis in outsourcing decisions", *The Journal of Cost Management*, Winter, pp. 31-37.

Chapman, C., and Chua, W., (2000). "Information technology, organization form and accounting", *Proceeding of the 2nd Conference on New direction on Management*

Accounting: Innovation in Practice and Research, Brussels, Belgium, 14-16 December, pp. 193-211.

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), (1991), "Accounting in hotels", Official Terminology, A. London.

Chen N., McLeod D., O'Leary D. (1995), "Evolution for object oriented accounting database systems", *Expert Syst Appl*, Vol.9, No.4, pp591 –598.

Chenhall, R.H., and Morris, D., (1986), "The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems", *Accounting Review*, Vol. 61, No.1, pp. 16–35.

Chenhall, R.H., Langfield-Smith K., (1988), "The relationship between strategic priorities, management techniques, and management accounting: an empirical investigation using a system approach", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 23 , No. 3, pp. 243–264.

Chin, J., Barney, W., and O'Sullivan, H., (1995), "Best Accounting Practices in Hotels: a guide to other industries", *Management Accounting*, pp 57-58

Chinquini, L., (1999), "A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing companies", paper presented in the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.

Chong, V., (1996). "Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No. 5, pp. 415-421.

Christensen, J., and Wagenhofer, A., (1997), "Editorial: Special Section: German Cost Accounting Traditions", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 3, pp. 261-276.

Christensena P., Felthamb G., and Sabacc F., (2003), "Dynamic incentives and responsibility accounting: a comment", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 35, No.4, pp. 423–436.

Clarke, B., (1992), "Management accounting practices in Irish manufacturing firms", *Proceedings of the Annual Conference, The Irish Accounting and Finance Association Clarke*,

Clarke, P., Hill, N., and Stevens, K., (1999), "Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for change", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 10, pp. 443-468

Cobb, I., (1992), "Activity based costing- problems in practice", CIMA, London.

Cobb, I., Innes, J., and Mitchell, F., (1992), "Activity-Based Costing—Problems in Practice", London, CIMA.

Cokins,,G., (1999), "Using ABC to become ABM", *The Journal of Cost Management*, Vol. 14, No. 2, pp. 29-35.

Collier, P., and Gregory, A., (1995), "Strategic Management Accounting: a UK hotel sector case study", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 1, pp. 16-21.

Coltman, M., (1998), "Hospitality Management Accounting", J Wiley, New York.

Cooper, R., (1988a), "Elements of activity based cost system: Part 1", *The Journal of Cost Management*, Summer, pp. 45-54.

Cooper, R., (1988b), "Elements of activity based cost system: Part 2", *The Journal of Cost Management*, Fall, pp. 41-48.

Cooper, R., (1989a), "Elements of activity based cost system: Part 3", *The Journal of Cost Management*, Winter, pp. 34-46.

Cooper, R., (1989b), "Elements of activity based cost system: Part 4", *The Journal of Cost Management*, Spring, pp. 38-49.

Cooper R., (1990a). "Implementing an activity based cost system", *The Journal of Cost Management*, Fall, pp. 4-14.

Cooper R., (1990b), "Explicating the logic of ABC", *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 68, No. 10, pp. 58-60.

Cooper, R., (1990c), "Cost classification in unit based and activity based manufacturing cost systems", *Journal of Cost Management*, fall, pp.4-14.

Cooper R., (1996a), "Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan", *Management Accounting Research*, Vo. 7, No.1, pp. 219 – 246.

Cooper, R., (1996b), "ABC and lean enterprise", *Journal of Cost Management*, winter, pp. 6-14.

Cooper R., and Kaplan R., (1991), "Profit priorities from activity based costing", *Harvard Business Review*, May – June, pp. 130-135.

Cooper R., and Kaplan R., (1992a), "Activity based systems: measuring the cost of resource usage", *Accounting Horizons*, September, pp. 1-13.

Cooper R., and Kaplan R., (1992b), "The design of cost management systems", Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.

Cooper, R. and. Kaplan, R., (1998), "Cost and Effect", Boston, Harvard Business School Press.

Cooper, C., Fletcher, J., Gilbert, D., and Wanhill, S., (1996), "Tourism, Principles and Practice", Longman Group, Ltd, Harlow.

Cooper, R., and Kaplan, R., (1991), "Profit priorities from ABC", *Harvard Business Review*, May - June, pp. 130-135.

Cross, R., (1997), "Launching the revenue pocket", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 35, No.2, pp. 32-43.

Curran T, Keller G, (1998), "SAP R/3 business blueprint", Upper Saddle River (NJ): Prentice-Hall.

Daft, R., and Macintosh, N., (1981). "A tentative exploration into the amount and equivocally of information processing in organizational works units", *Administration Science Quarterly*, Vol. 26, No. 3, pp. 207-224.

Damitio, J., (1991), "The income statement", *The Bottomline*, Vol. 6, No.5, pp. 15-19.

Dammitio, J., and Schmidgal, I R., (1994), "Allocation of overhead cost in lodging properties", *Journal of Hospitality Financial Management*, Vol.3, No. 1, pp. 45-55.

Davenport, T., (1998), "Putting the enterprise into an enterprise system", *Harvard Business Review*, Vol. 76, No. 2, pp. 121-131.

David, J., Gerard, G. και McCarthy, W., (2002). "Design Science: An REA Perspective on the Future of AIS", online: <http://www.msu.edu/~mccarth4>.

Defranco, A., (1997), "The importance and use of financial performance and budgeting at the department level in the hotel industry as perceived by hotel controllers", *Hospitality Research Journal*, Vol. 20, No.3, pp. 99-110.

Dekker, H., (2003), "Value chain analysis in interim relationships: a field study", *Management Accounting Research*, Vol. 14, No. 1, pp. 67-72.

DeLone, W.H., and McLean, E.R., (1992), "Information Systems Success: The Quest for the Dependent Variable," *Information Systems Research*, Vol. 3, No.1, pp 60-95.

DeLone, W.H., και McLean, E.R., (2002), "Information Systems Success Revisited," Proceedings of the 35th Hawaii International Conference on System Sciences, Hawaii.

DeLone, W.H., και McLean, E.R., (2003) "The DeLone and McLean Model of Information Systems Success: A Ten-Year Update," *Journal of Management Information Systems*, Vol.19, No.4, , pp 9-30.

Diamantopoulos, A., and Hart, S., (1993), "Linking market orientation and company performance", *Journal of Strategic Management*, Vol. 8, No. 5, pp. 388-401.

Dickey, R., (1964), "Accountant's cost handbook", N.Y

Donaghy, A., (1996), "Plotting future profits with yield management", *Hospitality*, February-March, pp. 18-19.

Donnell, E., and David, J., (2000), "How information systems influence users decisions", *Accounting Information Systems*. Vol. 1, No.2, pp. 178-203.

Downie, N., (1997), "The use of accounting information in marketing decisions", *Hospitality Management*, Vol.16, No.3, pp. 305-312.

Drury, C., (1993), "A survey of management accounting practice in UK manufacturing companies", CIMA, London.

Drury, C., (2000), "Management and Cost Accounting", Thomson Learning Europe

Drury, C., and Tayles, M., (1995), "Issues arising from surveys of management accounting practices", *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 3, pp. 267-280.

Dub, S. (1997), "ABM at Lawson: beyond the technology", *Management Accounting*, Volume LXXVIII, Number 9, March, pp. 34-36.

Dube, L., Enz, C., Renaghan, L., and Siquaw, J., (2000), "Managing for Excellence: Conclusions and Challenges from a Study of Best Practices in the U.S. Lodging Industry", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.41, No. 5, pp. 30-39.

Dull, R., and Tegarden, D., (2004), "Using control charts to monitor financial reporting of public companies", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No.2, pp. 178-203.

Dunn, K., and Brooks, D., (1990), "Profit analysis: beyond yield management", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, November, 80-90.

Economic Development Committee for Hotels and Catering, (1969), "A standard system of hotel accounting", HMSO, London.

Economic Development Committee for Hotels and Catering, (1971), "A standard system of hotel accounting", HMSO, London.

Edgar, E., (1997), "Capacity management in the short break market", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 55-59.

Educational Institute of the American Hotel and Motel Association, (1996), Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), East Lansing, MI.

Egeren, M., and O'Connor, S., (1998), "Drivers on market orientation and performance in service firms." *Journal of Services Marketing*, Vol. 12, No.1, pp. 39-58.

Elad, C., (2000), "Integrated accounting in France: The perspective of the System Croise", *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 3, pp. 307-326.

Elphick, C., (1983), "A new approach to cost allocation", *Management Accounting (UK)*, pp. 22-25.

Emmanuel, S., (1991), "Accounting for management control", Chapman and Hall, London.

Emsley, D., (2001), "Budget-Emphasis in Performance Evaluation and Managers' Job Related Tension: the Moderating Effect of Information Completeness", *The British Accounting Review* Vol. 33, No. 3, pp. 399-419.

Enz, C., Potter, G., and Singuaw, J., (1999), "Serving More Segments and Offering More Products: What Are the Costs and Where Are the Profits?" *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 40, No.6, pp. 54-62.

Evants, H., and Ashworth, G., (1996), "Survey conclusion: wake up to the competition", *Management Accounting (UK)*, May, pp. 16-18.

Everett, M., (1989), "Managerial accounting systems: a decision making tool", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 1, pp. 46-51.

Everett, M., (1989), "Managerial accounting systems: a decision making tool", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 1, pp. 46-51

Everitt, B., (1989), "Analysis of contingency tables", New York: Chapman and Hall.

Eyster, J., (1974), "Insuring your profit margin: restaurant cost – volume - profit analysis", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 1, pp. 46-51.

Fahy, M., and Lynch, R., (1999). "ERP systems and strategic management accounting", Paper present at the EAA 22nd Annual Congress, Bordeaux, France, 5 -7 May.

Fass, F., and Klaasen, G., (1984), "Vervangingswaarde an Interne Beerichtgeving", Amsterdam, Limperg Institute.

Fay, C., Rhoads, R., and Rosenblatt, R., (1976), *Managerial Accounting for the hospitality service industry*, Iowa.

Fedorowich, J., (2002), "Discussion of adoption of Just-in-Time and Electronic Data Interchange systems and perceptions of Cost Management Systems effectiveness", *International Journal of Accounting Information Systems*. Vol. 3, No. 1, pp. 63-68.

Fenton, L., and Parkinson, G., (1989), *Hotel accounts and their audit*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London.

Ferguson, D., and Selling, A., (1983), "Analyzing food and labor cost", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 24, No. 3, pp. 31-39.

Field H., (1995), "Financial Management implications of hotel management contract agreements." *Accounting and Finance in the International Hospitality Industry*, Oxford, pp 261-277.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1974), "Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements", Statement No. 3, online: www.Fasb.org.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1978), "Reporting Segment Information in Financial Statements That Are Presented in Another Enterprise's Financial Report", Statement No. 14, online: www.Fasb.org.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980), "Statement of Financial Accounting Concepts - Qualitative Characteristics of Accounting Information", No. 2, online: www.fasb.org.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1997), "Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information", Statement No. 131, online: www.Fasb.org.

Fisher C., (1996), "The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences on management information requirements", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No.3, pp. 361-369.

Foster, G. and Swenson, D. G., (1997), "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants", *Management Accounting Research*, 9, pp. 109-142.

Foster, G., and Gupta, M., (1994), "Marketing, cost management and management accounting", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 43-77.

Friedman, A. L. and S. R. Lyne (2000), "Implementation, interaction and activity-based techniques", paper presented at the 23rd Annual Congress of the European Accounting Association, Munich, Germany, March, pp. 29-31.

Friel, C., (2003), "Notes on factor analysis", Criminal Justice centre, Sam Houston State university.

Frownfelter, C., (1998), "The effects of differing information presentations on general purpose financial statements on users decisions", *Journal Information System*, Vol. 12, No. 2, pp. 99-108.

Fry, T., Steele, D. C., and Saladin, B. A., (1995), "The role of management accounting in the development of a manufacturing strategy", *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 15, No.12, pp. 21-31.

Gamster, S., (1999), "Using activity based management to justify ERP implementations", *The Journal of Cost Management*, Vol. 13, No. 5, pp. 24-34.

Garrison, R., and Noreen, E.W., (1995), "Management Accounting", Chicago, IL, Irwin.

Geerts G., and McCarthy W., (1997), "Modeling business enterprises as value-added process hierarchies with resource-event-agent object templates", In *Business Object Design and Implementation*, edited by J. Sutherland and D. Patel, pp.94-113. Springer-Verlag, online: <http://www.msu.edu/~mccarth4>.

Gelinas, U., and Oram, A., (1996), "Accounting Information Systems. International Thomson Publishing", London, UK.

Gelinas, U., Sutton, S., (2002). *Accounting Information Systems*. South Western College publishing.

Geller, A., and Schmidgall, R., (1980), "Cost Allocation under USALI", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.21, No. 3, pp. 31-39.

Glad, E., (1993), "Implementation consideration for an ABC System", *Management Accounting*, July- August.

Glen, H., and Donald, E., (2002), "Cost benefit analysis: a summary of the methodology", *The Bottom Line: Managing Library Finances*; Vol. 15, No.4, pp. 144-164.

Goodhue, A., and Thompson, S., (1995). "Task technological fit and individual performance", *Management Accounting Systems Quarterly*, Vol. 19, No. 3, pp. 213-236.

Gordon, L., and Narayanan, V., (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organizational structure", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19. No. 1, pp. 33-47.

Gosellin, M., (1997), "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of ABC", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 105-122.

Grabski, S.V., and R.J. Marsh, (1994), "Integrating accounting and manufacturing information systems: «An ABC and REA-based approach»", *Journal of Information Systems (fall)*, Vol.14, No.4, pp.56-68.

Graham, I., and Harris, P., (1999), "Development a profit planning framework in an international hotel chain: a case study", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 11, No. 5, pp. 198-204.

Grane, M., and Meyer J. (1993), "Focusing on true cost in a service organization", *Management Accounting*, February, pp. 41-45.

Granlund, M., and Malmi, T., (2002a), "Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 3, pp. 299-321.

Granlund, M., and Malmi, T., (2002b), "Some empirical evidence on ERP systems on management accounting". Paper present at the 23rd Conference of the EAA, Munich, Germany, 29-31 March.

Gray, B., Matear, S., and Mathenson, P., (2000), "Improving the performance of hospitality firms", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 12, No. 3, pp. 149-155.

Gray, W., (1996), "Hospitality Accounting", Prentice Hall International (UK) Limited, London.

Green, A., (1994), "The Influence of volume on cost analysis in the Hotel Industry", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 5, No. 1, pp. 77-79.

Green, S., (2000), "Using SPSS for windows. Analyzing and Understanding data", Prentice Hall international, Inc.

- Greenberg, C., (1986), "Analyzing restaurant performance: relating cost – volume - profit analysis", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 27, No. 1, pp. 9-11.
- Greenley, G., (1995), "Market orientation and company performance: empirical evidence from UK companies", *British Journal of Management*. Vol. 6 , No.1, pp. 1-14.
- Greer, W., Kropp, D., (1983), "The incremental benefits of changes in the timeliness of information", *Information & Management*, Vol. 6, No. 6, pp. 329-336.
- Grimm, L.G., and Yarnold, P.R., (1995), "Reading and Understanding Multivariate Statistics", Washington D.C.: American Psychological Association.
- Groot, T., (1996), "Managing cost in Netherlands", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.
- Grover, V., (1993), "An empirically derived model for the adoption of costumer based interoranzational systems", *Decision Science*, Vol. 24, No. 3, pp. 603-639.
- Gul, F., and Chia, Y., (1994), "The effects on management accounting systems, perceived environmental uncertainty on managerial performance", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 19, No. 5, pp. 413-426.
- Gundlund, M., and Lukka, K., (1998a), "It is a small world of management accounting practices", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No.2, pp. 153-179.
- Gundlund, M., and Lukka, K., (1998b), "Towards increasing business orientation", *Management Accounting Research*, Vol. 9, No.2, pp. 185-202.
- Hair, J., Anderson, R., Tatham, R., and Black, W., (1998), "Multivariate data analysis", Prentice Hall international, Inc.
- Haldma, T., (1998), "Cost Accounting practices in Estonian companies", paper presented to the European Accounting Association Congress, Antewrp, Belgium.
- Hall, A., (2001), *Accounting Information Systems*, South Western College publishing.
- Hammer, M., and Champy, J., (1993), *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*, New York, NY: Harperbusiness.
- Hanks, R., Cross, R., and Noland, P., (1992), "Discounting in the hotel industry: a new approach", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 11, No.2, pp.15-23.
- Harris L., and Piercy N., (1997), "Market orientation is free: the real cost of beginning market-led", *Management Decision*, Vol. 35, No. 1, pp. 33-39.

Harris, L. and Watkins, P., (1998), "The impediments to developing a market orientation: an exploratory study of small UK hotels", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 10, No. 6, pp. 221-226.

Harris, L., (1996a), "Benchmarking against the theory of market orientation", *Management Decision*, Vol. 34, No. 2, pp. 34-39.

Harris, L., (1996b), "Cultures obstacles of to market orientation", *Journal of marketing practice*, Vol. 4, No. 2, pp. 36-52.

Harris, P., (1992a), "Hospitality profit planning in the practical environment: integrating cost – volume - profit analysis and spreadsheet management", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 4, No. 4, pp. 24-32.

Harris, P., (1992b), *Profit Planning*. Butterworth-Heinemann, Oxford.

Harris, P., (1995), "A development strategy for the hospitality operations management curriculum", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 5, pp. 29-32.

Harris, P., and Hazzard P., (1992), *Managerial Accounting in the Hospitality Industry*, Stanley Thornes.

Harris, P., Brown, B., (1998), "Research and Development in hospitality accounting and financial management", *Hospitality Management*, Vol.17, pp 161-181.

Hendriksen, R., and Van Breda, M., (1992), "Accounting Theory", Homewood, Irwin.

Henson, H., (1997), "Back office solution for management accounting", *Management Accounting (US)*, April, pp.47-51.

Hilton, R., (1994), "Managerial Accounting", Thomson Learning Europe.

Hirst, M., (1987), "The effects of setting budget goals and task uncertainty on performance: a theoretical analysis", *The Accounting Review*, October, pp. 774-784.

Homburg, C., (2001). "A note of optimal cost driver selection in ABC", *Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 197-205.

Hopper, T., (1992), "Does financial accounting dominated management accounting – a research note", *Management Accounting Research*, Vol. 3, No.3, pp. 307-311.

Hoque, Z., (2001), "Strategic management accounting in the value chain framework", *The Journal of Cost Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 21-27.

Hornigren C., Bhimani A., Datar, S., and Foster G., (1997), "Management and cost accounting", Prentice Hall.

Hornigren, C., (1995), "Management accounting: this century and beyond", *Management Accounting Research*, Vol.6, No. 3, pp. 281-286.

Hosfstede S., (1991), "The future of accounting harmonization in the community", *The European Accounting Review*, Vol. 1, No.1, pp. 12-21.

Hosmer, D., (2000), "Applied Logistic Regression", NY: Wiley.

Hosmer, D., and Lemeshow, S., (1989), "Applied Logistic Regression", New York: John Willey and sons.

Hotel Association of New York City, (1996), "Uniform System of accounting for hotels (USALI)", *American Hotels and Motels association*. New York.

Hotelier Verein, (1977), "Konterrahmen fur die Schweizerische Hotellerie", Bern.

Howarth E., and Leisure J., (1978), *Hotel Accounting*, Wiley, New York.

Howitt, D., and Gramer, D., (2003), "A Guide to computer statistics with SPSS release 11 for windows", Pearson Education Limited .

Hunton, J., Lippincott, B., and Reck, J., (2003), "ERP: comparing firm performance of adopters and non adapters", *Accounting Information Systems*. Vol. 4, No.2, pp. 165-184.

Hynonen T., (2003), "Management accounting and information systems: ERP versus BOB", *European Accounting Review*, Vol. 12, No.1, pp. 155-173.

Indjejikian, R.J., and Nanda, D., (1999), "Dynamic incentives and responsibility accounting", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 27,, No.2 177–202.

Iness, J., and Mitcell, F., (1991), "ABC: a survey of CIMA members", *Management Accounting (UK)*, October, pp. 28-30.

Innes, J. and Mitchell, F., (1995), "A survey of activity-based costing in the UK's largest companies", *Management Accounting Research*, June, pp. 137-153.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (1975), "The Corporate Report", Accounting Standards Steering Committee, London.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (1989), "Guidelines for Financial Reporting: The Solomon's Report", London.

Institute of Chartered Accountants in Scotland, (ICAS), (1988), "Making Corporate Reports Valuable", ICAS, Edinburgh,

International Accounting Standards (IAS), "Presentation of Financial Statements", Statement ,No. 1, online: <http://www.iasc.org>.

International Accounting Standards Boards (IAS), (1997), "Segment Reporting", Statement No. 14, online: www.iasb.org.

Israelsen, P., (1996), "Management accounting in Portugal: theory and practice", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Ittner, C.D., Larker, D.F., (1997), "Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, No.3, pp. 293–314.

Jauncey, A., (1995), "The meaning and the management of the yield in hotels", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 4, pp. 23-36.

Jaworsh, B., and Kohli, A., (1993), "Market orientation: antecedents and consequences", *Journal of Marketing*, Vol. 57, July, pp. 53-70.

Jazayeri, M., and Hopper, T., (1999), "Management accounting within world class manufacturing: a case study", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No.2, pp. 263–301.

Jermias, G., and Gani, L., (2004), "Integrating business strategy, organizational configurations management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 179-200.

Johnson, H.T., and Kaplan, R.S., (1987), "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston, MA.

Johnson, J. R., Leitch, R. A., and Neter, J., (1981), "Characteristics of Errors in Accounts Receivable and Inventory Audits", *The Accounting Review*, Vol. 56, No:2, 1981, pp. 270-293.

Jones A., and Lockwood P., (1995). "The management of hotels operation", Cassell London.

Jones T., (1998), "UK hotel operators' use of budgetary procedures", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 10, No. 3, pp. 96-100.

Jones, F., and V. Rama, D., (2002), *Accounting Information Systems: A Business Process Approach*. South-Western College Pub.

Jones, L. and Thompson, F., (2000), "Responsibility budgeting and accounting", *International Public Management Journal*, Vol. 3, No. 2, pp. 205–227.

Jones, T., and Hamilton, A., (1992), "Yield Management: put people in the big picture", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 33, No. 1, pp. 89-96.

Jönsson, S. and Grönlund, A., (1988), "Life with a sub-contractor: new technology and management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No. 5, pp. 512–532.

Joseph, N., (1996), "External financial reporting and management information: a survey of UK management accountants", *Management Accounting Research*, Vol. 7, No.1, pp. 73-93.

Joyce, E.J., Libby, R. and Sunder, S., (1982). "Using the FASB's qualitative characteristics in accounting policy choices", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 2, Part 2, Autumn, pp. 654-75.

Kaiser, H. F., (1960), "The application on electronics computers to factor analysis". *Educational and Psychological Measurement*, 20, pp. 141-155.

Kamran, A., (2003), "The timeliness of corporate reporting: a comparative study of South Asia", *Advances in International Accounting*, Vol.16, pp.17-33.

Kang, H., and Brandley, G., 2002, "Measuring the performance of IT services", *Accounting Information Systems*, Vol.3, No. 1. pp. 151-164.

Kaplan, R., (1983), "Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research", *The Accounting Review*, LVII, (4), October, pp. 686-705.

Kaplan, R., (1988), "One cost system is not enough", *Harvard Business Review*, January- February, pp. 61-66.

Kaplan, R., (1994), "Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 3, pp. 247-260.

Kaplan, R., (1998), "Creating new management practice through innovation action research", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, No.1, pp. 89-117.

Kaplan, R., and Cooper, R., (1998), "Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance", Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R., and Narahaman, V., (2001) "Measuring and managing customer profitability", *The Journal of Cost Management*, Vol.15, No.5. pp. 5-15.

Kellet, B., and Sweeting, R., (1991), "Accounting innovation and adoptions: a UK case", *Management Accounting Research*, Vol. 2, No.1, pp. 15-26.

Kely, J., (1994), "Unregulated Segment Reporting: Australian Evidence", *British Accounting Review*, Vol. 26, pp. 686-705.

Khan, Z., (2000), "A plan for the re-engineering management – based on the IMA's practice analysis", *Management Accounting*, Winter, pp. 36-42.

Kimes, S., (1989), "The basics of the yield management", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 3, pp. 14-19.

Kimes, S., (2000), "Revenue Management on the Links: Applying Yield Management to the Golf-course Industry", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 41, No.1, pp. 120-127.

Klamm, B., and Weidenmier, M., (2003), "Linking Business Processes and Transaction Cycles", *Accounting Information Systems*, Vol. 6, No.1, pp. 3-23.

- Kleinbaum, D. G., (2002), "Logistic regression: A self-learning text", NY: Springer.
- Klimas, A., (1997), "Re - engineering in the real world", *Management Accounting (CIMA)*, May, pp. 30-38.
- Kloock, J., and Schiller, U., (1997), "Marginal costing: cost budgeting and cost variance analysis", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No.3, pp. 293-323.
- Kocakulah, M., Fowler, D., and McGuire, B., (2000), "Implementing an ABC system to stay competitive: a case study", *Journal of Cost Management*, Volume 14, Number 2, March / April, pp. 15-19.
- Koch, C., Slater, D., and Baatz, E., (1999), "The ABCs of ERP", *CIO* (December 22), online: www.cio.com/forums/erp/edit/122299_erp.html
- Kotas, R., (1973), "Market Orientation", *Hotel Catering, and Institutional Management Journal*, June 5-7.
- Kotas, R., (1974), "Aspects of revenue control", *Hotel, Catering, and Institutional Management Journal*, July, pp. 7-9.
- Kotas, R., (1975), "Catering Profitability: a profit sensitivity approach." *Hotel Catering, and Institutional Management Journal*, June 13-16.
- Kotas, R., (1977), ".Management accounting for Hotels and Restaurants", Surrey University Press. London.
- Kotas, R., (1982) "The European hotel: methodology for analysis of financial operations and identification of appropriate business strategy", *Hospitality Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 79-84.
- Kotas, R., and Conlan, M., (1997), "Hospitality Accounting" Thomson Learning Europe, pp.333-342.
- Kotas, R., and Wanhil, (1981), "PSA: its nature, significance and applications", *International Journal of Tourism Management*, Vol. 2, No.1, pp. 176-188.
- Kren, A., (1992), "Budgetary participation and managerial performance: The impact on information", *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 5, pp. 511-526.
- Kwandwalla, P., (1972), "The effect of different types of competition on the use of management control", *Journal of Accounting Research*, pp. 275-285.
- Kwandwalla, P., (1973), "Effect of competition on the structure of the top management control", *Academy of Management Review*. pp. 285-295.
- Kwansa, F., and Schmidgall, R.,(1999), "The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.40, No. 6, pp. 88-94.
- Laitinen, E., (1995), "Management Accounting systems in the three types of Finish firms.", *Finish Journal of Business Economics*. Vol. 46, No.4, pp. 391-414.

Lang, S., Masoner, M., and Nikolaou, A., (2001), "An empirical examination of the influence of organization constraints on information system development", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol 2, No. 2, pp-75-105.

Langfield - Smith K., (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 4, pp. 207-232.

Lapsley, I., (1994), "Responsibility Accounting revived: market reforms and budgetary control in health care", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 3, pp. 337-352.

Laudon, K., and Laudon, J., (2002), "Essentials of Management Information Systems", Prentice Hall College Div.

Lawrence, M., (1993), "Exploring individual user satisfaction within user lead development", *MIS Quarterly*, Vol. 17, No. 2, pp. 195-208.

Le plan comptable de l'industrie hoteleire, (1975), Paris.

Lebas, M., (1994). "Managerial Accounting in France", *The European Accounting Review*, Vol. 3, No. 3, pp. 474-487.

Lee, S., and Hann, I., (2000), "The impact on organizational context on EDI controls", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol 1, No. 2, pp-153-177.

Lesure, J., (1973), "A cost allocation system for hotels", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.13, No.4, pp. 23-30.

Light, B., Holland, C. and Wills, L., (2001), "ERP and best of breed: a comparative analysis", *Business Process Management Journal*, Vol. 7, No.3, pp. 216-224.

Lin, J., and Yu, Z., (2002), "Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No.4, pp. 447-467.

Liu, H., (1995), "Market orientation and firm size", *European Journal of Marketing*, Vol. 29, No. 1, pp. 57-71.

Lodh, S. and Gaffikin, M., (2003), "Implementation of an integrated accounting and cost management system using the SAP system: a field study", *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 85-121.

Lukka, K., and Grandlund, M., (1996), "Cost Accounting in Finland", *European Accounting Review*, Vol. 5, No.1, pp. 1-28.

Lunn, T., (1994), "Learning from the competition", *Journal of Accountancy*, February, pp. 43-46.

Macarrone, P., (2000), "The impact of ERP's on management accounting and control systems and the changing role of controllers", Paper present at the EAA 23nd Annual Congress, Munich, Germany, 29-31 March.

Macintosh, N., (1998), "Management accounting in Europe: a view from Canada", *Management Accounting Research*, Vol. 9, No. 4, pp. 495-500.

MacNair, C., (1990) "Responsibility accounting and organizational control: some perspectives and prospects", *Journal of Cost Management*, Summer, pp. 15-24.

Maher, M., (2001), "The Evolution of Management Accounting Research in the United States", *The British Accounting Review*, Vol.33, No.3, pp. 293-305.

Maher, M., and Deakin, E., (1994), "Cost Accounting", N.Y.

Maher, M., and Marais, M., (1998), "A field study of the limitation on ABC when resources are provided on a joint and indivisible basis", *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, No.4, pp 129-142.

Malmi T., (1996), "ABC in Finnish engineering industry", *Finnish Journal of Business Economics*. Vol. 45, No.3, pp. 243-264.

Malmi, T., (1999a), "ABC diffusion across organization", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 24, No.4, pp. 649-672.

Malmi, T., (1999b), "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, No. 8, pp. 649-672.

Maltz E., (2000), "Is all communication created equal?: an investigation into the effects on communication mode on perceived information quality", *Journal of Productivity Innovation Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 110-127.

Marcus, M., and Pfeffer J., (1983), "Power and the design and the implementation of management accounting and control reports systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2, pp. 205-218.

Marrow, P., and Hazzell, T., (1992), "Activity mapping for business process re – design". *Management Accounting (UK)*, February, pp. 36-38.

McCarthy, W.,(1979), "An entity-relationship view of accounting models", *The Accounting Review* (October), pp. 667-86.

McCarthy, W., (1982), "The REA accounting model: A generalized framework for accounting systems in a shared data environment", *The Accounting Review*, July, pp. 554-577.

McEvoy, B., (1997), "Integrating operational and financial perspectives using yield management techniques; a add-on matrix model", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7, No. 2, pp. 60-65.

McIntosh, R., Goeldner, C., and Ritchie, J., (1995), "Tourism, Principles, Practice and Philosophies", John Wiley & Sons Inc, New York.

McKinnon, S. M., and Bruns, W. J., (1992), "The Information Mosaic", Harvard Business School Press Merchant.

McNair, C.J., Carr, L., 1991. Toward value-added management accounting. *CMA Magazine*, April, pp. 26–28.

Meldrum, A., (1986), “Can you really account for marketing”, *Marketing Intelligence and Planning*, Vol. 4, pp. 39-45.

Menard, S., (2002), “Applied logistic regression analysis”, *Thousand Oaks, CA: Sage Publications*.

Merchant, K., Chow, C., and Wu, A., (1995) “Measurement, evaluation and reward of profit center managers”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 20, No.7, pp. 618-638.

Mia, L., (1993), “The role of MAS information in organization: an empirical investigation”, *The Accounting Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 269-285.

Mia, L., and Chenchall, R., (1994), “The usefulness of MAS functional differentiation and management effectiveness”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No.1, pp. 1-13.

Mia, L., and Clarke, B., (1999). “Market competition, management accounting systems and business unit performance”, *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 2, pp. 137-158.

Mia, L., and Patier, A., (2001), “The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study”, *Hospitality Management*, Vol. 20, No. 2, pp. 111-128.

Milis, R., (1988), “Pricing decisions in UK manufacturing and services industries”, *Management Accounting (UK)*, November, pp. 38-39

Mirani, R., Lederer, A.L., (1998), “An instrument for assessing the organizational benefits of IS projects.”, *Dec. Science*, (Fall), pp. 803–838.

Mitchell, F., (1994). “A commentary on the applications of activity-based costing”, *Management Accounting Research*, Vol. 5, No.3, pp. 261-277.

Model, S., (1996), “A process-oriented contingency approach to responsibility in professional services”, *Journal of Service Industry Management*, Vol. 8, No. 4, pp. 306-335.

Moncarz, E., Kron, R., (1995), “Operational Analysis in hotels”, *Accounting and Finance in the International Hospitality Industry*, Oxford, pp 42-62.

Moore, K., Yuen, S., (2001), “Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 26, No. 4, pp. 351-389.

Mouritsen, J., and Bekke, A., (1999), “A space for time: accounting and time based management in a high technology company”, *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 159–180.

Mukherjee, A.S., Lapre, M.A., VanWassenhove, L.N., (1998), "Knowledge driven quality improvement.", *Management Science*, (November), pp.35–49.

Murphy, J., and Braund, S., (1990), "Management Accounting and new manufacturing technology", *Management Accounting (UK)*, February, pp. 38-40.

Myers, B.L., Kappelman, L.A., and Prybutok, V.R., (1997), "A Comprehensive Model for Assessing the Quality and Productivity of the Information Systems Function: Toward a Contingency Theory for Information Systems Assessment," *Information Resources Management Journal*, Vol. 10, No.1, pp 6 - 25.

Nahum, S., Mookherjee, K., and Reichelstein, T., (1992), "A theory of responsibility centers", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.15, No. 4, pp. 445-484.

Naveh, E., Halevy, A., (2000), "A hierarchical framework for a quality information system", *Total Quality Management*, No. 11, No.1, pp 87–111.

Nichols, D. R., (1987), "A Model of the Auditor's Preliminary Evaluations of Internal Control from Audit Data", *The Accounting Review*, Vol. 62, No.2, pp. 183-190.

Nicolaou, A.I., Masoner, M.M., Welker, R.B., (1995), "Intent to enhance information systems as a function of system success" *J. Inf. Systems*, Vol.1, No. 2, 93–108.

Nikolaou, A., (2000), "A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. , No. 2, pp. 91-105.

Nikolaou, A., (2001), "Interactive effects of strategic and cost management system on managerial performance". *Advances in Management Accounting*, Vol., 10, No. 10, pp. 203-225.

Nikolaou, A., (2002), "Adoption of just-in-time and electronic data interchange systems and perceptions of cost management systems effectiveness" *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 3, No. 1, pp. 65-62.

Nioche, J., and Pesqueux, Y., (1997), "Accounting, economics and management in France: the slow emergence of an accounting science", *The European Accounting Review*, Vol. 6, No.2, pp. 231-250.

Noone, B., and Griffin, P., (1997), "Yield management and costumer profitability analysis", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 75-79.

Noone, B., and Griffin, P., (1999), "Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study of on the implementation of costumer profitability analysis", *Hospitality Management*, Vol 18, No.3, pp. 111-128.

Norousis, M., (2000), "SPSS 11.00 Guide to data analysis", Prentice Hall international, Inc.

Nunally, J., (1978), "Psychometric Theory", New York, Mc Grew Hill.

O'Dea, A., (1992), "Hospitality Profit planning in the Practical Environment: Integrating Cost-volume-profit Analysis with Spreadsheet Management", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 4 , No.4, pp. 59-71.

O'Dea, T., and o Clarke, P., (1994), "Management Accounting Systems: some field evidence from 16 multi national companies in Ireland", *Irish Accounting Review*, Vol. 1, No.1, pp. 199-216.

O'Donne, È., and David, J., (2000), "How information systems influence user decisions", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No. 3, pp. 178-203.

O'Brien, J., (2003), "Management Information Systems: Managing Information Technology in the E-Business Enterprise", *McGraw Hill Text*.

Olsen, M., and Roper, S., (1998), "Research in strategic management in the hospitality industry", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 111-124.

Ortman, R., and Buehlmann, D., (1998), "Estimating marketing costs using ABC drivers.", *The Journal of Cost Management*, Vol. 15, No.4, pp. 5-15.

Otley, D., (1978), "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, No.1, pp. 122-149.

Otley, D., (1999), "Performance measured: a framework for management control system research", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 3, pp. 363-382.

Otley, T., (1980), "The contingency theory of management accounting: Achievements and prognosis", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5. No. 4, pp. 413-428.

Pampel, F. C., (2000), "Logistic regression: A primer", Sage Quantitative Applications in the Social Sciences Series, No.132., Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Peasnell, K., (1982), "The function of the conceptual framework for corporate financial reporting", *Accounting and Business Research*, Vol. 12 No. 48, Autumn, pp. 243-56.

Pellinen, J., (2003), "Making price decisions in tourism enterprises", *Hospitality Management*, Vol. 22, No. 3, pp. 217-235.

Phillips, P., (1994), "Welsh hotel: cost – volume – profit analysis and uncertainty", *The International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 6, No. 3, pp. 31-36.

Pierson, F., and Bontoux, M., (2001), "Comptable Professionnel de l'industrie Hôtelière", Éditions Bpi, Paris.

Pistoni, A., and Zoni, L., (2000), "Comparative management Accounting in Europe: an under graduated education perspective", *The European Accounting Review*, Vol. 9, No.2, pp. 285-319.

Pitt, L.F., Watson, R.T., and Kavan, C.B, (1995), "Service Quality: A Measure of Information Systems Effectiveness," *MIS Quarterly*, Vol.19, No.2, pp 173-187.

Plowman, B., (1997), "The cost of costumer", *The TQM Magazine*, Vol. 9, No. 1, pp. 54-60.

Poorani, A., (1996), "Trade-Show Management: Budgeting and Planning for a Successful Event", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. Vol. 37, No. 4, pp. 74.84.

Poorari, A., and Smith, D., (1995), "Financial Characteristics of Bed-and-Breakfast Inns", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.36, No. 5, pp. 57-63.

Porter, M., (1985), "Competitive Advantage", New York, NY: The Free Press.

Porter, M., (1996), "What is strategy?", *Harvard Business Review*. Vol.74, No. 6, pp. 61-68.

Poston, R., and Grabski S., (2000), "Accounting Information System Research: Is it another QWERTY?", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No. 1, pp. 9-53.

Poston, R., and Grafski, S., (2001), "Financial impacts of enterprise resource planning implementations", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 2, No. 4, pp. 271-274.

Potter, G., and Schmidgall, R., (1999), "Hospitality management accounting: current problems and future opportunities", *Hospitality Management*, Vol. 18, No.5, pp. 387-400.

Quain, W., (1992), "Analyzing Sales-Mix Profitability", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, April, 57-62.

Quain, W., Sansbury, S. and LeBruto, R., (1999), "Revenue Enhancement, Part 4: Increasing Restaurant Profitability", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 40, No.3, pp. 38-47.

Raghunathan, S., (1999), "Impact of information quality and decision maker quality on decision quality", *Decision Support Systems*, Vol. 26, No. 2, pp. 275-286.

Ratnatunga, K., (1990), "The marketing – finance interface", *European Journal of Marketing*, Vol. 24, No.3, pp. 29-43.

Raymond, L., (1985), "Organizational characteristics and MIS success", *MIS Quarterly*, Vol.9, No. 1, pp.37-52.

Reley S., και Jauncey R., (1990), "Examining structure in decision making in hotels", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. Vol. 2, No.3, pp. 11-15.

Relihan, W., (1989), "The yield management approach to hotel room pricing", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, pp. 40-50.

Rencher, A., (1995), "Methods on multivariate analysis", Willey – Interscience.

Robbins, S.S., Stylianou, A.C., (1999), "Post-merger systems integration: the impact on IS capabilities", *Info. Management*, (October), pp. 205–212.

Rogers, A., (1976), "Price Formation in hotels", *Hotel Catering, and Institutional Management Review*, pp. 227-237.

Romney, M., and Steinbart, P., (2002), "Accounting Information Systems", *Prentice Hall*.

Roodhooft, F., and Warlop, L., (1999), "On the role of sunk cost and asset specificity in outsourcing decisions", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 24, No. 4, pp. 363-369.

Ross, D., and Johns, N., (1997), "Yield management in hospitality SMEs", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 66-69.

Ross, J., and Vitale, M., (2000), "The ERP revolution: Surviving vs. thriving", *Information Systems Frontiers*, Vol. 2, No.2, pp. 233-241.

Russo. J., (1990), "Variances analysis: evaluation hotel room sales", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 31, No.4, pp. 60-65.

Rusth D., και Lefefer, M., (1988), "International profit planning", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 29, No. 3, pp. 68-76.

Rusth, D., (1990), "Hotel budgeting in a multinational environment: result of a pilot study", *Hospitality Research Journal*, Vol. 14, No. 2, pp. 217-222.

Rusth, D., and Lefefer, M., (1988), "International profit planning", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 29, No. 3, pp. 68-76.

Saraph, J. V., Benson, P. G., and Schroeder, R. G., (1989), "An Instrument for Measuring the Critical Factors of Quality Management", *Decision Sciences*, Vol. 20, No.4, pp. 810-829.

Scapens, R. W., Turley, S., Burns, J., Joseph, N., Lewis, L. and Southworth, A., (1996), "External Reporting and Management Decisions", London, CIMA Publications.

Scapens, R., and Jazayeri, M., (2003), "ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note", *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 201-233.

Schildbach, T., (1997). "Cost Accounting in Germany", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 3, pp. 261-276.

Schmidagal, R., (1998a), "The new lodging scoreboards; the USALI focus: Departmental statements", *The Bottomline*, Vol.13, No.6, pp. 18-26.

Schmidgall, R., (1988b), "The twelve financial ratios general managers use most", *Lodgings*, pp.52-54.

Schmidgall, R., (1995), "Hospitality Industry Management Accounting", The Educational Institute of American Hotel and Motel Association, East Lansing, MI

Schmidgall, R., (1996), "Hospitality Industry Managerial Accounting", Educational Institute of American Hotel and Motel Association, East Lansing, MI.

Schmidgall, R., and Ninemeier, J., (1987), "Budgeting in hotel chains: coordination and control", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 28, No. 4, pp. 79-84.

Schmidgall, R., and Ninemeier, J., (1989), Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison, *Hospitality Management*, Vol. 8 (1), pp. 35-41.

Schmidgall, R., Geller, A., Illvento, C., (1993) "Financial analysis using the statement of cash flows", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.33, No. 4, pp. 47-53.

Schmidgall, R., Kwanca, F., (1999), "The USALI: its development, function, acceptance and usage", Working paper, University of Delaware and Michigan State University.

Schmidgall, R., Borchgrevink, C., and Begnum, O., (1996), "Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia", *Hospitality Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 189-203.

Seddon, P.B., Staples, S., Patnayakuni, R., and Bowtell, M., (1999), "Dimensions of Information Systems Success," *Communications of the Association for Information Systems*, Vol.2, November, pp 2-39.

Sedona, P., and Yip, S., (1992), "An empirical evaluation of user information satisfaction measures for use with general ledger accounting software", *Journal of Information System*, Vol. 6, No. 1, pp. 75-92.

Shaanan, J., (1997), "Idle sunk cost capacity, entry, and profitability: An empirical study", *Journal of Economics and Business*, Vol.49, No. 3, pp. 267-283.

Shank, J., Govindarajan, V., (1993), "Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage". The Free Press, New York.

Sharma, D., (2002), "The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No.1, pp. 101-130.

Sheridan Titman, S., and Trueman, B., (1986), "Information quality and the valuation of new issues", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No.2 pp.159-172.

Shields, M., (1998), "Management accounting practices in Europe: a perspective from the States", *Management Accounting Research*, Vol.9, No.4, pp. 501-513.

Shiming, D., and Burnett, J., (2002), "Energy use and management in hotels in Hong Kong", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 21, No.4, pp. 371-380.

Sincich, T., (1994), "A course in modern business statistics", Macmillan Publishing Co, New York.

Smith, A., (1997), "Testing the surf: Criteria for evaluation on internet information resources", *Access Computer System Review*, Vol. 8, No.1, pp. 1-15.

Smith, E., and Sudit, E., (1995), "Management Accounting", International Publishing Co.

Smith, M., and Dikolli, S., (1995). "Customer profitability analysis: an activity-based costing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10, No. 7. pp. 3-7.

Sorensen, P., and Israelsen, P., (1994), "The diffusion on modern cost management techniques in Danish manufacturing companies", *The European Accounting Review*, Vol. 10, No.2, pp. 257-289.

Sorter, G., (1991), "An events approach to basic accounting theory", In B.C. Williams and B. J. Spaul (editors). *I.T. and Accounting: The Impact of Information Technology*. London: Chapman & Hall, pp. 149-158.

Sorter, G., (1991), "An events approach to basic accounting theory", In B.C. Williams and B. J. Spaul (editors). *I.T. and Accounting: The Impact of Information Technology*. London: Chapman & Hall, pp. 149-158.

Stamp, E., (1982), "First steps towards a British conceptual framework", *Accountancy*, Vol. 93, March, pp. 123-30.

Stanga, K.G., (1980), "The relationship between relevance and reliability: some empirical results", *Accounting and Business Research*, Winter, pp. 29-39.

Staples, D., Wong, I., and Seddon, P., (2002), "Having expectations of information systems benefits that match received benefits: does it really matter?", *Information and Management*, Vol. 40, No.2, pp. 115-131.

Stipanuk, D., (2001), "Energy management in 2001 and beyond: operational options that reduce use and cost", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.42, No.3, pp. 57-70.

Swenson, D., (1995), "The benefits of activity based cost management to the manufacturing industry", *Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 2, pp. 167-180.

Swenson, G., (1997), "Best practices in ABM", *The Journal of Cost Management*, Vol. 10, No. 1, pp. 6-14.

Szajna, B., and Scamell, R., (1993), "The effects of information system user expectations on their performance and perceptions", *MIS Quarterly*, Vol. 17, No. 4, pp. 493-514.

Tabachnick, B.G., and Fidell, L.S., (1996), "Using Multivariate Statistics", NY: HarperCollins.

Tabachnick, B.G., and. Fidell, L. S.,(2001), "Using multivariate statistics", NY: Allyn and Bacon.

Teare, R., (1996). "Hospitality operations: patterns in management, service improvement", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 8, No. 7, pp. 63-74.

Teng, J.T.C., Cheon, M.J., and Grover, V., (1995), "Decisions to outsource information systems functions: testing a strategy-theoretic discrepancy model." *Dec. Science*, Vol. 26, No.1, pp. 75–103.

Theunisse, H., (1992), "Cost accounting: theory and practice – the current state in Belgium", paper presented to the EIASM workshop on Cost Accounting in Europe, Brussels, Belgium.

Titman, S., and Trueman, B., (1986), "Information quality and the valuation of new issues", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No.2 pp.159-172.

Typanski, R.E., (1999), "Creating an effective information environment", *Information Systems Management*, (Spring), pp.32–40.

Upchurch, R., Ellis, T., and Seo, J., (2002), "Revenue management underpinnings", *Hospitality Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 67-83.

Venieris, G., (1996), "Management accounting in practice: a companies' profile", in Gaturri and Riccaboni, *Management Control and National culture: a comparative survey in Mediterranean area*. Padova: CEDAM.

Venieris, G., Koen, S., Kaimenaki, E., (2003), "ABC in Greece: Adopters, Deniers and Supporters", www.aueb.gr.

Verrecchia, R. (1999), "Information quality and discretionary disclosure", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 12, No. 4, pp.365-380.

Virtanen K., and Malmi T., (1996). "Drivers on management accounting, in Finland", in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.

Wagle, D., (1998), "The case of ERP systems", *McKinsey Quarterly*, Vol. 2, No. 2, pp. 130-138.

Wang, R.Y., Strong, D.M., (1996), "Beyond accuracy: what data quality means to data consumers. *J. Management. Information Systems* (Spring), pp. 5-34.

Ward, K., Hewson, W., and Strikathan, S., (1992), "Accounting for the competition", *Management Accounting*, Vol 70, No. 1. pp. 19-20.

Weitz, K.A., Smith, J.K., Warren, J.L., (1994), "Developing a decision support tool for life-cycle cost assessments", *Total Quality Environment*, Management. (Autumn), pp. 23-36.

Welch, J.E., (1997), "The information age: finally", *Executive Speeches* (August-September), pp.5-6.

Welker, B., and Magner, N., (1994), "The effects of differential perceptions of formal budgetary procedures of effective employee responses", *British Accounting Review*, Vol. 26, pp. 27-41.

Whang, S., Gilland, W., Lee, H., (1995), "Information flows in manufacturing under SAP R/3", Stanford University Graduate School of Business Case OIT-13.

Wijeyesinghe, B., (1993), "Breaking Even", *Hospitality*, June, pp. 16-17.

Wilkinson, J., and Cerullo, M., (1997), *Accounting Information Systems*, John Willey and sons inc, Canada.

Williams, J., and Seaman, A., (2002a), "Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 4, pp. 419-445.

Williams, J., and Seaman, A., (2002b), "Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, No. 4, pp. 443-460.

Wright, R.E., (1995), "Logistic regression" in L.G. Grimm & P.R. Yarnold, eds.

Yoshikawa, T., (1989), "Japanese management accounting: a survey", *Management Accounting (UK)*, November, pp. 20-30.

Yost, J., and Rash, R., (2000), "Optimal warranty arrangements for the design of accounting information systems", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, No. 1, pp. 135-152.

Yu, S., and Neter, J. (1973), "A Stochastic Model of the Internal Control System," *Journal of Accounting Research*, Vol.1, No.3, 1973, pp. 273-295.

Zimmerman, J., (1995), *Accounting for decision making and control*. Chicago. Irwin.

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αγγελής, Β., (1997), “Ειδικά Θέματα Ποσοτικής Ανάλυσης Ι”, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.

Αγγελής, Β., (1995), “Στατιστική Α”, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.

Βαρβάκης, Κ., (1992), “Η Αναλυτική Λογιστική: Το Σύστημα της Συλλειτουργίας”, Αθήνα.

Βαρβάκης, Κ., (1998) “Η Αναλυτική Λογιστική: Το Σύστημα της Αυτονομίας” Αθήνα.

Βαρβάκης, Κ. (2001), “Το Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις”, Αθήνα.

Βαρβάκης, Κ., (2003), “Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση”, Αθήνα.

Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ., Κωλέτση, Μ., (2003), “Λογιστική Κόστους”, ΠΙ Publishing, Αθήνα.

Βενιέρης, Γ., (2004), “Λογιστική Κόστους”, ΠΙ Publishing, Αθήνα.

Γρηγοράκος, Θ., (2000), “Ανάλυση και ερμηνεία του Ε.ΓΛΣ”, Εκδόσεις Σακούλα, Αθήνα.

Δερβιτσιώτης Κ., (1974), “Συστήματα Παραγωγής”, Αθήνα.

Δημητριάδη, Ζ., (1999), “Μεθοδολογία επιχειρηματικής έρευνας”, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.

Δημητριάδης Ε., (2003), “Στατιστικές Εφαρμογές με SPSS”, Εκδόσεις Κριτική.

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση 1189/1989.

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση 209/2146/1996.

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση 209/2146/1996.

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση 270/1996.

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση, 209/2146/1996

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥΛ), γνωμάτευση, 219/2184/1994.

Ζαχαροπούλου, Χ., (1992), “Στατιστικοί Μέθοδοι – Εφαρμογές”, Θεσσαλονίκη.

ICAP ΑΕ, (1999), “Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”, Αθήνα.

ICAP ΑΕ, (2001), “Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”, Αθήνα.

ICAP ΑΕ, (2002), “Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”, Αθήνα.

Καζαντζής, Χ., και Σώρρος, Ι., (2005), “Προβλήματα και Εφαρμογές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής”, Πειραιάς.

Κουρεμένος, Α., (1996), “Έρευνα Μάρκετινγκ”, Πανεπιστημιακές σημειώσεις.

Μακράκης, Β., (2001), “Ανάλυση δεδομένων στην Επιστημονική έρευνα με τη χρήση του SPSS”, Εκδόσεις Gutenberg.

Νικολάου, Α., (1999), “Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα”, Τόμος Α', Εκδόσεις Μπένος, Αθήνα.

Οικονόμου, Γ., και Γεωργόπουλος, Ν., (1995), “Πληροφοριακά Συστήματα για Διοίκηση Επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Μπένος, Αθήνα.

Πάγγιος, Ι., (1993), “Θεωρία Κόστους Ι και ΙΙ”, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Παπαδημητρίου, Δ., (1970), “Βιομηχανικός Λογισμός”, Αθήνα.

Σακέλης, Ε., (1997), “Η ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ σε μηνιαία και ετήσια βάση”, Εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς.

Σιάρδος Γ., (2002), “Μέθοδοι πολυμεταβλητής στατιστικής ανάλυσης”, Εκδόσεις Ζήτα, Θεσσαλονίκη.

Σπαθής, Χ., (1996), “Τμηματικές καταστάσεις, θεωρητική ανάλυση και εμπειρική προσέγγιση στις ελληνικές επιχειρήσεις”, Διδακτορική Διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.

Σταθακόπουλος, Β., (2001), “Μέθοδοι έρευνας αγοράς”, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Τσάντας, Ν., Μουσιάδης, Χ., Μπαγιάτης, Ν., Χατζηπαντελής, Θ., (1999), “Ανάλυση Δεδομένων με τη βοήθεια στατιστικών πακέτων”, Εκδόσεις Ζήση, Αθήνα.

Φιλίας, Β., (1977), “Εισαγωγή στη μεθοδολογία and στις τεχνικές των κοινωνικών επιστημών”, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα.

Χυτήρης, Λ., (1995), “Το μάνατζμεντ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Intebooks, Αθήνα.

Παράρτημα 1: Πίνακες Συνάφειας

Crosstab

			Γεωγραφικό Διαμέρισμα		Σύνολο
			Περιοχές με χαμηλότερη τουριστική ζήτηση	Περιοχές με υψηλότερη τουριστική ζήτηση	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	32	44	76
		Αναμ. Συχνότητες	32,7	43,3	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	42,1%	57,9%	100,0%
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	11	13	24
		Αναμ. Συχνότητες	10,3	13,7	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	45,8%	54,2%	100,0%
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	43	57	100
		Αναμ. Συχνότητες	43,0	57,0	100,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	43,0%	57,0%	100,0%
		% μέσα σε διαμέρισμα	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Τύπος επιχείρησης			Σύνολο
			Ιδιωτική Επιχείρηση	Μέλος σε εθνική αλυσίδα	Μέλος σε πολυεθνική αλυσίδα	
παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	49	16	11	76
		Αναμ. Συχνότητες	40,3	22,8	12,9	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	64,5%	21,1%	14,5%	100,0%
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	8,7	-6,8	-1,9	24
		Αναμ. Συχνότητες	4	14	6	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	92,5%	53,3%	64,7%	100,0%
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	53	30	17	100
		Αναμ. Συχνότητες	53,0	30,0	17,0	100,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	53,0%	30,0%	17,0%	100,0%
		% μέσα σε τύπο επιχείρησης	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Πίνακας Συνάφειας (Crosstab)

			Κύκλος εργασιών		Σύνολο
			Υψηλός Κύκλος Εργασιών	Χαμηλός Κύκλος Εργασιών	
Παραγωγή Χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	15	61	76
		Αναμ. Συχνότητες	19,8	56,2	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα πληροφοριών	19,7%	80,3%	100,0%
		% μέσα σε κύκλο εργασιών	57,7%	82,4%	76,0%
		Υπόλοιπα	-4,8	4,8	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	11	13	24
		Αναμ. Συχνότητες	6,2	17,8	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα πληροφοριών	45,8%	54,2%	100,0%
		% μέσα σε κύκλο εργασιών	42,3%	17,6%	24,0%
		Υπόλοιπα	4,8	-4,8	
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	26	74	100
		Αναμ. Συχνότητες	26,0	74,0	100,0
		% μέσα σε χρησιμότητα πληροφοριών	26,0%	74,0%	100,0%
		% μέσα σε κύκλο εργασιών	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			ERP		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Αξιοπιστία και Επικαιρότητα Πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	68	8	76
		Αναμ. Συχνότητες	64,6	11,4	76,0
		% μέσα σε αξιοπιστία - επικαιρότητα	89,5%	10,5%	100,0%
		% μέσα σε ERP	80,0%	53,3%	76,0%
		Υπόλοιπα	3,4	-3,4	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	17	7	24
		Αναμ. Συχνότητες	20,4	3,6	24,0
		% μέσα σε αξιοπιστία - επικαιρότητα	70,8%	29,2%	100,0%
		% μέσα σε ERP	20,0%	46,7%	24,0%
		Υπόλοιπα	-3,4	3,4	
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	85	15	100
		Αναμ. Συχνότητες	85,0	15,0	100,0
		% μέσα σε αξιοπιστία - επικαιρότητα	85,0%	15,0%	100,0%
		% μέσα σε ERP	100,0%	100,0%	100,0%

			Εσωτερικός Έλεγχος		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρ. Συχνότητες	67	9	76
		Αν. Συχνότητες	65,4	10,6	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	88,2%	11,8%	100,0%
		% μέσα σε εσ. έλεγχο	77,9%	64,3%	76,0%
		Residual	1,6	-1,6	
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	19	5	24
		Αν. Συχνότητες	20,6	3,4	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	79,2%	20,8%	100,0%
% μέσα σε εσ. έλεγχο		22,1%	35,7%	24,0%	
	Residual	-1,6	1,6		
Σύνολο		Παρ. Συχνότητες	86	14	100
		Αν. Συχνότητες	86,0	14,0	100,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	86,0%	14,0%	100,0%
		% μέσα σε εσ. έλεγχο	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Στρατηγική			Σύνολο
			Ηγεσία Κόστους	Διαφοροποίηση	Εστίαση	
Παραγωγή Χρήσιμων Πληροφοριών	Όχι	Παρ. Συχνότητες	16	49	11	76
		Αν. Συχνότητες	27,4	40,3	8,4	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	21,1%	64,5%	14,5%	100,0%
		Υπόλοιπα	-11,4	8,7	2,6	
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	20	4	0	24
		Αν. Συχνότητες	8,6	12,7	2,6	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	83,3%	16,7%	,0%	100,0%
		Υπόλοιπα	11,4	-8,7	-2,6	
Σύνολο		Παρ. Συχνότητες	36	53	11	100
		Αν. Συχνότητες	36,0	53,0	11,0	100,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	36,0%	53,0%	11,0%	100,0%

Crosstab

			Αριθμός Στελεχών Οικονομικής Διευθυνσης			Σύνολο
			Μικρός	Μεσαίος	Μεγάλος	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	40	22	14	76
		Αναμ. Συχνότητες	34,2	21,3	20,5	76,0
		% μέσα χρησιμότητα	52,6%	28,9%	18,4%	100,0%
		% μέσα σε στελέχη οικ. διευθυνσης	88,9%	78,6%	51,9%	76,0%
		Υπόλοιπα	5,8	,7	-6,5	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	5	6	13	24
		Αναμ. Συχνότητες	10,8	6,7	6,5	24,0
		% μέσα χρησιμότητα	20,8%	25,0%	54,2%	100,0%
		% μέσα σε στελέχη οικ. διευθυνσης	11,1%	21,4%	48,1%	24,0%
		Υπόλοιπα	-5,8	-,7	6,5	
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	45	28	27	100
		Αναμ. Συχνότητες	45,0	28,0	27,0	100,0
		% μέσα χρησιμότητα	45,0%	28,0%	27,0%	100,0%
		% μέσα σε στελέχη οικ. διευθυνσης	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Κέντρα εσόδων		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρ. Συχνότητες	27	49	76
		Αν. Συχνότητες	25,8	50,2	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	35,5%	64,5%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα εσόδων	79,4%	74,2%	76,0%
		Υπόλοιπα	1,2	-1,2	
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	7	17	24
		Αν. Συχνότητες	8,2	15,8	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	29,2%	70,8%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα εσόδων	20,6%	25,8%	24,0%
		Υπόλοιπα	-1,2	1,2	
Σύνολο		Παρ. Συχνότητες	34	66	100
		Αν. Συχνότητες	34,0	66,0	100,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	34,0%	66,0%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα εσόδων	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Δυναμικότητα σε κλίνες		Σύνολο
			Χαμηλή	Υψηλή	
Παραγωγή Χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	24	52	76
		Αναμ. Συχνότητες	23,6	52,4	76,0
		% μέσα Χρησιμότητα πληροφοριών	31,6%	68,4%	100,0%
		% μέσα σε δυναμικότητα Υπόλοιπα	77,4%	75,4%	76,0%
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	7	17	24
		Αναμ. Συχνότητες	7,4	16,6	24,0
		% μέσα Χρησιμότητα πληροφοριών	29,2%	70,8%	100,0%
		% μέσα σε δυναμικότητα Υπόλοιπα	22,6%	24,6%	24,0%
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	31	69	100
		Αναμ. Συχνότητες	31,0	69,0	100,0
		% μέσα Χρησιμότητα πληροφοριών	31,0%	69,0%	100,0%
		% μέσα σε δυναμικότητα	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Κέντρα Κόστους		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρ. Συχνότητες	40	36	76
		Αν. Συχνότητες	41,8	34,2	76,0
		% μέσα σε σε χρησιμότητα	52,6%	47,4%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα κόστους	72,7%	80,0%	76,0%
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	15	9	24
		Αν. Συχνότητες	13,2	10,8	24,0
		% μέσα σε σε χρησιμότητα	62,5%	37,5%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα κόστους	27,3%	20,0%	24,0%
Σύνολο		Παρ. Συχνότητες	55	45	100
		Αν. Συχνότητες	55,0	45,0	100,0
		% μέσα σε σε χρησιμότητα	55,0%	45,0%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα κόστους	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Υποστηρίξεις		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρ. Συχνότητες	67	9	76
		Αν. Συχνότητες	56,2	19,8	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	88,2%	11,8%	100,0%
		% μέσα σε τμήματα υποστηρίξης	90,5%	34,6%	76,0%
		Υπόλοιπα	10,8	-10,8	
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	7	17	24
		Αν. Συχνότητες	17,8	6,2	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	29,2%	70,8%	100,0%
		% μέσα σε τμήματα υποστηρίξης	9,5%	65,4%	24,0%
		Υπόλοιπα	-10,8	10,8	
Σύνολο	Παρ. Συχνότητες	74	26	100	
	Αν. Συχνότητες	74,0	26,0	100,0	
	% μέσα σε χρησιμότητα	74,0%	26,0%	100,0%	
	% μέσα σε τμήματα υποστηρίξης	100,0%	100,0%	100,0%	
	Υπόλοιπα				

Crosstab

			Κέντρα Κέρδους		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρ. Συχνότητες	9	67	76
		Παρ. Συχνότητες	9,9	66,1	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	11,8%	88,2%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα κερδους	69,2%	77,0%	76,0%
		Υπόλοιπα	-,9	,9	
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	4	20	24
		Παρ. Συχνότητες	3,1	20,9	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	16,7%	83,3%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα κερδους	30,8%	23,0%	24,0%
		Υπόλοιπα	,9	-,9	
Σύνολο	Παρ. Συχνότητες	13	87	100	
	Παρ. Συχνότητες	13,0	87,0	100,0	
	% μέσα σε χρησιμότητα	13,0%	87,0%	100,0%	
	% μέσα σε κέντρα κερδους	100,0%	100,0%	100,0%	
	Υπόλοιπα				

Crosstab

			Κέντρα επένδυσης		Σύνολο
			Οχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Οχι	Παρ. Συχνότητες	71	5	76
		Αν. Συχνότητες	65,4	10,6	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	93,4%	6,6%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα επένδυσης	82,6%	35,7%	76,0%
		Υπολοιπα	5,6	-5,6	
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	15	9	24
		Αν. Συχνότητες	20,6	3,4	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	62,5%	37,5%	100,0%
		% μέσα σε κέντρα επένδυσης	17,4%	64,3%	24,0%
		Υπολοιπα	-5,6	5,6	
Σύνολο	Παρ. Συχνότητες	86	14	100	
	Αν. Συχνότητες	86,0	14,0	100,0	
	% μέσα σε χρησιμότητα	86,0%	14,0%	100,0%	
	% μέσα σε κέντρα επένδυσης	100,0%	100,0%	100,0%	

Πίνακας Συνάφειας

			Αριθμός κέντρων κέρδους		Σύνολο
			έως 7	πάνω από 7	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Οχι	Παρ. Συχνότητες	50	26	76
		Αν. Συχνότητες	42,6	33,4	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	65,8%	34,2%	100,0%
		% μέσα σε αρ. κεν. κέρδους	89,3%	59,1%	76,0%
		Υπόλοιπα	7,4	-7,4	
	Ναι	Παρ. Συχνότητες	6	18	24
		Αν. Συχνότητες	13,4	10,6	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	25,0%	75,0%	100,0%
		% μέσα σε αρ. κεν. κέρδους	10,7%	40,9%	24,0%
		Υπόλοιπα	-7,4	7,4	
Σύνολο	Παρ. Συχνότητες	56	44	100	
	Αν. Συχνότητες	56,0	44,0	100,0	
	% μέσα σε χρησιμότητα	56,0%	44,0%	100,0%	
	% μέσα σε αρ. κεν. κέρδους	100,0%	100,0%	100,0%	

Crosstab

			Άμεση Κοστολόγηση		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	62	14	76
		Αναμ. Συχνότητες	50,2	25,8	76,0
		% μέσα παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	81,6%	18,4%	100,0%
		% μέσα σε άμεση κοστολόγηση	93,9%	41,2%	76,0%
		Υπόλοιπα	11,8	-11,8	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	4	20	24
		Αναμ. Συχνότητες	15,8	8,2	24,0
		% μέσα παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	16,7%	83,3%	100,0%
		% μέσα σε άμεση κοστολόγηση	6,1%	58,8%	24,0%
		Υπόλοιπα	-11,8	11,8	
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	66	34	100
		Αναμ. Συχνότητες	66,0	34,0	100,0
		% μέσα παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	66,0%	34,0%	100,0%
		% μέσα σε άμεση κοστολόγηση	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			ABC		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	34	0	34
		Αναμ. Συχνότητες	32,2	1,8	34,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	100,0%	,0%	100,0%
		% μέσα σε ABC	61,8%	,0%	58,6%
		Υπόλοιπα	1,8	-1,8	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	21	3	24
		Αναμ. Συχνότητες	22,8	1,2	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	87,5%	12,5%	100,0%
		% μέσα σε ABC	38,2%	100,0%	41,4%
		Υπόλοιπα	-1,8	1,8	
Σύνολο		Παρατ. Συχνότητες	55	3	58
		Αναμ. Συχνότητες	55,0	3,0	58,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	94,8%	5,2%	100,0%
		% μέσα σε ABC	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Ενδιάμεσες Λογιστικές Καταστάσεις		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή Χρήσιμων Πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	58	18	76
		Αναμ. Συχνότητες	47,1	28,9	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	76,3%	23,7%	100,0%
	Ναι	% μέσα σε ενδ. λογ.καταστάσεις	93,5%	47,4%	76,0%
		Υπόλοιπα	10,9	-10,9	
		Παρατ. Συχνότητες	4	20	24
Σύνολο	Όχι	Αναμ. Συχνότητες	14,9	9,1	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	16,7%	83,3%	100,0%
		% μέσα σε ενδ. λογ.καταστάσεις	6,5%	52,6%	24,0%
	Ναι	Υπόλοιπα	-10,9	10,9	
		Παρατ. Συχνότητες	62	38	100
		Αναμ. Συχνότητες	62,0	38,0	100,0
Σύνολο		% μέσα σε χρησιμότητα	62,0%	38,0%	100,0%
		% μέσα σε ενδ. λογ.καταστάσεις	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Σύστημα Προυπολογιστικού ελέγχου		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων Πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	40	36	76
		Αναμ. Συχνότητες	33,4	42,6	76,0
		% μέσα σε παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	52,6%	47,4%	100,0%
	Ναι	% μέσα σε συστ. προϋπολογιστικού ελέγχου	90,9%	64,3%	76,0%
		Υπόλοιπα	6,6	-6,6	
		Παρατ. Συχνότητες	4	20	24
Σύνολο	Όχι	Αναμ. Συχνότητες	10,6	13,4	24,0
		% μέσα σε παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	16,7%	83,3%	100,0%
		% μέσα σε συστ. προϋπολογιστικού ελέγχου	9,1%	35,7%	24,0%
	Ναι	Υπόλοιπα	-6,6	6,6	
		Παρατ. Συχνότητες	44	56	100
		Αναμ. Συχνότητες	44,0	56,0	100,0
Σύνολο		% μέσα σε παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	44,0%	56,0%	100,0%
		% μέσα σε συστ. προϋπολογιστικού ελέγχου	100,0%	100,0%	100,0%

Crosstab

			Δείκτες Εσόδων		Σύνολο
			Οχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Οχι	Παρατ. Συχνότητες	2	74	76
		Αναμ. Συχνότητες	3,0	73,0	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	2,6%	97,4%	100,0%
		% μέσα σε δείκτες εσόδων	50,0%	77,1%	76,0%
		Υπόλοιπο	-1,0	1,0	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	2	22	24
		Αναμ. Συχνότητες	1,0	23,0	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	8,3%	91,7%	100,0%
		% μέσα σε δείκτες εσόδων	50,0%	22,9%	24,0%
		Υπόλοιπο	1,0	-1,0	
Σύνολο	Παρατ. Συχνότητες	4	96	100	
	Αναμ. Συχνότητες	4,0	96,0	100,0	
	% μέσα σε χρησιμότητα	4,0%	96,0%	100,0%	
	% μέσα σε δείκτες εσόδων	100,0%	100,0%	100,0%	

Crosstab

			Δείκτες Κόστους		Σύνολο
			Οχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Οχι	Παρατ. Συχνότητες	49	27	76
		Αναμ. Συχνότητες	37,2	38,8	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	64,5%	35,5%	100,0%
		% μέσα σε δείκτες κόστους	100,0%	52,9%	76,0%
		Υπόλοιπα	11,8	-11,8	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	0	24	24
		Αναμ. Συχνότητες	11,8	12,2	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	,0%	100,0%	100,0%
		% μέσα σε δείκτες κόστους	,0%	47,1%	24,0%
		Υπόλοιπα	-11,8	11,8	
Σύνολο	Παρατ. Συχνότητες	49	51	100	
	Αναμ. Συχνότητες	49,0	51,0	100,0	
	% μέσα σε χρησιμότητα	49,0%	51,0%	100,0%	
	% μέσα σε δείκτες κόστους	100,0%	100,0%	100,0%	

Crosstab

			Δείκτες Κέρδους		Σύνολο
			Όχι	Ναι	
Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	Όχι	Παρατ. Συχνότητες	56	20	76
		Αναμ. Συχνότητες	47,1	28,9	76,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	73,7%	26,3%	100,0%
		% μέσα σε δείκτες κέρδους	90,3%	52,6%	76,0%
		Υπόλοιπα	8,9	-8,9	
	Ναι	Παρατ. Συχνότητες	6	18	24
		Αναμ. Συχνότητες	14,9	9,1	24,0
		% μέσα σε χρησιμότητα	25,0%	75,0%	100,0%
		% μέσα σε δείκτες κέρδους	9,7%	47,4%	24,0%
		Υπόλοιπα	-8,9	8,9	
Σύνολο	Παρατ. Συχνότητες	62	38	100	
	Αναμ. Συχνότητες	62,0	38,0	100,0	
	% μέσα σε χρησιμότητα	62,0%	38,0%	100,0%	
	% μέσα σε δείκτες κέρδους	100,0%	100,0%	100,0%	

Παράτημα 2: Λογιστική παλινδρόμηση

Case Processing Summary

Unweighted Cases ^a		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	100	100,0
	Missing Cases	0	,0
	Total	100	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		100	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding

Original Value	Internal Value
οχι	0
ναι	1

Block 0: Beginning Block

Classification Table^{a,b}

Observed			Predicted		
			Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών		Percentage Correct
			οχι	ναι	
Step 0	Παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών	οχι	76	0	100,0
		ναι	24	0	,0
Overall Percentage					76,0

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-1,153	,234	24,235	1	,000	,316

Variables not in the Equation

			Score	df	Sig.
Step 0	Variables	COFACT	34,556	1	,000
		DEC	21,019	1	,000
		BENEF	15,779	1	,000
Overall Statistics			41,123	3	,000

Block 1: Method = Forward Stepwise (Wald)

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	36,830	1	,000
	Block	36,830	1	,000
	Model	36,830	1	,000
Step 2	Step	8,793	1	,003
	Block	45,623	2	,000
	Model	45,623	2	,000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	73,386	,308	,461
2	64,593	,366	,549

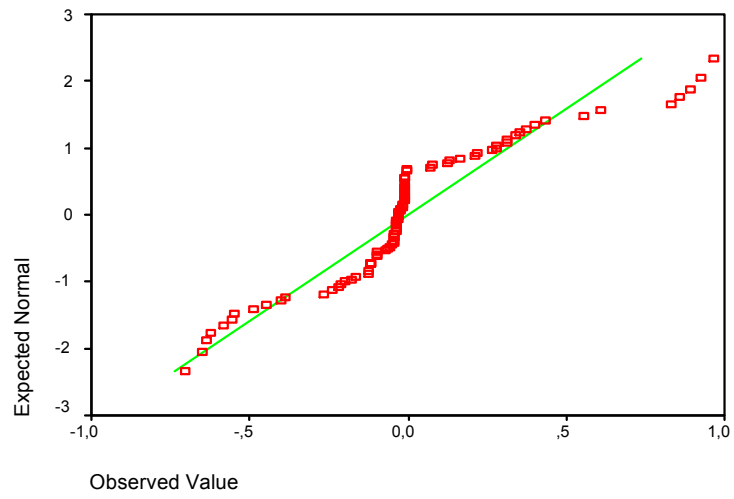
Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a	COFACT	1,728	,363	22,706	1	,000	5,628
	Constant	-1,722	,357	23,300	1	,000	,179
Step 2 ^b	COFACT	1,573	,378	17,290	1	,000	4,822
	DEC	,906	,318	8,122	1	,004	2,475
	Constant	-2,046	,440	21,594	1	,000	,129

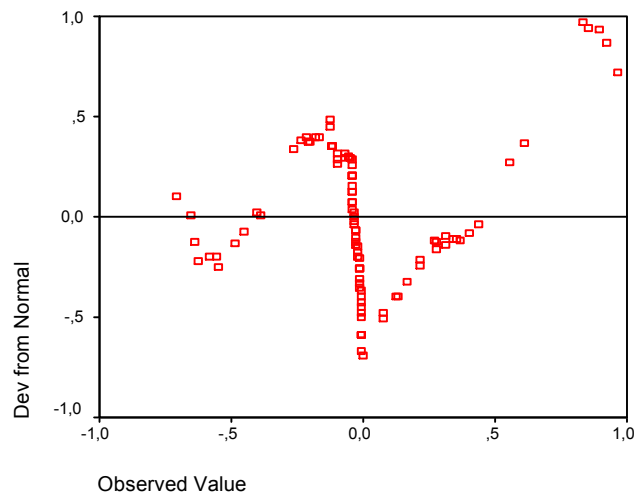
a. Variable(s) entered on step 1: COFACT.

b. Variable(s) entered on step 2: DEC.

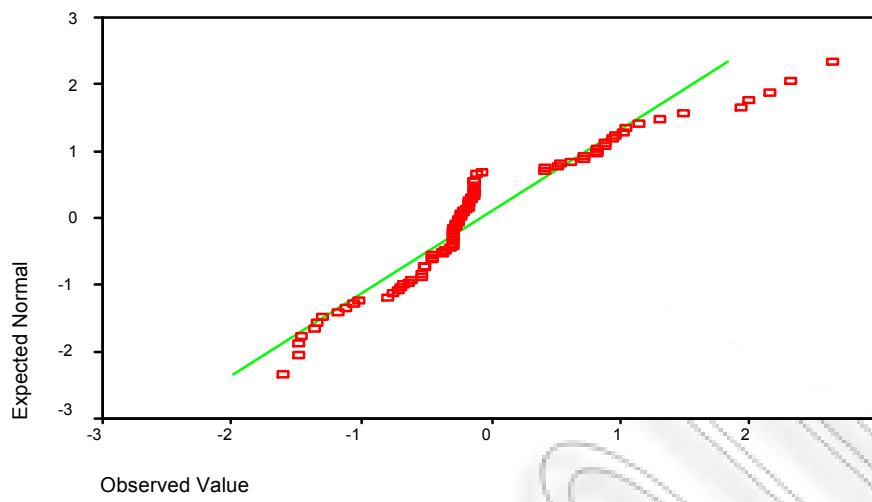
Normal Q-Q Plot of Difference between observed ar



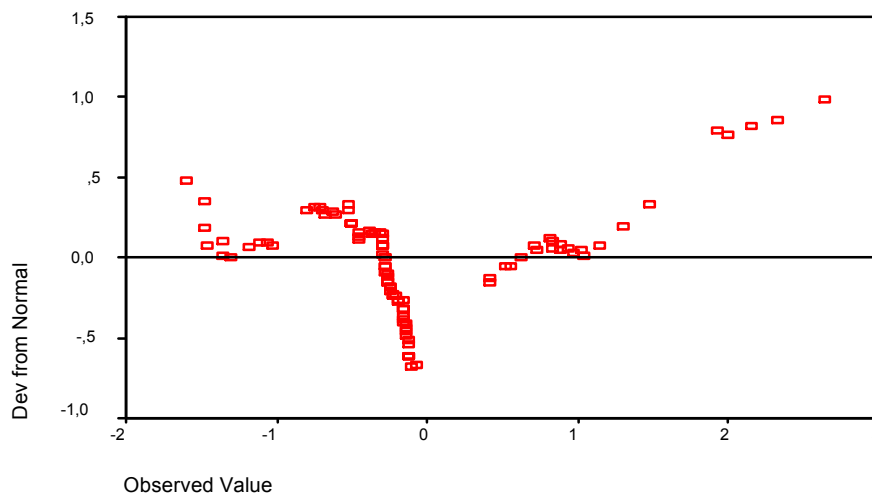
Detrended Normal Q-Q Plot of Difference b



Normal Q-Q Plot of Standard residual



Detrended Normal Q-Q Plot of Standard residual



Παράρτημα 3: Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην ποσοτική έρευνα.

ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (ΕΠΩΝΥΜΙΑ)	ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΣΤΟ SPSS
ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΑΕ	ATHENS HILTON	1
ΑΘΗΝΑΙΟΝ	INTERCONTINENTAL	2
ΓΕΚΕ	PRESIDENT	3
ΧΑΝΔΡΗ ΑΕ	METROPOLITAN, CHIOS CHANDRIS, CORFU CHANDRIS	4
ΒΑΡΝΙΜΑ	ATHENS PLAZA	5
ΑΚΟΥΡ ΟΤΕΛΣ	SOFITEL AIRPORT HOTEL	6
ΔΙΒΑΝΗ ΑΞΤΕ	DIVANI PALACE AKROPOLIS	7
ΛΑΜΨΑ	GRANDE BRETANGE	8
ΑΤΤΙΚΟΣ ΟΥΡΑΝΟΣ	ZAFOLIA	9
ΝΟΒΟΤΕΛ	NOVOTEL ATHENS	10
ΑΣΤΥ	ATHENS LEDRA MARRIOT	11
ΤΟΥΡ ΞΕΝ ΑΕ	ESPERIA PALACE	12
ΜΑΝΤΖΑΒΕΛΑΚΗΣ	SAINT GEORGE LYCABETTOUS	13
ΜΟΥΣΑΜΑ	ATHENS HOLIDAY IN, HOLIDAY INN SUITES	14
ΜΕΔΙΤΕΡΡΑΝΝΕ	CLUB MED GRECOLIMANO, CLUB MED ISPIS, CLUB MED KEFALOS, GOLDEN COAST ATENIA, MARE NOSTRUM	15
ΒΑΡΔΗ	PENTELIKON	16
MARGI	THE MARGI	17
ΡΕΞΤΕ	CALYPSO PALACE, IBISCUS	18
ΚΑΣΤΡΑΚΙ	PEGASOS BEACH	19
ΛΑΝΔΑ	RODIAN AMATHUS HOTEL	20
ΣΑΝΓΟΥΙΓΚ	SUNWING RESORTS	21
ΜΗΤΣΗΣ ΑΕ	GRAND HOTEL, NORIDA BEACH, RINELA BEACH, RHODES MARIS, SUMMER PALACE, RHODES VILLAGE, FAMILY BEACH	22
ΜΗΤΣΗΣ ΞΕΝ ΕΛ. ΑΕ	PETIT HOTEL, RAMIRA BEACH	23
ΔΑΙΔΑΛΟΣ	ROBINSON CLUB DAIDALOS	24
ΡΟΔΟΣ	GOLDEN BEACH	25
ΚΟΛΟΣΣΟΣ	COLOSSOS BEACH	26
ΚΑΜΠΟΥΡΑΚΗΣ	MEDITERANNEAN	27
ΡΟΔΟΣ ΠΑΛΑΣ	RODOS PALACE	28
ΔΙΑΚΟΜΙΧΑΛΗΣ	BLUE SEA, BLUE STAR	29

ΦΑΕΘΩΝ ΑΕ	GRECOTEL ROYAL PALACE	30
ΕΛΛ.ΞΕΝ.ΑΙΓΑΙΟΥ	ELINA, OCEANIS	31
ΤΟΥΡ ΕΠΙΧ ΝΟΤΟΥ	PARADISE VILLAGE	32
ΕΛΤΟΥΡΕ	MIRAMARE WATERLAND	33
ΔΙΟΝΥΣΟΣ	DIONYSOS OCEANIS	34
ΕΣΠΕΡΙΑ	ESPEROS PALACE, ESPEROS VILLAGE, ESPERIDES BEACH, FALIRAKI BEACH	35
ΑΙΘΡΙΟΝ	ATRIUM PALACE	36
ΑΠΟΛΛΩΝ	APPOLO BEACH	37
ΡΕΞΕΚΑ	RHODES PALADIUM	38
ΣΟΥΛΟΥΝΙΑΣ	DORETA BEACH, ALEXΙΑ	39
ΠΑΠΑΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	BLUE BAY	40
ΧΑΤΖΗΛΑΖΑΡΟΥ	RODOS PRINCESS	41
ΣΙΣΙΜΕΞ	KALITHEA MARE PALACE	42
ΣΑΝΗ	SANI BEACH, SANI VILLAGE	43
ΡΑΡ	ALEXANDER, ASTORIA, AGIONISI RESORT, XENIA OURANOUPOLI	44
ΠΟΡΤΟ ΚΑΡΑΣ	MELOTTON, VILLAGE INN, SITHONIA	45
ΗΥΑΤΤ	HYATT REGENCY	46
ΚΑΨΗ ΕΠΙΧ. ΘΕΣ. ΑΕ	CAPSIS, CAPSIS BRISTOL	47
ΚΑΨΗ ΤΟΥΡ. ΣΥΓΚ. ΑΕ	SOFITEL CAPSIS (ΘΕΣ/ΝΙΚΗ), SOFITEL CAPSIS RHODES	48
ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ	KASASNDRA PALACE	49
ΓΕΡΑΚΙΝΑ	GERAKINA BEACH, SITHONIA VILLAGE	50
ΟΛΥΜΠΙΟΣ ΖΕΥΣ	MAKEDONIA PALACE	51
ΣΑΝΤΑ ΜΑΡΙΝΑ	SANTA MARINA	52
ΠΕΤΑΣΟΣ	PETASOS TOWN	53
ΓΚΡΕΚΑΜΕΡ	LOUIS CORFU BEACH	54
ΓΚΡΑΝΤ ΟΤΕΛ	LOUIS GRANT HOTEL	55
ΤΣΑΟΥΣΟΓΛΟΥ	CORFU HOLIDAY PALACE	56
ΔΑΦΝΙΛΑ	GRECOTEL DAFNILA BAY	57
ΦΑΙΑΞ	GRECOTEL CORFU IMPERIAL, GRECOTEL RODOS ROYAL, GRECOTEL PELLA BEACH	58
ΚΟΡΦΟΥ	CORFU PALACE	59
ΕΤ ΤΟΥΡ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	RODA BEACH	60
MARBELA	MARBELLA CORFU	61
ΑΚΤΗ ΜΕΣΟΓΓΗΣ	MESOLLOGI BEACH, BELVEDERE, MARIA HOUSE	62
ΑΚΤΗ ΖΑΚΥΝΘΟΥ	LOUIS ZANTE BEACH	63
ΑΜΑΛΙΑ	AMALIA	64
ΑΝΚΑΡ	THERMAE SYLLA SPA	65
ΜΙΤΣΙΑΚΟΣ	DU LAC	66
ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗΣ	NATASSA	67
ΕΠΤΕΑ	ALDEMAR OLYMBIAN VILLAGE	68
ΔΙΑΚΟΠΑΙ ΕΥΒΟΙΑ	HOLIDAYS IN EVIA	69

ΤΡΙΑ ΑΣΤΕΡΙΑ	PORTO RIO	70
ΑΕΤΕΑ	CANDIA MARIS	71
ΤΕΑΒ	BELLA MARIS, CRETA MARRIS	72
ΗΛΙΟΣ	ELOUNDA BAY, ALOUNDA BEACH	73
ΕΛΟΥΝΤΑ ΑΕ	ELOUNDA MARE, PORTO ELOUNDA MARE	74
ΑΛΝΤΕΜΑΡ	KNOSOS ROYAL VILAGE, CRETEN VILAGE, ROYAL MARE VILLAGE	75
DASKOTELS	GRECOTEL CREATA PALACE, GREACOTEL RITHYMA BEACH, RINA APARTMENS	76
ELGRECO	GRECOTEL EL GRECO	77
ΑΣΗΜΕΝΙΑ ΑΚΤΗ	PILOT BEACH, ROYAL PILOT VILAGE	78
ΑΓΑΠΗ	GRECOTEL AGAPI BEACH	79
ΤΟΥΡ ΤΕΧΝΙΚΗ	GRECOTEL ELOUNDA PALACE	80
ΗΟΤΕΛΛΑΣ	PANTHEON PALACE	81
ΓΙΑΝΙΚΑΚΗΣ	ORION, FODELE	82
ΕΠΑΝΩΜΕΡΙΤΑΚΗΣ	ATHINA PALACE, IRINE	83
ΚΑΛΟΥΤΣΑΚΗΣ	HERSONIKOS PALACE, HERSONIKOS PARK	84
ΚΑΤΕΧΑΚΗΣ	ERY BEACH, ERY VILLAGE	85
ΛΟΥΙΣ	LOUIS CRETA PRINCESS	86
ΧΑΛΚΙΑΔΑΚΗΣ	CACTUS BEACH	87
ΧΕΡΣΟΝΗΣΟΣ	IMPERIAL, ROYAL VELVEDERE	88
ΧΑΠΙΜΑΓΚ	DAMNONI RESORT	89
CANDIA	GRECOTEL CREATA SUN CLUB	90
ΙΤC HELLAS	HELENIC PALACE	91
ΑΙΓΑΙΟΝ	ALEXANDER BEACH	92
ΛΥΤΤΟΣ	ROBINSON CLUB LYTTOS	92
ΑΚΣ	PORTO HELI , ANABEL VILLAGE	93
SUNSTORES	CLUB MARINE PALACE	94
MIRASOL	CANDIA PARK VILLAGE	95
ΒΑΝΤΑΡΑΚΗΣ	MYTHOS PALACE, ELIROS BEACH	96
ΒΑΝΤΑΡΗΣ	VANTARIS BEACH, VANTARIS PALACE	97
ΖΑΜΠΕΤΑΚΗΣ	MARINA	98
ΛΑΜΠΡΙΝΟΣ	SIRENS BEACH	99
ΜΑΝΤΩΝΑΝΑΚΗΣ	KERNOS BEACH	100

Παράρτημα 4: Γενικό πλαίσιο ερωτήσεων ποιοτικής έρευνας σε εμπειρογνώμονες και καθηγητές της Λογιστικής.

1. Ποια είναι τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στην λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου;
2. Ποιοι είναι οι παράγοντες που συμβάλλουν στην παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, δηλαδή πληροφοριών που να συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα ώστε αυτές να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης;

Παράρτημα 5: Συνοδευτική Επιστολή

Προς «.....»

Υπόψη

κ. Οικονομικού Διευθυντή



Πειραιάς.....

Αγαπητέ κύριε,

Θα ήθελα να σας γνωρίσω ότι ο κ. Παυλάτος Οδυσσέας εκπονεί τη διδακτορική του διατριβή υπό την επίπλευση τριμελούς επιτροπής καθηγητών του πανεπιστημίου μας.

Η διατριβή του έχει τον ακόλουθο τίτλο: **«Η παραγωγή χρήσιμων πληροφοριών στα πλαίσια του Λογιστικού – Κοστολογικού Πληροφοριακού Συστήματος: Η περίπτωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων».**

Ο κύριος σκοπός της παρούσας διατριβής είναι η διερεύνηση της χρησιμότητας (ποιότητας) των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται μέσω των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων των επιχειρήσεων. Παράλληλα, στόχος της διατριβής είναι να διερευνήσει την στάση (άποψη) των οικονομικών διευθυντών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, ώστε αυτές να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στη λήψη αποφάσεων καθώς και στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Για την ολοκλήρωση της έρευνας, είναι απαραίτητη η έρευνα σε βάθος των υφιστάμενων συστημάτων συγκέντρωσης και αποθήκευσης των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους σχετικά με το αν αυτά παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες που να έχουν αξία στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης.

Η ξενοδοχειακή σας επιχείρηση, περιλαμβάνεται μέσα στις 154 μεγαλύτερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις του κλάδου (βάσει πωλήσεων), σύμφωνα με την τελευταία κλαδική μελέτη της ICAP και για αυτό ακριβώς το λόγο απευθυνόμαστε σε σας.

Θα θέλαμε να μας βοηθήσετε στην ολοκλήρωση της μελέτης μας με τη συμπλήρωση ενός ερωτηματολογίου στον κύριο και τους επιμέρους στόχους της έρευνας. Για το λόγο αυτό σας αποστέλλουμε ένα αντίγραφο του ερωτηματολογίου και σας παρακαλούμε να το διαβιβάσετε στο στέλεχος της Οικονομικής Διεύθυνσης, το οποίο θεωρείτε αμέσως ή εμμέσως αρμόδιο να ασχοληθεί με τη συμπλήρωση του. Αν βεβαίως, εσείς ο ίδιος επιθυμείτε να συμπληρώσετε το ερωτηματολόγιο θα ήταν εξαιρετικά χρήσιμο και θα προσφέρατε ιδιαίτερες υπηρεσίες για την μεγαλύτερη επιτυχία της έρευνας.

Οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της έρευνας θα σας αποσταλούν αμέσως μετά τη συλλογή και την ανάλυση των απαντήσεων.

Σας ευχαριστούμε από τώρα για το χρόνο και τη συνεργασία σας.

Με εκτίμηση

Πάγγελος Ιωάννης

Αναπληρωτής Καθηγητής

Παράρτημα 6: Ερωτηματολόγιο ποσοτικής έρευνας.

Παρακαλούμε σημειώστε με ✓ το κουτάκι (☐) που αντιστοιχεί στην απάντησή σας!

ΕΝΟΤΗΤΑ 1: Οι ερωτήσεις της ενότητας αυτής αφορούν τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους και των βραχύχρονων αναλυτικών αποτελεσμάτων από την ξενοδοχειακή επιχείρησή.

1 Προσδιορίζετε το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα:

- Εσωλογιστικά
- Εξωλογιστικά
- Δεν προσδιορίζονται

2 Προσδιορίζετε το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, βραχυχρόνια, ήτοι ανά: (Αν δεν προσδιορίζεται το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα βραχυχρόνια, αγνοήστε την ερώτηση)

- Μήνα
- Δίμηνο
- Τρίμηνο
- Εξάμηνο
- Άλλο (Παρακαλώ προσδιορίστε τι;)
-

3 Καταρτίζετε βραχύχρονες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως κτλ);

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

4 Καταρτίζετε βραχύχρονες λογιστικές καταστάσεις ανά: (Αν δεν καταρτίζετε βραχύχρονες λογιστικές καταστάσεις αγνοήστε την ερώτηση)

- Μήνα
- Δίμηνο
- Τρίμηνο
- Εξάμηνο
- Άλλο (Παρακαλώ προσδιορίστε τι;)
-

5 Ποιο σύστημα Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης εφαρμόζετε; (Αν δεν τηρείτε την Αναλυτική Λογιστική, αγνοήστε την ερώτηση)

- Σύστημα της Συλλειτουργίας της Αναλυτικής και της Γενικής Λογιστικής
- Σύστημα της Αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής από τη Γενική Λογιστική (Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ)

ΕΝΟΤΗΤΑ 2: Οι ερωτήσεις της ενότητας αυτής αφορούν την κοστολογική οργάνωση της ξενοδοχειακής επιχείρησης και τη διαδικασία κοστολόγησης που ακολουθεί.

**6 Η ξενοδοχειακή σας επιχείρηση είναι οργανωμένη κοστολογικά σε:
(Μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από μία απάντηση)**

Κέντρα Εσόδων

(λειτουργικές υποδιαιρέσεις της Διεύθυνσης Πωλήσεων και Marketing που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά άμεσα ή έμμεσα με τις πωλήσεις).

NAI OXI

Κέντρα Κόστους

(οποιαδήποτε λειτουργική υποδιάρθρωση ή περιοχή ευθύνης της επιχείρησης για την οποία πραγματοποιείται συγκέντρωση κόστους και ο επικεφαλής της ευθύνεται για το μέγεθος του).

- Κύρια Κέντρα Κόστους

NAI OXI

- Βοηθητικά Κέντρα Κόστους (Υποστήριξης)

NAI OXI

Κέντρα Κέρδους – Εκμετάλλευσης

(οποιαδήποτε λειτουργική υποδιάρθρωση της επιχείρησης που πραγματοποιείται προσδιορισμός κόστους – εσόδου – αποτελέσματος και ο επικεφαλής της ευθύνεται για τα μεγέθη αυτά).

NAI OXI

Κέντρα Επένδυσης

(οποιαδήποτε λειτουργική ή οργανωτική υποδιάρθρωση της επιχείρησης για την οποία ο επικεφαλής της ελέγχεται για το αποτέλεσμα και την απόδοση του επενδύομένου σε αυτήν κεφαλαίου).

NAI OXI

**7 Ποια κέντρα κέρδους παρακολουθείτε;
(Μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από μία απάντηση)**

- | | | | |
|------------------------------------|--------------------------|---------------|--------------------------|
| Δωμάτια | <input type="checkbox"/> | Πλυντήριο | <input type="checkbox"/> |
| Εστιατόρια | <input type="checkbox"/> | Μίνι μάρκετ | <input type="checkbox"/> |
| Μπαρ | <input type="checkbox"/> | Night clubs | <input type="checkbox"/> |
| Εκδηλώσεις (events) | <input type="checkbox"/> | Κομμωτήριο | <input type="checkbox"/> |
| Συνέδρια | <input type="checkbox"/> | Παραλία | <input type="checkbox"/> |
| Αθλητικό κέντρο | <input type="checkbox"/> | Γκαράζ | <input type="checkbox"/> |
| Room service | <input type="checkbox"/> | Φύλαξη (safe) | <input type="checkbox"/> |
| Τηλέφωνα | <input type="checkbox"/> | Πισίνα | <input type="checkbox"/> |
| Άλλο (Παρακαλώ προσδιορίστε ποια:) | | | <input type="checkbox"/> |
| | | | <input type="checkbox"/> |

**8 Ποια από τα παρακάτω βοηθητικά κέντρα κόστους της λειτουργίας της παραγωγής παρακολουθείτε;
(Μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από μία απάντηση)**

- | | | | |
|--|--------------------------|--|--------------------------|
| Κουζίνα - ζαχαροπλασείο | <input type="checkbox"/> | Αποθήκη τροφίμων και ποτών (Food and Beverage) | <input type="checkbox"/> |
| Υποδοχή (Front office) | <input type="checkbox"/> | Έλεγχος (Control) | <input type="checkbox"/> |
| Επισκευές - Συντηρήσεις και Ενέργεια (P.O.M.E.C) | <input type="checkbox"/> | Όροφοι -Λινοθήκη - Κοινόχρηστοι Χώροι (Housekeeping) | <input type="checkbox"/> |
| Διασκέδαση - Animation | <input type="checkbox"/> | Διεύθυνση ξενοδοχείου | <input type="checkbox"/> |
| Γραμματεία | <input type="checkbox"/> | Δημόσιες σχέσεις (Public Relations) | <input type="checkbox"/> |
| Γραφείο κινήσεως | <input type="checkbox"/> | Ασφάλεια (Security) | <input type="checkbox"/> |
| Κήποι | <input type="checkbox"/> | | |
| Άλλο (Παρακαλώ προσδιορίστε τι:) | | | <input type="checkbox"/> |
| | | | |

**9 Ποια από τα παρακάτω κριτήρια κατανομής χρησιμοποιείτε για το μερισμό του (έμμεσου) κόστους των βοηθητικών κέντρων της παραγωγικής λειτουργίας στα κύρια κέντρα κόστους;
(Μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από μία απάντηση)**

- Με βάση την άμεση εργασία της παραγωγικής ή άλλης λειτουργίας
- Με βάση το χρόνο λειτουργίας του μηχανολογικού εξοπλισμού
- Με βάση τις πρώτες ύλες που βιομηχανικοποιούνται στα κέντρα κόστους
- Με βάση τις καθαρές πωλήσεις των εκμεταλλεύσεων
- Με βάση τις ποσότητες των διακινούμενων υλικών
- Με βάση άλλο κριτήριο (Παρακαλώ προσδιορίστε ποιο:)
-

**10 Ο μερισμός του έμμεσου κόστους γίνεται:
(Αν δεν κάνετε μερισμό του έμμεσου κόστους αγνοήστε την ερώτηση)**

- Άμεσα με προκαθορισμένους συντελεστές μερισμού κατά τη λογιστικοποίηση του εξόδου
- Με την κατάρτιση του φύλλου μερισμού στο τέλος της περιόδου

Με συνδυασμό των 2 παραπάνω λογιστικών μεθόδων



11 Για το καταλογισμό του έμμεσου κόστους της λειτουργίας παραγωγής στις παρεχόμενες υπηρεσίες χρησιμοποιείται:

Το σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης του κόστους (χρήση ενιαίου και τμηματικών προκαθορισμένων συντελεστών επιβάρυνσης – κανονική κοστολόγηση)



Τα πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (πραγματικό έμμεσο κόστος της λειτουργίας παραγωγής)



12 Παρακολουθείτε:

το έσοδο αναλυτικά κατά πηγή προέλευσης και δραστηριότητας.

ΝΑΙ



ΟΧΙ



το κόστος αναλυτικά κατ' είδος δαπάνης.

ΝΑΙ



ΟΧΙ



το κόστος σε σταθερό και μεταβλητό μέρος, το κόστος σε άμεσο και έμμεσο.

ΝΑΙ



ΟΧΙ



το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση (διευθύνσεις, τμήματα κ.ο.κ).

ΝΑΙ



ΟΧΙ



το κόστος ανά παρεχόμενη υπηρεσία

ΝΑΙ



ΟΧΙ



το αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.

ΝΑΙ



ΟΧΙ



13 Αναλύστε ποσοστιαία και κατά μέσο όρο το κόστος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την τελευταία τριετία σε άμεσο και έμμεσο μέρος καθώς και στις συνιστώσες που δίδονται: (Αν δεν παρακολουθείτε τη σύνθεση του κόστους σε άμεσο και έμμεσο αγνοείστε την ερώτηση)

Άμεσο

%

Εργασία

%

Υπόλοιπο

%

Έμμεσο

%

Εργασία

%

Υπόλοιπο

%

100 %

100 %

14 Κάνετε χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εσόδων, των οργανικών εξόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων που παρουσιάζονται το φαινόμενο του ετεροχρονισμού:

Σε μηνιαία βάση



- Σε διμηνιαία βάση
- Σε τριμηνιαία βάση
- Σε εξαμηνιαία βάση
- Σε άλλη χρονική βάση (Παρακαλώ προσδιορίστε ποια;)

.....
 Δε γίνεται χρονική προσαρμογή

15 Η χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εσόδων, των εξόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων γίνεται στη:
(Αν δεν κάνετε χρονική προσαρμογή αγνοήστε την ερώτηση)

- Γενική Λογιστική
- Αναλυτική Λογιστική

16 Πόσο ικανοποιημένοι αισθάνεστε από τη ακρίβεια των πληροφοριών που παρέχονται από το πληροφοριακό σας σύστημα της Λογιστικής Κόστους;

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------------|--|--------------------------|--------------------------|
| Πολύ
δυσανεστημένοι | Λίγο
δυσανεστημένοι | Ούτε
ικανοποιημένοι
ούτε
δυσανεστημένοι | Λίγο
ικανοποιημένοι | Πολύ
ικανοποιημένοι |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

17 Ποίο από τα παρακάτω μεθόδους – τεχνικές κοστολόγησης εφαρμόζετε;
(Μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από μία απάντηση)

Πλήρης Κοστολόγηση

(οι δαπάνες της λειτουργίας παραγωγής, σταθερές και μεταβλητές, ενσωματώνονται στο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών).

ΝΑΙ ΟΧΙ

Αγνοείται η ορολογία και συνεπώς δεν τηρείται

Άμεση – Μεταβλητή Κοστολόγηση

(το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι απαλλαγμένο από έμμεσες - σταθερές - δαπάνες. Περιλαμβάνει μόνο μεταβλητές δαπάνες).

ΝΑΙ ΟΧΙ

Αγνοείται η ορολογία και συνεπώς δεν τηρείται

Πρότυπη Κοστολόγηση

(χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό και την χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους της πραγματικής παραγωγής της παρεχόμενης υπηρεσίας, των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους, του πραγματικού κόστους των δαπανών παραγωγής και των αποκλίσεων μεταξύ προτύπων και πραγματικών μεγεθών).

ΝΑΙ ΟΧΙ

Αγνοείται η ορολογία και συνεπώς δεν τηρείται

Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες

(το κόστος των δραστηριοτήτων της παραγωγικής λειτουργίας καταλογίζεται στις παρεχόμενες υπηρεσίες ανάλογα με τον αν και στο βαθμό χρήσης που έκαναν).

ΝΑΙ ΟΧΙ

Αγνοείται η ορολογία και συνεπώς δεν τηρείται

- 18 Παρακαλώ σημειώστε το βαθμό συμφωνίας σας ή διαφωνίας σας με τις παρακάτω προτάσεις, που αναφέρονται στη μη τήρηση της μεθόδου κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing – ABC) από την επιχείρησή σας: (Σε περίπτωση που τηρείται το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης ή αγνοείται την ορολογία, παραλείψτε την ερώτηση)**

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
Η επιχείρηση είναι ικανοποιημένη από τον υπάρχον σύστημα κοστολόγησης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δεν υπάρχει ενδιαφέρον από την ανώτατη διοίκηση για το εν λόγω σύστημα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η κουλτούρα της επιχείρησης δεν ευνοεί αλλαγές	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Το κόστος υλοποίησης του εν λόγω συστήματος είναι υψηλό	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού για την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η εξέταση του εν λόγω συστήματος δεν υπάγεται στις άμεσες προτεραιότητες μας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η έλλειψη χρόνου για την εξέταση της σπουδαιότητας χρήσης του παραπάνω συστήματος	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Το διοικητικό προσωπικό του ξενοδοχείου δε θα αποδεχθεί το συγκεκριμένο σύστημα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δεν έχουμε πειστεί για την αποτελεσματικότητα του εν λόγω συστήματος	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο (παρακαλώ διευκρινίστε).....					

- 19 Αν θεωρήσουμε ως κόστος αδράνειας το κόστος που πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια διακοπής της παραγωγικής και συναλλακτικής δραστηριότητας της ξενοδοχειακής επιχείρησης για χρονικό διάστημα 4-6 μήνες το χρόνο, παρακαλούμε απαντήστε στην ακόλουθη ερώτηση:**

Πως χειρίζεστε το κόστος αδράνειας (σταθερό) του ξενοδοχείου;

(Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει κόστος αδράνειας, αγνοείστε την ερώτηση)

Το κατανέμετε στους δώδεκα μήνες

Το κατανέμετε μόνο στους μήνες δραστηριότητας της επιχείρησης

ΕΝΟΤΗΤΑ 3: Οι ερωτήσεις της ενότητας αυτής αφορούν την πληροφόρηση που συλλέγουν και τις τεχνικές που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τη λήψη αποφάσεων και για την αξιολόγηση των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους.

20 Για τη λήψη αποφάσεων χρησιμοποιείτε κατά περίπτωση:

	Καθόλου	Λίγο	Ούτε λίγο ούτε πολύ	Αρκετά	Πολύ
<i>Το διαφορικό κόστος</i> (προκύπτει από τη λήψη και εκτέλεση μιας επιχειρηματικής απόφασης).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Το άμεσο κόστος</i> (σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται με τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο φορέα κόστος ή το τμήμα και συνεπώς δεν απαιτείται μερισμός).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Το κόστος ευκαιρίας</i> (είναι το κόστος που αντιστοιχεί στο έσοδο που χάνεται από την επιλογή μιας δραστηριότητας έναντι μιας άλλης).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Το κόστος ανά δραστηριότητα</i> (κόστος ενέργειας ή φάσης ή διαδικασίας που πραγματοποιείται για να παραχθεί μια υπηρεσία ή ενός τμήματος αυτών).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Την ανάλυση κόστους – όγκου – κέρδους</i> (σχέση μεταξύ του ύψους των εσόδων, του κόστους, της απασχόλησης και του κέρδους).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

21 Οι πληροφορίες που παρέχονται από το πληροφοριακό σας σύστημα της Λογιστικής Κόστους χρησιμοποιούνται για:

	Καθόλου	Λίγο	Ούτε λίγο ούτε πολύ	Αρκετά	Πολύ
την άσκηση της τιμολογιακής σας πολιτικής.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
την ανάλυση της κερδοφορίας των υπηρεσιών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
τη διαμόρφωση της σύνθεσης του μείγματος των υπηρεσιών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
τον προσδιορισμό της κερδοφορίας των πελατών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
τη διατήρηση ή μη δραστηριοτήτων.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- | | | | | | |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| την αποδοχή – απόρριψη προσφορών πώλησης από τους tour- operators | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| την αντικατάσταση – διατήρηση του εξοπλισμού της επιχείρησης. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| την κατάρτιση των προϋπολογισμών των τμημάτων. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| τον ανασχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| τη μείωση των εξόδων της διοικητικής λειτουργίας. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| την κατάρτιση καταστάσεων για την κερδοφορία των παρεχόμενων υπηρεσιών. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| τη διαχείριση των σχέσεων με τους πελάτες (πχ παύση συνεργασίας με ζημιογόνους πελάτες) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| τον έλεγχο του κόστους. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Άλλο (παρακαλώ διευκρινίστε) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

.....

22 Συντάσσετε προϋπολογισμούς για τα τμήματα της ξενοδοχειακής επιχείρησης;

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

**23 Ποια διαδικασία ακολουθείτε για την κατάρτιση των προϋπολογισμών της ξενοδοχειακής επιχείρησης;
(Αν δεν καταρτίζετε προϋπολογισμούς αγνοήστε την ερώτηση)**

Οι προϋπολογισμοί των τμημάτων συντάσσονται από τα στελέχη και εγκρίνεται από τη διοίκηση (bottom – up approach)

Οι προϋπολογισμοί των τμημάτων επιβάλλονται από τη διοίκηση στα στελέχη (top – down approach)

Συνδυασμός των παραπάνω διαδικασιών

Άλλη διαδικασία (Παρακαλώ προσδιορίστε ποια;)

.....

- 24 Χρησιμοποιείται το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control) και την ανάλυση των αποκλίσεων των πραγματικών μεγεθών προς τα προϋπολογιστικά (budget variances analysis) για την αξιολόγηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους;
- NAI
- OXI
- 25 Ποιούς από τους παρακάτω λειτουργικούς αριθμοδείκτες χρησιμοποιείτε για την μέτρηση της απόδοσης των τμημάτων και των φορέων ευθύνης τους;
- Αριθμοδείκτες πληρότητας*
(ποσοστό πληρότητας κλινών, δείκτης πληρότητας εστιατορίου κ.ο.κ);
- NAI OXI
- Δείκτες εσόδων*
(μέση τιμή δωματίου - average daily rate - ADR, μέση τιμή ανά πελάτη, ποσοστό πληρότητας επί μέση τιμή δωματίων - REVPAR, μέσος λογαριασμός εστιατορίου -average check-κ.ο.κ);
- NAI OXI
- Δείκτες κόστους*
(δείκτες κόστους και απόδοσης εργαζομένων, δείκτες κόστους ενέργειας, δείκτες κόστους τροφίμων και ποτών κτλ);
- NAI OXI
- Δείκτες κέρδους*
(κέρδος δωματίων, εστιατορίου, μπαρ κ.ο.κ);
- NAI OXI

ΕΝΟΤΗΤΑ 4: Οι ερωτήσεις της ενότητας αυτής αφορούν τη στάση της ξενοδοχειακής επιχείρησης απέναντι στις ιδιότητες που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και στους παράγοντες που συμβάλουν στην παροχής τους ώστε αυτές να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για τη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση της διοίκησης.

26 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με την άποψη πως για να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους για τη λήψη αποφάσεων και την άσκησης της διοίκησης και του ελέγχου είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν τα ακόλουθα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα;

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
α. της αξιοπιστίας (φερεγγυότητας και εγκυρότητας)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
β. της ακριβείας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
γ. της επικαιρότητας - εγκαιρότητας (παράγεται σε βραχύχρονα χρονικά διαστήματα, το αργότερο στο τέλος του μήνα)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
δ. της πληρότητας – συνάφειας (αναλυτικές πληροφορίες για το έσοδο, το κόστος και αποτέλεσμα, συνολικά και ανά τομέα δραστηριότητας και ευθύνης)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ε. Άλλο (παρακαλώ διευκρινίστε)

27 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις που αφορούν τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους (κατά λειτουργία, δραστηριότητα, παρεχόμενη υπηρεσία, κατά κέντρο κέρδους και ευθύνης) και των αναλυτικών αποτελεσμάτων;

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
α. ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξασφαλίζει φερεγγυότητα των προσδιοριζόμενων μεγεθών κόστους - εσόδου - αποτελέσματος κατά λειτουργία, παρεχόμενη υπηρεσία και κέντρο κέρδους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
β. ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων δημιουργεί πρόσθετο κόστος την επιχείρηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
γ. το κόστος λειτουργίας διπλογραφικής μεθόδου είναι μεγαλύτερο από την αξία των πληροφοριών που φερέγγυα προσδιορίζονται εσωλογιστικά	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
δ. Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων απαιτεί κατάλληλο εκπαιδευμένο προσωπικό	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ε. Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων πρέπει να τηρείται όταν επιβάλλεται από το ισχύον καθεστώς τήρησης υποχρεωτικών κανόνων και αρχών λογιστικού προσδιορισμού του κόστους	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

28 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω προτάσεις που αφορούν τον προσδιορισμό επίκαιρων (έγκαιρων) πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους;

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
α. η εξασφάλιση από το πληροφοριακό σας σύστημα επίκαιρων πληροφοριών για το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα ανά λειτουργία, δραστηριότητα, κέντρο κόστους, κέντρο κέρδους και κέντρο επένδυσης, συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης της επιχείρησης, όταν οι πληροφορίες αυτές δίδονται το αργότερο ως στο τέλος του μήνα που αφορούν.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

β. το κόστος παραγωγής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο ως το τέλος του μήνα που αυτές αφορούν, είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η επικαιρότητα τους.

γ. η παραγωγή των παραπάνω πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους το αργότερο σε μηνιαία βάση, βοηθάει άμεσα τη διοίκηση της επιχείρησης να λάβει τις αναγκαίες αποφάσεις, όπως:

- η αναστροφή της ζημιογόνου πορείας της.

- η μείωση του κόστους της.

- η αύξηση των εσόδων της.

- η βελτίωση του αποτελέσματος της.

29 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω προτάσεις που συνδέονται με τη χρονική προσαρμογή των αγορών, των οργανικών εξόδων, των εσόδων και των ανόργανων αποτελεσμάτων σε μηνιαία βάση που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού;

Διαφωνώ έντονα

Διαφωνώ

Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ

Συμφωνώ

Συμφωνώ έντονα

α. η χρονική προσαρμογή θεωρείται απολύτως αναγκαία για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και αποτελέσματος σε βραχύχρονα διαστήματα.

β. η χρονική προσαρμογή συνιστά υπερβολικό φόρτο εργασίας.

γ. το κόστος της χρονικής προσαρμογής είναι μεγαλύτερο από την αξία της πληροφορίας που δίδει στη διοίκηση η γνώση του ακριβούς βραχυχρόνιου αποτελέσματος και του βραχυχρόνιου κόστους.

δ. η πληροφορία, όσον αφορά το ακριβές κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα σε βραχυχρόνια διαστήματα, συνολικά και ανά τομέα δραστηριότητας, δεν είναι έντονα επιθυμητή από τη διοίκηση της επιχείρησης.

30 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω προτάσεις που αναφέρονται στην πληρότητα (συνάφεια) των πληροφοριών που παρέχονται από το πληροφοριακό σύστημα της Λογιστικής Κόστους της επιχείρησής;

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
α. η πληρότητα (συνάφεια) των πληροφοριών επηρεάζουν θετικά τη λήψη αποφάσεων και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
β. οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους θα πρέπει να είναι όσο το δυνατό πιο αναλυτικές και επαρκείς ως προς τα έσοδα κατά πηγή προέλευσης και κατηγορία.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
γ. οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους θα πρέπει να είναι όσο το δυνατό πιο αναλυτικές και επαρκείς ως προς το κόστος και ειδικότερα:					
- το κόστος κατ' είδος δαπάνης.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- τη μεταβλητότητα του κόστους. (σταθερό και μεταβλητό μέρος, άμεσο και έμμεσο)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- το κόστος αναλυτικά ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- το κόστος ανά παρεχόμενη υπηρεσία	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
δ. το αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία, δηλαδή για κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιεί έσοδο.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ε. το κόστος παραγωγής αναλυτικών (επαρκείς) πληροφοριών είμαι μεγαλύτερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η πληρότητα - συνάφεια τους.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

31 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω προτάσεις με τις παρακάτω προτάσεις που αφορούν την κοστολογική οργάνωση της επιχείρησής σας;

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
α. η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης είναι αναγκαία προϋπόθεση για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των παρεχόμενων υπηρεσιών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

β. η κοστολογική οργάνωση πρέπει να αντιμετωπίζει απαραίτητα τη ύπαρξη και λειτουργία:

- | | | | | | |
|----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| - κέντρων εσόδων. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - κέντρων κόστους. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - κέντρων κέρδους. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - κέντρων επένδυσης. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

γ. στα πλαίσια της κοστολογικής οργάνωσης, πρέπει να λειτουργεί ολοκληρωμένο σύστημα ποσοτικού ελέγχου των κοστολογικών μεγεθών, με σκοπό την ακριβή αποτίμηση της αξίας αυτών, όπως:

- | | | | | | |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| - αναλώσεις υλικών. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - ώρες απασχόλησης προσωπικού. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - χρόνος λειτουργίας μηχανών και εγκαταστάσεων. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

32 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω προτάσεις που αφορούν ορισμένους μεθόδους (τεχνικές) κοστολόγησης που ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών;

- | | Διαφωνώ έντονα | Διαφωνώ | Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ | Συμφωνώ | Συμφωνώ έντονα |
|--|--------------------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------------|
| η επιλογή μίας μεθόδου κοστολόγησης συμβάλει στην αποτελεσματική λειτουργία και απόδοση της κοστολογικής διαδικασίας, όπως για παράδειγμα: | | | | | |
| - της άμεσης ή μεταβλητής κοστολόγησης. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - της πρότυπης κοστολόγησης. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

33 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με την άποψη πως κοστολογικός χειρισμός του κόστους αδράνειας της επιχείρησης, σε περίπτωση που αυτό υπάρχει, επηρεάζει την παραγωγή αξιόπιστων πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους;

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Διαφωνώ έντονα | Διαφωνώ | Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ | Συμφωνώ | Συμφωνώ έντονα |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

34 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω προτάσεις που αφορούν τη στάση της ανώτατης διοίκησης της ξενοδοχειακής επιχείρησης απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους για:

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
α. την άσκηση της τιμολογιακής σας πολιτικής.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
β. την ανάλυση της κερδοφορίας των υπηρεσιών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
γ. τη διαμόρφωση της σύνθεσης του μείγματος των παρεχόμενων υπηρεσιών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
δ. τον προσδιορισμό της κερδοφορίας των πελατών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ε. τη διατήρηση ή μη δραστηριοτήτων.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
στ. την αποδοχή – απόρριψη προσφορών πώλησης από τους tour- operators.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ζ. τη διαχείριση των σχέσεων με τους πελάτες (πχ παύση συνεργασίας με ζημιολόγους πελάτες)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
η. τον ανασχεδιασμό των παρεχόμενων υπηρεσιών.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
θ. την κατάρτιση των προϋπολογισμών των τμημάτων.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ι. τη χρησιμοποίηση εξωτερικών πόρων, τη λήψη δηλαδή υπηρεσιών από τους τρίτους (outsourcing) για τη μείωση του κόστους της επιχείρησης.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ια. τη μείωση των εξόδων της διοικητικής λειτουργίας.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ιβ. την αξιολόγηση σε επίπεδο τμημάτων.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ιγ. την αντικατάσταση – διατήρηση του εξοπλισμού της επιχείρησης.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ιδ. Άλλο (παρακαλώ διευκρινίστε).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

.....

35 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω προτάσεις που αφορούν τη στάση της ανώτατης διοίκησης της ξενοδοχειακής επιχείρησης απέναντι στον έλεγχο και στην παρακολούθηση του κόστους της;

	Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
α. η επιχείρηση για την αύξηση της πληρότητας και τη μεγιστοποίηση των εσόδων της πρέπει να ακολουθεί μία πολιτική προσανατολισμένη στην μείωση του κόστους (cost orientation) που της επιτρέπει να δίδει ανταγωνιστικές τιμές.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
β. η πληροφορία σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι καθοριστικής σημασίας για την αύξηση των εσόδων και της πληρότητας της επιχείρησης επειδή εξασφαλίζει άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, που θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους ανά παρεχόμενη υπηρεσία λόγω της κατανομής σταθερών δαπανών σε μεγαλύτερο όγκο παραγωγής, με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται ένα ισχυρό μέσο βελτίωσης της αποτελεσματικότητας της.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
γ. για την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος η επιχείρηση πρέπει να παρέχει υπηρεσίες με χαμηλό κόστος χωρίς αυτό να έχει αρνητική επίδραση στην ποιότητα τους.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
δ. πολιτική της επιχείρησης πρέπει να είναι η παροχή κινήτρων στα τμήματα που καταφέρνουν να μειώσουν το κόστος τους.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ε. η αύξηση της παραγωγικότητας - αποδοτικότητας πρέπει να είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τα συστήματα κινήτρων.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
στ. η επιχείρηση πρέπει να αναπτύσσει προγράμματα ελέγχου του κόστους των λειτουργικών της υποδιαρρέσεων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

36 Συμφωνείτε ή διαφωνείτε με παρακάτω πρόταση που αφορά τη στάση της ανώτατης διοίκησης της ξενοδοχειακής επιχείρησης πως το κόστος παροχής πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που συγκεντρώνουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της αξιοπιστίας - εγκυρότητας, της επικαιρότητας και της πληρότητας - συνάφειας είναι μεγαλύτερο από την αξία που δίδει στη διοίκηση η παραγωγή τους;

Διαφωνώ έντονα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ έντονα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ΕΝΟΤΗΤΑ 5: Οι ερωτήσεις της ενότητας αυτής αφορούν γενική πληροφόρηση για την ξενοδοχειακή επιχείρηση καθώς και για το ξενοδοχειακό στέλεχος που συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο.

Σε περίπτωση, που εκμεταλλεύεστε παραπάνω από μία ξενοδοχειακές μονάδες, παρακαλώ να καταγράψετε τα ειδικά του χαρακτηριστικά γνωρίσματα για κάθε μία από αυτές.

- 37 Σε ποιο γεωγραφικό διαμέρισμα της χώρας ανήκει η ξενοδοχειακή μονάδα ή οι ξενοδοχειακές μονάδες που εκμεταλλεύεστε;
- Αττική
- Κρήτη
- Νησιά Αιγαίου
- Νησιά Ιονίου
- Μακεδονία
- Άλλη περιοχή (Παρακαλώ προσδιορίστε ποια);
-
- 38 Ποια είναι η δυναμικότητα της ξενοδοχειακής μονάδας ή των ξενοδοχειακών μονάδων σε κλίνες;
- έως 200 κλίνες
- 200-350 κλίνες
- 350-500 κλίνες
- πάνω από 500 κλίνες
- 39 Σε ποια κατηγορία ανήκει η ξενοδοχειακή μονάδα ή οι ξενοδοχειακές μονάδες που εκμεταλλεύεστε, σύμφωνα με το σύστημα κατάταξης σε αστέρες;
- 5 αστέρων (Lux)
- 4 αστέρων (Α' Κατηγορίας)
- 3 αστέρων (Β' Κατηγορίας)
- 40 Η ξενοδοχειακή σας επιχείρηση είναι:
- Ιδιωτική επιχείρηση
- Μέλος εθνικής αλυσίδας ξενοδοχειακών συγκροτημάτων
- Μέλος πολυεθνικής αλυσίδας ξενοδοχειακών συγκροτημάτων
- 41 Λειτουργεί στην επιχείρηση σας σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου;
- ΝΑΙ
- ΟΧΙ
- 43 Χρησιμοποιείτε στην επιχείρηση Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP Systems);
- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

44 Ποια από τα παρακάτω περιγράφει καλύτερα τη στρατηγική της επιχείρησής σας;

Στρατηγική ηγεσίας κόστους (δηλαδή επιδιώκετε να παρέχετε υπηρεσίες στους πελάτες σας σε όσο το δυνατό χαμηλότερες τιμές).

Στρατηγική διαφοροποίησης (δηλαδή επιδιώκετε να παρέχετε υπηρεσίες στους πελάτες σας διαφοροποιημένες υπηρεσίες σε σχέση με αυτές που προσφέρουν οι υπόλοιπες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις).

Στρατηγική εξειδίκευσης σε ένα τμήμα (γεωγραφικό – προϊόντικό) της αγοράς.

45 Ο μέσος κύκλος εργασιών της ξενοδοχειακής επιχείρησής για την τελευταία τριετία είναι:

.....

46 Ο μέσος αριθμός μονίμου προσωπικού που εργάζεται στην οικονομική διεύθυνση την τελευταία τριετία είναι:

.....

47 Συμπληρώσατε το δελτίο αυτό ως στέλεχος της μονάδος. Τι θέση κατέχετε στην ξενοδοχειακή επιχείρηση;

Οικονομικός διευθυντής (financial controller)

Προϊστάμενος λογιστηρίου

Τμηματάρχης κοστολόγησης

Στέλεχος λογιστηρίου

Άλλη (παρακαλώ προσδιορίστε ποια;)

.....

Ευχαριστούμε για την συνεργασία.