

## ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ: Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΡΟΣΑΝΑΤΟΛΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Υπό

*Οδυσσέα Παυλάτου, Ιωάννη Πάγγειου*  
Πανεπιστήμιο Πειραιώς

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

### Abstract

#### QUALITY OF COST ACCOUNTING INFORMATION: ASSESSING THE IMPACT OF USING COST ACCOUNTING DATA AND BEING A COST ORI- ENTED ENTERPRISE

The purpose of this essay is to examine the quality of cost accounting information that is provided by costing systems as well as the perceptions of associated top management. To this end the results of a survey conducted in a sample of 100 Greek hotels are presented. The analysis of the gathered data led us to the conclusion that the majority of hotels' costing systems do not provide qualitative cost data. Top management perceptions that associate positively with the provision of cost accounting data pointed out the usefulness of such information in the process of decision making, budgeting, control, performance evaluation of business actions and cost orientation. JEL Classification: M41.

**Keywords:** Quality cost data, costing systems, cost accounting, hotels, Greece.

### Περίληψη

Σκοπός της εργασίας είναι να διερευνήσει την ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων καθώς και τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης που την επηρεάζουν σε δείγμα 100 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Από την ανάλυση των δεδομένων διαπιστώσαμε πως η πλειονότητα των κοστολογικών συστημάτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν παρέχει ποιοτικά κοστολογικά δεδομένα. Οι απόψεις της ανώτατης διοίκησης που σχετίζονται θετικά με την παροχή τους είναι η χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης καθώς και ο προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος.

**Λέξεις-κλειδιά:** Ποιότητα κοστολογικών δεδομένων, κοστολογικά συστήματα, λογιστική κόστους, ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, Ελλάδα.

## 1. Εισαγωγή

Η Λογιστική του Κόστους ασχολείται με τη διαδικασία καθορισμού του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο στη συνέχεια χρησιμοποιείται ως πληροφόρηση για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών και των διοικητικών αναφορών. Αποτελεί τη βάση δεδομένων για την υποστήριξη από πλευράς πληροφόρησης, τόσο των χρηματοοικονομικών, όσο και των διοικητικών δραστηριοτήτων της Λογιστικής (Πάγγειος, 1993). Το πληροφοριακό σύστημα του λογιστικού πληροφοριακού συστήματος μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση (Atkinson *et al.*, 2001). Οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη λήψη αποφάσεων, για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης.

Για να μπορούν όμως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά τόσο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων όσο και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου, είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα (Horngren, *et al.*, 1997; Atkinson *et al.*, 2001). Η παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους συμβάλλει άμεσα στη βελτίωση του συστήματος λήψης αποφάσεων, στην κατάρτιση πιο ρεαλιστικών προγραμμάτων δράσεως, πιο αξιόπιστων αναφορών, 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 υφισταμένων δραστηριοτήτων και στον αποτελεσματικότερο έλεγχο και μείωση του πραγματοποιούμενου κόστους (Cooper και Kaplan, 1992; Johnson και Kaplan, 1987).

Ελάχιστα γνωρίζουμε για τη Λογιστική Κόστους στις τουριστικές επιχειρήσεις και ειδικότερα στα ξενοδοχεία (Pellinen, 2003). Η έρευνα στη Λογιστική Κόστους και στη Διοικητική Λογιστική γενικότερα, έχει επικεντρωθεί στα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των μεγάλων βιομηχανικών επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα, οι ερευνητές της Λογιστικής που ενδιαφέρονται για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, δίδουν μεγαλύτερη έμφαση στις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Δεν υπάρχει αμφιβολία για την συνεισφορά των προαναφερόμενων ερευνών, αλλά ο αριθμός των εργασιών που αφορούν τη Λογιστική Κόστους και τη Διοικητική Λογιστική σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που έχουν προσανατολισμό το κέρδος, εκτός από τις συμβουλευτικές και ελεγκτικές εταιρίες παραμένουν ελάχιστα (Brignall *et al.*, 1991). Παράλληλα, τελευταία υπάρχει

ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον σε θέματα που αφορούν τη Λογιστική Κόστους και τη Διοικητική Λογιστική στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Harris and Brown, 1998). Οι Potter και Schmidgall (1999) υποστηρίζουν την άποψη πως έχουν πραγματοποιηθεί ελάχιστες εμπειρικές έρευνες στη κοστολόγηση και στη χρήση των πληροφοριών της στη ξενοδοχειακή βιομηχανία και παροτρύνουν τους ερευνητές να ασχοληθούν με τον κλάδο αυτό.

Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να διερευνήσει την ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, καθώς και τις απόψεις τους, μέσω των οικονομικών τους διευθυντών, που συμβάλλουν στατιστικώς σημαντικά στο διαχωρισμό τους σε δύο ομάδες επιχειρήσεων, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες

Η δομή της εργασίας αυτής είναι η ακόλουθη. Στην επόμενη ενότητα γίνεται μία συνοπτική επισκόπηση της βιβλιογραφίας σχετικά με την ποιότητα των κοστολογικών δεδομένων, η οποία ακολουθείται από την ανάπτυξη των ερευνητικών υποθέσεων. Η τέταρτη ενότητα παρουσιάζει το μεθοδολογικό πλαίσιο της έρευνας. Η επόμενη ενότητα περιέχει τα αποτελέσματά της. Τα συμπεράσματα, οι περιορισμοί και οι μελλοντικές κατευθύνσεις για έρευνα αναφέρονται στην τελευταία ενότητα της εργασίας.

## 2. Βιβλιογραφική επισκόπηση

Υποστηρίζεται στη βιβλιογραφία (Cooper και Kaplan, 1992) πως η αποτελεσματικότητα ενός πληροφοριακού συστήματος της Λογιστικής Κόστους εξαρτάται από την ποιότητα των πληροφοριών που αυτό παρέχει στα διοικητικά στελέχη. Παρόλα αυτά στη βιβλιογραφία, δεν έχει παρουσιαστεί 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 για τη λήψη αποφάσεων καθώς για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης, όπως έχει γίνει με τις πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of financial accounting concepts No 2, 1980).

Πιο αναλυτικά, οι Atkinson *et al.*, (2001) υποστηρίζουν πως βασικό ποιοτικό χαρακτηριστικό των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους είναι η ακρίβεια (accuracy). Ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους προϋποθέτει ένα αυστηρό σύστημα ποσοτικού ελέγχου και μετρήσεων των κοστολογικών δεδομένων

και τον περιορισμό στο ελάχιστο του έμμεσου κόστους που επιβαρύνει το προϊόν ή την υπηρεσία με τη χρησιμοποίηση κατάλληλης βάσης κατανομής των έμμεσων δαπανών στα παραγόμενα προϊόντα – υπηρεσίες ανάλογα με το ποσό ή το μέρος που τις χρησιμοποίησαν (Bjørnenak και Mitchell, 2002). Ο βαθμός ακριβείας 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 (Cooper και Kaplan, 1992). Για να εξασφαλιστεί συνεπώς η ακριβεία του, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ενίσχυση του ποσοστού του άμεσου κόστους στο συνολικό ποσό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών (Cooper και Kaplan, 1998).

Οι Horngren *et al.*, (1997), υποστηρίζουν πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους αποτελούν πηγή δεδομένων για την προετοιμασία των καταστάσεων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Για τον λόγο αυτό είναι σκόπιμο εκτός από ακριβείς να είναι και αξιόπιστες (reliable), δηλαδή επαληθεύσιμες (verifiability) και φερέγγυες (representational faithfulness). Στη βιβλιογραφία της Λογιστικής αναφέρεται πως η αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών διασφαλίζεται με την καταχώρηση και τη συγκέντρωση των πληροφοριών με τη διπλογραφική μέθοδο (Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No 2, 1980; Joyce, *et al.*, 1982) καθώς και με τη χρονική κατανομή των οργανικών εσόδων, των οργανικών εξόδων, των αγορών και των ανόργανων αποτελεσμάτων στους μήνες της χρήσης για την κατάρτιση ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων (interim financial statements).

Ένα ακόμη ποιοτικό χαρακτηριστικό είναι η επικαιρότητα (timeliness) των κοστολογικών δεδομένων. Οι Cooper and Kaplan (1992) αναφέρουν πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να παράγονται και να διανέμονται στα διοικητικά στελέχη, μέσω του συστήματος των αναφορών, σε βραχύχρονα διαστήματα. Στη περίπτωση αυτή, οι κοστολογικές πληροφορίες έχουν τη μορφή του επίκαιρου, χαρακτηρίζονται από ευελιξία και ταχύτητα, με αποτέλεσμα να μεγιστοποιείται η αξία τους προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για τη λήψη αποφάσεων. Η 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 διόρθωσης των κακών κειμένων. Η επικαιρότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, παρέχει στα διοικητικά στελέχη τη δυνατότητα να μειώσουν το κόστους τους, να αυξήσουν τα έσοδά τους και να βελτιώσουν το αποτέλεσμα της

επιχείρησης, τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας και ευθύνης (Karmarkar *et al.*, 1990).

Οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους είναι σκόπιμο να είναι αναλυτικές (detailed) για το κόστος όλων των λειτουργικών υποδιαίρεσεων της επιχείρησης, τόσο τους ενδιάμεσους, όσο και τους τελικούς φορείς του κόστους (Feltham και Xie, 1994; Johnson, 1992). Ειδικότερα, το κοστολογικό σύστημα είναι σκόπιμο να παρακολουθεί το κόστος ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, ανά προϊόν και υπηρεσία, ανά δραστηριότητα, τη σύνθεση του κόστους με βάση τη συμπεριφορά του καθώς και το κόστος ανά φορέα ευθύνης (Cooper και Kaplan, 1992).

Εκτός όμως από το κόστος, είναι σκόπιμο να παρέχονται και αναλυτικές πληροφορίες για τα έσοδα κατά πηγή προέλευσης και κατηγορία. Οι αναλυτικές πληροφορίες για το έσοδο μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παρακολούθηση του μίγματος των πωλήσεων της επιχείρησης, για τη διαμόρφωση της στρατηγικής του marketing, για την αξιολόγηση της εξέλιξης των πωλήσεων και για τη διαμόρφωση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής η οποία θα μεγιστοποιήσει την απόδοση και τα έσοδά της (Revenue Management – Yield Management) (Downie, 1997).

Ορισμένοι συγγραφείς υποστηρίζουν πως οι πληροφορίες της Λογιστικής που προορίζονται για εσωτερική χρήση είναι σκόπιμο να είναι σχετικές (relevance) (e.g. Stanga, 1980). Ο βαθμός σχετικότητας μιας πληροφορίας σχετίζεται με τη σημασία ή αναγκαιότητα της για τη λήψη μιας απόφασης για την εκτέλεση ενός έργου (Nicolaiou *et al.*, 1995). Ο Πάγγγιος (1993) αναφέρει πως η λογιστική πληροφόρηση είναι σχετική όταν είναι χρήσιμη για την αξιολόγηση των προβλημάτων, τη μέτρηση της απόδοσης και τη λήψη αποφάσεων. Οι Atkinson *et al.*, (2001), αναφέρουν πως η σχετικότητα των κοστολογικών δεδομένων εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ακρίβεια και την επικαιρότητά τους καθώς και από την αναλυτική παρακολούθηση των εσόδων και του κόστους.

Στην διεθνή αρθρογραφία έχουν παρουσιαστεί αρκετές έρευνες που αφορούσαν την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών. Ειδικότερα, οι Scapens *et al.*, (1996) και ο Αποστόλου (1992), διαπίστωσαν 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 εγκατεστημένα πάγια, η ηλικία και η εμπορευσιμότητα των μετοχών της. Ο Dunk (2004) διεπίστωσε πως η ποιότητα των πληροφοριών που παρέχεται από τα λογιστικά πληροφοριακά

συστήματα επηρεάζει την ανάλυση του κόστους ζωής των παραγόμενων προϊόντων (product life cycle cost analysis). Επιπρόσθετα, οι Chenhall και Langfield-Smith (1998), διεπίστωσαν πως η ποιότητα των πληροφοριών που παρέχονται από τα λογιστικά συστήματα εξαρτάται από τη στρατηγική των επιχειρήσεων. Η έρευνα της Pizzini (2006) έδειξε πως τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων θεωρούν ότι η ποιότητα των κοστολογικών δεδομένων εξαρτάται από την αναλυτικότητα και την επικαιρότητά τους.

Ορισμένες ακόμα εμπειρικές έρευνες διεπίστωσαν πως η λογιστική πληροφόρηση εξαρτάται από ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των επιχειρήσεων, όπως για παράδειγμα ο κύκλος εργασιών τους, από ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λογιστικής τους οργάνωσης καθώς και από ορισμένα χαρακτηριστικά της λογιστικής της ευθύνης (e.g. Chenhall, και Langfield-Smith, 1998). Διαπιστώνουμε λοιπόν, πως εμπειρικά διερευνήθηκε κυρίως η ποιότητα των πληροφοριών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και η πληροφόρηση που παρέχεται από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων και λιγότερο η ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των κοστολογικών συστημάτων των επιχειρήσεων.

Όσον αφορά τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν γίνει ελάχιστες εμπειρικές έρευνες που αφορούν το γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους και της Διοικητικής Λογιστικής. Οι έρευνες αυτές ασχολήθηκαν με τη χρήση των πληροφοριών της λογιστικής για τη λήψη αποφάσεων (Downie, 1997; Pellinen, 2003), με τη δομή του κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Brignall *et al.*, 1991), με την υιοθέτηση εργαλείων της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής (Collier and Gregory, 1995), με τη σύνδεση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες και την κερδοφορία των πελατών (None and Griffin, 1999), με τη υιοθέτηση του αμερικάνικου κλαδικού λογιστικού σχεδίου (USALI) (Kwansa and Schmidgall, 1999), με την ανάπτυξη προϋπολογισμών (e.g. Schmidgall *et al.*, 1996) καθώς και με τη χρήση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών μέτρων για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης (e.g. Mia και Patier, 2001).

### **3. Ανάπτυξη ερευνητικών υποθέσεων**

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία υπάρχουν ορισμένες μεταβλητές που ενδέχεται να επηρεάζουν την ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων.

### 3.1 Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους (use of cost accounting information)

Είναι κοινά αποδεκτό πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης. Πιο αναλυτικά, οι κοστολογικές πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την άσκηση μιας ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, για την επιλογή της πλέον κερδοφόρου σύνθεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών, για την επιλογή των πλέον κερδοφόρων πελατών, για τη βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας, για την αποδοχή – απόρριψη πρότασης πώλησης από πελάτες, για την κατάρτιση προϋπολογισμών, για τον έλεγχο και τη μείωση του κόστους καθώς και για την αντικειμενική αξιολόγηση των τμημάτων (Drury και Tayles, 1995; Ask, 1996; Cooper και Kaplan, 1992). Το ίδιο ισχύει και για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Enz, *et al.*, 1999). Υποστηρίζεται στη βιβλιογραφία πως η ποιότητα της πληροφόρησης που παρέχεται στα διοικητικά στελέχη μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της διοίκησης βελτιώνει το σύστημα λήψης αποφάσεων και συμβάλλει αποτελεσματικά στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου (Raghunathan, 1999; Teng *et al.*, 1995; Nicolaou *et al.*, 1995). Το ίδιο, αναμένεται να συμβαίνει και με τις πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

Ενδέχεται λοιπόν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να μην παράγουν ποιοτικές πληροφορίες μέσω των κοστολογικών τους συστημάτων γιατί οι διοικήσεις τους δεν θεωρούν πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για τη λήψη αποφάσεων, για τον προγραμματισμό και για τον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης. Με βάση την παραπάνω ανάλυση μπορεί να διατυπωθεί η εξής ερευνητική υπόθεση:

H1: Υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων και της στάσης τους για τη χρήση των πληροφοριών της.

### 3.2 Προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος (cost orientation)

Οι Chenhall και Langfield-Smith (1998), Mia και Clarke (1999), καθώς και οι Ittner και Larker (1997), υποστηρίζουν πως υπάρχει σχέση μεταξύ της στρατηγικής που ακολουθεί η επιχείρηση και των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα πληροφοριακά τους συστήματα. Ορισμένοι ερευνητές υποστηρίζουν πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που είναι προσανατολισμένες προς το κόστος (cost orientation) έχουν ανάγκη για διαφορετική

πληροφόρηση από τα ξενοδοχειακά συγκροτήματα που είναι προσανατολισμένα προς τον πελάτη και την αγορά (market orientation) (Kotas, 1982; Potter και Schmidgall, 1999). Οι Harris και Brown (1998) υποστηρίζουν πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που είναι προσανατολισμένες προς την αγορά είναι σκόπιμο να υιοθετήσουν ένα λογιστικό πληροφοριακό σύστημα που είναι προσανατολισμένο στα έσοδα (Revenue accounting system) και όχι προς το κόστος. Είναι λοιπόν πιθανόν, ορισμένες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να μην προσδιορίζουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους διότι οι διοικήσεις τους δεν θεωρούν πως είναι σκόπιμο να είναι προσανατολισμένες προς το κόστος και συνεπώς δεν είναι χρήσιμο για αυτές το λογιστικό πληροφοριακό τους σύστημα να παρέχει ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους. Η ερευνητική υπόθεση μπορεί να διατυπωθεί ως ακολούθως:

H2: Υπάρχει μία θετική σχέση μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων και της στάσης τους για τον προσανατολισμό τους προς το κόστος.

### 3.3 Σχέση κόστους - οφέλους (cost – benefit analysis)

Έχει αναφερθεί στη βιβλιογραφία της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής πως οι επιχειρήσεις είναι σκόπιμο να παρέχουν ποιοτικές λογιστικές πληροφορίες λαμβάνοντας υπόψη τη σχέση κόστους – οφέλους (Joyce, 1982; Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of financial accounting concepts No 2, 1980). Επιπλέον, ο Feltham, (1977) καθώς και οι Kaplan και Cooper (1998), υποστηρίζουν πως όσο αυξάνεται η ποιότητα της πληροφόρησης που παρέχεται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων, αυξάνεται και το κόστος παροχής τους.

Αρκετοί ερευνητές υποστηρίζουν πως τα πληροφοριακά συστήματα της Λογιστικής Κόστους 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 (Hilton 1979; Babad και Balachandran 1993; Ittner *et al.*, 2002; Banker και Potter, 1993). Ενδέχεται λοιπόν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να μην παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους γιατί θεωρούν πως το κόστος παραγωγής τους είναι μεγαλύτερο από το όφελος που παρέχει στα διοικητικά τους στελέχη η ποιότητα τους. Η ερευνητική υπόθεση μπορεί να διατυπωθεί ως εξής:

H3: Υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της ποιότητας των πληροφοριών της



Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων και της στάσης τους για τη σχέση κόστους – οφέλους από την παροχή ποιοτικών πληροφοριών.

## 4. Μεθοδολογία

### 4.1 Συλλογή δεδομένων και επιλογή δείγματος

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε στις μεγάλες επιχειρήσεις του κλάδου που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, σύμφωνα με το δειγματοληπτικό πλαίσιο που δόθηκε από την ICAP (2002). Το κριτήριο που χρησιμοποιήθηκε για την επιλογή των επιχειρήσεων ήταν ο κύκλος εργασιών τους καθώς και τα καθαρά τους κέρδη. Λόγω του μικρού αριθμού του πληθυσμού αποφασίστηκε τελικώς να γίνει απογραφή του. Η εμπειρική έρευνα, που έλαβε χώραν τους μήνες Μάρτιο έως και Δεκέμβριο του 2003, έγινε σε 2 φάσεις.

Πιο αναλυτικά, στην πρώτη φάση στάλθηκε στους οικονομικούς διευθυντές των 196 μεγαλύτερων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, έντυπο δήλωσης επιθυμίας για συμμετοχή στην έρευνα που συνοδευόταν από μια επιστολή η οποία παρουσίαζε τους κύριους στόχους της. Τελικά, 112 επιχειρήσεις απάντησαν θετικά στην πρώτη φάση της έρευνας. Το ποσοστό ανταπόκρισης ήταν 57%. Ο κυριότερος λόγος που παρουσιάστηκε από τις επιχειρήσεις για την έλλειψη ενδιαφέροντος συμμετοχής στην έρευνα ήταν η έλλειψη χρόνου.

Στη δεύτερη φάση της έρευνας, το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε και στάλθηκε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στις επιχειρήσεις που δήλωσαν ότι επιθυμούν να συμμετέχουν στην έρευνα. Θα πρέπει να σημειωθεί πως πραγματοποιήθηκε πιλοτικός έλεγχος του ερωτηματολογίου, πριν αυτό σταλεί στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Ειδικότερα, πραγματοποιήθηκαν προσωπικές συνεντεύξεις με έξι Οικονομικούς Διευθυντές που έχουν μεγάλη εμπειρία στην κοστολόγηση αλλά και στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, ώστε να είμαστε σίγουροι πως το περιεχόμενο του ερωτηματολογίου μπορεί να κατανοηθεί καθώς και για να αποφευχθούν πιθανά λάθη και παραλείψεις. Θα πρέπει να αναφερθεί πως δύο εβδομάδες μετά την αποστολή των ερωτηματολογίων, πραγματοποιήθηκε τηλεφωνική επικοινωνία με τους Οικονομικούς Διευθυντές με σκοπό την αύξηση του ποσοστού ανταπόκρισης. Τελικά, παραλήφθηκαν 100 συμπληρωμένα ερωτηματολόγια (ποσοστό ανταπόκρισης 51%). Τα ερωτηματολόγια συμπληρώθηκαν από τους Οικονομικούς Διευθυντές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, οι οποίοι γνωρίζουν σε βάθος τη λειτουργία της Λογιστικής Κόστους στην ξενοδοχειακή τους επιχείρηση, τα είδη των πληροφοριών που παρέχονται από το κοστολογικό

τους σύστημα, καθώς και τη χρήση τους από την ανώτατη διοίκηση των ξενοδοχειακών συγκροτημάτων.

Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα παρουσιάζονται στους Πίνακες 1 και 2.

### ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Κύκλος εργασιών των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα

	Μέση τιμή (mean value)	Τυπική απόκλιση (std.deviation)	Ελάχιστη τιμή (min.)	Μέγιστη τιμή (max.)
Καθαρές πωλήσεις της χρήσης 2001 (εκατομμύρια €)	9.2	11.4	3.2	99

**ΠΙΝΑΚΑΣ 2**

Κατηγορία, γεωγραφική περιοχή, αριθμός κλινών, μορφή και τύπος των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα

	N (%)
<b>Κατηγορία</b>	
5 αστέρων	34
4 αστέρων	58
3 αστέρων	8
<b>Γεωγραφική περιοχή</b>	
Αθήνα	17
Κρήτη	30
Νησιά Αιγαίου	27
Νησιά Ιονίου	10
Μακεδονία	9
Λοιπά	7
<b>Κλίνες</b>	
έως 300	8
300 -350	10
350-500	13
πάνω από 500	69
<b>Μορφή επιχείρησης</b>	
Ιδιωτική επιχείρηση	53
Μέλος εθνικής αλυσίδας	30
Μέλος πολυεθνικής αλυσίδας	17
<b>Τύπος επιχείρησης</b>	
Παραθεριστικό ξενοδοχείο (Resort)	45
Ξενοδοχείο πόλης (City hotel)	54

## 4.2 Μέτρηση Μεταβλητών

### 4.2.1 Ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους

Στη βιβλιογραφία δεν έχει παρουσιαστεί μια έτοιμη κλίμακα μέτρησης για την ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων. Για τον λόγο αυτό πραγματοποιήθηκε μία ποιοτική έρευνα σε δέκα εμπειρογνώμονες (οικονομικοί διευθυντές και κοστολόγοι) με τη μέθοδο των Δελφών, η οποία λαμβάνοντας υπόψη την υπάρχουσα βιβλιογραφία, κατέληξε στο συμπέρασμα πως τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που είναι σκόπιμο να συγκεντρώνουν οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους είναι: α) η αξιοπιστία – ακρίβεια β) η επικαιρότητα και γ) η αναλυτικότητα.

Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, σύμφωνα με τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας, είναι σκόπιμο να προσδιορίζονται εσωλογιστικά καθώς και να πραγματοποιείται χρονική κατανομή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού στους μήνες της χρήσης Επιπρόσθετα, το κόστος αδράνειας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, είναι σκόπιμο να κατανέμεται ισόποσα στους μήνες δραστηριότητάς τους. Για την μέτρηση της αξιοπιστίας των κοστολογικών δεδομένων χρησιμοποιήθηκε η ονομαστική κλίμακα με δύο μονάδες 1= Ναι, 2 = Όχι.

Για την μέτρηση της ακρίβειας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, χρησιμοποιήθηκε η ίδια ονομαστική κλίμακα, όπου 1 = οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικό σύστημα χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ακρίβειας και 2 = οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους δεν χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ακρίβειας. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, η ακρίβεια των κοστολογικών δεδομένων συνδέεται με το ποσοστό που το άμεσο κόστος καταλαμβάνει στο συνολικό κόστος καθώς και με τον αριθμό των χρησιμοποιούμενων βάσεων καταλογισμού (Kaplan, 1992). Η συσχέτιση της ακρίβειας των κοστολογικών δεδομένων με τις 2 προαναφερόμενες μεταβλητές είναι θετική και στατιστικώς σημαντική, με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα (validity) της μέτρησης<sup>1</sup>.

Επίκαιρες θεωρούνται οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται σε χρονική περίοδο όχι μεγαλύτερη από αυτή του μήνα. Για τη λειτουργοποίηση της έννοιας αυτής, χρησιμοποιήθηκε η ονομαστική κλίμακα με δύο μονάδες, όπου 1= Ναι, 2 = Όχι.

Αναλυτικές θεωρούνται οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους, οι οποίες παρακολουθούν το έσοδο αναλυτικά κατά πηγήν προέλευσης και δραστηριότητας, το κόστος κατά είδος δαπάνης, το κόστος σε σταθερό και μεταβλητό μέρος, σε άμεσο και έμμεσο, ανά φορέα ευθύνης, ανά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, ανά παρεχόμενη υπηρεσία, το αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία και φορέα ευθύνης. Για τη μέτρηση της μεταβλητής αυτής χρησιμοποιήθηκε επίσης η ίδια ονομαστική κλίμακα.

Με τη βοήθεια του SPSS δημιουργήθηκε μια νέα ονομαστική κλίμακα που ονομάστηκε «Ποιότητα πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους». Για να θεωρηθεί πως η επιχείρηση παρέχει μέσω του κοστολογικού της συστήματος ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους πρέπει τα κοστολογικά δεδομένα να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία – ακρίβεια, επικαιρότητα και αναλυτικότητα. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παράγονται και παρέχονται μέσω του συστήματος των αναφορών είναι λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές. Η μεταβλητή αυτή μετρήθηκε με μια ονομαστική κλίμακα με δύο μονάδες, όπου 1 = Παρέχει ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και 2 = Παρέχει λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους.

#### 4.2.2 Χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους

Για τη μέτρηση της στάσης της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους αναπτύχθηκε μία κλίμακα μέτρησης που δημιουργήθηκε ειδικά για τον σκοπό αυτό με βάση την υπάρχουσα βιβλιογραφία. Χρησιμοποιήθηκε μία πεντάβαθμη ονομαστική κλίμακα Likert, όπου 1 = Διαφωνώ απόλυτα και 5 = Συμφωνώ απόλυτα, με 13 προσδιοριστικές μεταβλητές. Η περιγραφική στατιστική ανάλυση των προσδιοριστικών μεταβλητών παρουσιάζεται στον Πίνακα 3. Η παραγοντική ανάλυση (factor analysis)<sup>2</sup> των προσδιοριστικών μεταβλητών εισήλθαν σε ένα μόνο παράγοντα ( $F_1$ ) που ερμηνεύει το 85,7% της συνολικής διακύμανσης και με ιδιοτιμή 9,34 (Πίνακας 4). Ο συντελεστής Alpha – Cronbach της κλίμακας αυτής είναι 0.90, με αποτέλεσμα να θεωρείται ιδιαίτερα αξιόπιστη (Hair *et al.*, 1998)

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3

Περιγραφική στατιστική ανάλυση της στάσης της ανώτατης διοίκησης για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους

	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)	Ελάχιστη Τιμή (Minimum)	Μέγιστη Τιμή (Maximum)
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
Προσδιορισμός 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
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

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 4

Ανάλυση παραγόντων των μεταβλητών που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους

Μεταβλητές (items)	Τιμές Φόρτωσης Παράγοντα (Factor Loadings)	Ιδιοτιμή (Eigenvalue)	Ποσοστό διακύμανσης (Percent of variance)
Άσκηση τιμολογιακής πολιτικής	0,868		
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 υπαρχουσών 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	9,34	85,7

#### 4.2.3 Προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος

Η λειτουργοποίηση της στάσης της ανώτατης διοίκησης απέναντι στο κόστος έγινε με τη χρήση μιας πενταβάθμιας κλίμακας μέτρησης που αναπτύχθηκε για τον σκοπό αυτό με βάση τη βιβλιογραφία, όπου 1 = Διαφωνώ απόλυτα και 5 = Συμφωνώ απόλυτα. Χρησιμοποιήθηκαν 5 προσδιοριστικές μεταβλητές. Η περιγραφική στατιστική ανάλυση των προσδιοριστικών μεταβλητών παρουσιάζεται στον Πίνακα 5. Η παραγοντική ανάλυση (factor analysis)<sup>3</sup> των προσδιοριστικών μεταβλητών εισήλθαν σε ένα μόνο παράγοντα ( $F_2$ ) που ερμηνεύει το 70.1% της συνολικής διακύμανσης και με ιδιοτιμή 4.2

(Πίνακας 6). Ο συντελεστής Alpha – Cronbach της κλίμακας αυτής είναι 0.84, με αποτέλεσμα να θεωρείται αξιόπιστη.

### ΠΙΝΑΚΑΣ 5

Περιγραφική στατιστική ανάλυση της στάσης της ανώτατης διοίκησης απέναντι στη παρακολούθηση του κόστους της

	Μέση τιμή (Mean)	Τυπική Απόκλιση (Std. Deviation)	Ελάχιστη Τιμή (Minimum)	Μέγιστη Τιμή (Maximum)
Η επιχείρηση για την αύξηση εσόδων της είναι σκόπιμο να ακολουθεί μια πολιτική προσανατολισμένη στην μείωση του κόστους	2.42	0.976	1	5
Για την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος η επιχείρηση πρέπει να παρέχει υπηρεσίες με χαμηλό κόστος	2.31	1.066	1	5
Πολιτική της επιχείρησης πρέπει να είναι η παροχή κινήτρων στα τιμήματα 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

### ΠΙΝΑΚΑΣ 6

Ανάλυση παραγόντων των μεταβλητών που αναφέρονται στη στάση της ανώτατης διοίκησης απέναντι στον έλεγχο και την παρακολούθηση του κόστους τους

Μεταβλητές	Τιμές Φόρτωσης Παράγοντα (Factor Loadings)	Ιδιοτιμή (Eigenvalue)	Ποσοστό διακύμανσης (Percent of variance)
Αύξηση εσόδων και πολιτική μείωσης κόστους	0,820		
Ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και χαμηλό κόστος	0,785		
Παροχή κινήτρων στα τιμήματα 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	4,2	70,1



#### 4.2.4 Σχέση κόστους - οφέλους

Για τη μέτρηση της στάσης της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη σχέση κόστους – οφέλους από την παροχή ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, χρησιμοποιήθηκε η τακτική κλίμακα μέτρησης των Gagwin και Bouwman (2002), τύπου Likert με μια προσδιοριστική μεταβλητή, με όπου 1 = Διαφωνώ απόλυτα και 5 = Συμφωνώ απόλυτα.

### 5. Αποτελέσματα

Από την ανάλυση των δεδομένων διαπιστώσαμε, ότι η πλειονότητα (76%) των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, μέσω των κοστολογικών τους συστημάτων, προσδιορίζουν το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα εσωλογιστικά και κάνουν χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού. Επίσης, το σύνολο των ξενοδοχείων παρακολουθεί τα έσοδα με βάση το είδος τους ενώ 65 επιχειρήσεις με βάση τη δραστηριότητά τους. Οι πληροφορίες για το κόστος προσδιορίζονται στα πλαίσια του κοστολογικού συστήματος κατά είδος δαπάνης και κατά λειτουργία από το σύνολο των επιχειρήσεων, ενώ μόλις το 24% του δείγματος παρακολουθεί το κόστος ανά λειτουργική υποδιαίρεση, σε άμεσο και έμμεσο, σε σταθερό και μεταβλητό, ανά φορέα ευθύνης και ανά παρεχόμενη υπηρεσία. Η ίδια εικόνα παρουσιάζεται και για τις πληροφορίες που αφορούν το αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία και κέντρο ευθύνης.

Επιπρόσθετα, η έρευνα έδειξε πως τα κοστολογικά δεδομένα παρέχονται τουλάχιστον σε μηνιαία βάση μόλις από το 28% των επιχειρήσεων, καθώς και ότι ο βαθμός ακρίβειας των κοστολογικών πληροφοριών που παρέχονται από τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων θεωρείται μεγάλος μόνον από το 28% των ξενοδοχείων. Θα πρέπει να σημειωθεί, πως από τις 42 επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (resorts), μόλις 4 χειρίζονται ορθά κοστολογικώς το κόστος αδράνειάς τους, κατανέμοντάς το στους μήνες της χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθότητα και αξιοπιστία των βραχύχρονων αποτελεσμάτων. Από τη στατιστική ανάλυση καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα, πως το 24% των επιχειρήσεων παρέχουν μέσω των κοστολογικών τους συστημάτων πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία – ακρίβεια, επικαιρότητα και αναλυτικότητα. Αντίθετα, το 76% των ξενοδοχείων που συμμετείχαν στην έρευνα προσδιορίζουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες (Πίνακας 7).

## ΠΙΝΑΚΑΣ 7

## Ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους

<b>Αξιοπιστία - Ακρίβεια</b>	<b>Ναι</b>	<b>Όχι</b>
Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων (N= 100)	76	24
Χρονική προσαρμογή των κοστολογικών μεγεθών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού (N=100)	76	24
Το κόστος αδράνειας κατανέμεται στους μήνες δραστηριότητας (N= 42)	4	38
Μεγάλος βαθμός ακρίβειας των κοστολογικών δεδομένων (N=100)	24	76
<b>Επικαιρότητα</b>		
Τα κοστολογικά δεδομένα παράγονται τουλάχιστον σε μηνιαία βάση (N=100)	28	10
<b>Αναλυτικότητα</b>		
Έσοδα κατ' είδος(N=100)	100	0
Έσοδα κατά δραστηριότητα (N=100)	65	35
Ανάλυση κόστους σε σταθερό και μεταβλητό μέρος (N=100)	24	76
Κόστος κατ' είδος δαπάνης (N=100)	100	0
Ανάλυση κόστους σε άμεσο και έμμεσο (N=100)	24	76
Κόστος κατά λειτουργική υποδιαίρεση (N=100)	25	75
Κόστος κατά λειτουργία (N=100)	100	0
Κόστος ανά φορέα ευθύνης (N=100)	24	76
Κόστος ανά παρεχόμενη υπηρεσία (N=100)	24	76
Αποτέλεσμα ανά παρεχόμενη υπηρεσία (N=100)	24	76
Αποτέλεσμα ανά φορέα ευθύνης (N=100)	24	76

Πριν από τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων διερευνήθηκε αν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών. Η στατιστική επεξεργασία των δεδομένων έδειξε πως μεταξύ τους υπάρχει συσχέτιση, η ένταση των οποίων όμως δεν αναμένεται να αλλοιώσει 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 πολυσυγγραμμικότητας το αποτέλεσμα της εμπειρικής έρευνας. Στην ανάλυση των δεδομένων προσδιορίστηκε ο συντελεστής συσχέτισης Spearman λόγω του ότι οι ανεξάρτητες

μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή (Κουρεμένος, 1996) (Πίνακας 8).

### ΠΙΝΑΚΑΣ 8

#### Συσχετίσεις των ανεξάρτητων μεταβλητών

Συσχετίσεις (Correlations)

			Χρήση πληροφοριών Λογιστικής Κόστους	Προσανατολισμός προς το κόστος	Σχέση κόστους-οφέλους
Spearman's rho	Χρήση πληροφοριών Λογιστικής Κόστους	Συντελεστής συσχέτισης Στατιστική σημαντικότητα	1,000 ,	,480** ,000	-,478** ,000
	Προσανατολισμός προς το κόστος	Συντελεστής συσχέτισης Στατιστική σημαντικότητα	,480** ,000	1,000 ,	-,357 ,000
	Σχέση κόστους-οφέλους	Συντελεστής συσχέτισης Στατιστική σημαντικότητα	-,478** ,000	-,357** ,000	1,000 ,

\*\* Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο 0,01 (δικατάληκτος έλεγχος).

Στη συνέχεια, λαμβάνοντας υπόψη το είδος και τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών<sup>4</sup> (Hair *et al.*, 1998; Hosmer και Lemeshow, 1989; Kleinbaum, 2002; Menard, 2002), διαμορφώθηκε το ακόλουθο υπόδειγμα, για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων:

$Z = -2,046 + 0,906 F_1 + 1,153 F_2$ , όπου η τιμή Z εισέρχεται στην εξίσωση

$$\text{πιθανότητα: } P(A) = \frac{1}{1 + e^{-z}}$$

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». Με βάση την εξίσωση της λογαριθμικής παλινδρόμησης (logistic regression), μπορούμε να προβλέψουμε την πιθανότητα παροχής

ποιοτικών πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των κοστολογικών τους συστημάτων αν γνωρίζουμε την άποψη της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους ( $F_1$ ) και για τον προσανατολισμό της επιχείρησης προς το κόστος (cost orientation) ( $F_2$ ). Η μεταβλητή που αφορά τη στάση της ανώτατης διοίκησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων απέναντι στη σχέση κόστους – οφέλους από την παροχή ποιοτικών πληροφοριών δεν συμμετέχει τελικά στο υπόδειγμα ( $X_3$ ).

Οι εκτιμητές παραμέτρων (συντελεστές) του υποδείγματος της λογαριθμικής 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 Πίνακα 9.

Το θετικό πρόσημο των συντελεστών  $b$  των ανεξαρτήτων μεταβλητών που συμμετέχουν στο μοντέλο αποδεικνύει ότι η σχέση τους με την εξαρτημένη μεταβλητή είναι θετική, με αποτέλεσμα να απορρίπτονται οι μηδενικές ερευνητικές υποθέσεις. Για τον έλεγχο της συγγραμικότητας (collinearity statistics) υπολογίστηκε ο δείκτης της ανεκτικότητας (Tolerance) και ο δείκτης VIF (Variance Inflation Factor). Οι τιμές του δείκτη VIF για κάθε μια από τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται σε ικανοποιητικά επίπεδα<sup>5</sup>.

Το υπόδειγμα αυτό ταξινομεί ορθά το 86% των παρατηρήσεων. Πιο αναλυτικά, από 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 της Λογιστικής Κόστους από το κοστολογικό τους σύστημα προβλέφθηκαν ορθώς από το υπόδειγμα. Ομοίως, 17 επιχειρήσεις (70,8%) που προσδιορίζουν πληροφορίες που συγκεντρώνουν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά της αξιοπιστίας - ακρίβειας, της επικαιρότητας και της αναλυτικότητας, προβλέφθηκαν ορθώς από το υπόδειγμα. Μόνο 14 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ταξινομήθηκαν λανθασμένα, στοιχείο που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι το υπόδειγμα είναι πολύ καλά προσαρμοσμένο στα δεδομένα. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε με τον έλεγχο των Hosmer και Lemeshow της ποσοστιαίας κατανομής των παρατηρήσεων σε ομάδες. Η τιμή του Chi square (=4.87), στην τελική διαμόρφωση του υποδείγματος αντιστοιχεί σε επίπεδο σημαντικότητας 0.771 που είναι αρκετά μεγαλύτερο από το όριο 0.05.

Όπως και στην πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση, έτσι και στη λογαριθμική, ο συντελεστής προσδιορισμού ( $R^2$ )<sup>6</sup> εκφράζει το πόσο καλά το υπό-

δειγμα της παλινδρόμησης προσαρμόζεται στα δεδομένα (Hair *et al.*, 1998). Ο συντελεστής προσδιορισμού Cox & Snell ανέρχεται σε 0.366 και ο αντίστοιχος συντελεστής Nagelkerke σε 0.549. Οι τιμές αυτές θεωρούνται υψηλές και αποδεικνύουν την καλή προσαρμογή του υποδείγματος στα δεδομένα. Θα πρέπει να αναφερθεί, πως ο συντελεστής αυτοσυσχέτισης (autocorrelation) Durbin - Watson είναι σε ικανοποιητικό επίπεδο<sup>7</sup>.

## 5. Συμπεράσματα και μελλοντικές κατευθύνσεις

Κύριος σκοπός της εργασίας αυτής είναι να διερευνήσει την ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Επιπλέον, να διερευνήσει τις απόψεις της ανώτατης διοίκησης των επιχειρήσεων που συμβάλλουν στατιστικώς σημαντικά στον διαχωρισμό τους σε 2 ομάδες, σε εκείνες που παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους και σε εκείνες που παρέχουν λιγότερο ή καθόλου ποιοτικές πληροφορίες.

Από την ανάλυση των δεδομένων των 100 μεγαλύτερων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια καταλήξαμε στο συμπέρασμα πως μόλις το 24% των επιχειρήσεων παρέχει μέσω των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων τους, κοστολογικά δεδομένα που να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία-ακρίβεια, επικαιρότητα και αναλυτικότητα. Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων παρέχει λιγότερο ποιοτικά κοστολογικά δεδομένα που να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά στην άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου.

Πιο αναλυτικά, οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους που παράγονται και αποθηκεύονται στη βάση δεδομένων τους είναι αναλυτικές κυρίως ως προς έσοδα και λιγότερο ως προς το κόστος, με αποτέλεσμα να διαπιστώνουμε πως το λογιστικό τους πληροφοριακό σύστημα είναι προσανατολισμένο προς τα έσοδα και δίδει μικρότερη βαρύτητα στην παρακολούθηση του κόστους ανά λειτουργική υποδιαίρεση, ανά παρεχόμενη υπηρεσία, ανά κέντρο ευθύνη ή με βάση τη συμπεριφορά του. Επιπλέον, παρατηρούμε ότι τόσο οι πληροφορίες για τα έσοδα, όσο και για το κόστος παρέχονται στα διοικητικά στελέχη σε χρονικά διαστήματα μεγαλύτερα από τον μήνα. Ο βαθμός ακρίβειας των κοστολογικών δεδομένων δεν κρίνεται ιδιαίτερα ικανοποιητικός. Ακόμη, ελάχιστες επιχειρήσεις χειρίζονται ορθώς κοστολογικά το κόστος αδράνειάς τους. Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα, πως οι πληροφορίες που παρέχουν τα κοστολογικά συστήματα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων μπορούν να χρησιμοποιηθούν κυρίως για την κατάρτιση των λο-



γιστικών τους καταστάσεων και λιγότερο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση τόσο συνολικά όσο και ανά τομέα δραστηριότητας και ευθύνης.

Η έρευνά μας διεπίστωσε πως η άποψη της ανωτάτης διοίκησης που επηρεάζει την ποιότητα των κοστολογικών πληροφοριών που παράγονται και αποθηκεύονται στα λογιστικά πληροφορικά συστήματα είναι ο προσανατολισμός της επιχείρησης προς το κόστος. Με άλλα λόγια, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων που παρέχουν ποιοτικά κοστολογικά δεδομένα, συμφωνούν περισσότερο με την άποψη πως για την αύξηση της πληρότητας και τη μεγιστοποίηση των εσόδων τους είναι σκόπιμο να ακολουθούν μια πολιτική προσανατολισμένη στην μείωση του κόστους τους. Υποστηρίζουν, πως η επιχείρηση που ακολουθεί μια πολιτική χαμηλού κόστους καθίσταται πλήρως ανταγωνιστική και εξασφαλίζει τις προϋποθέσεις συνεχούς επέκτασης και αποτελεσματικής αντιμετώπισης της δυσμενούς οικονομικής συγκυρίας. Για να μειώσουν όμως το κόστος τους, οφείλουν να το γνωρίζουν άμεσα, με ακρίβεια και αναλυτικά. Η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνει το αποτέλεσμα της έρευνας των Al-Omiri και Drury (2007) που αναφέρουν πως η πολυπλοκότητα (sophisticated) ενός κοστολογικού συστήματος επηρεάζεται από τη σημαντικότητα που δίδουν οι διοικήσεις των επιχειρήσεων στα κοστολογικά δεδομένα.

Εκτός όμως από την παραπάνω άποψη, η ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους επηρεάζεται και από τη στάση της ανώτατης διοίκησης για τη χρήση των κοστολογικών δεδομένων για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δράσης. Ειδικότερα, τα στελέχη της ανώτατης διοίκησης των επιχειρήσεων που τα κοστολογικά τους συστήματα παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες, συμφωνούν περισσότερο με την άποψη πως οι πληροφορίες της Λογιστικής Κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για τη λήψη αποφάσεων καθώς και για την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου. Συνεπώς θεωρούν πως για να έχουν αξία και να είναι χρήσιμες οι κοστολογικές πληροφορίες, είναι σκόπιμο να είναι αναλυτικές, επίκαιρες και αξιόπιστες. Τα ευρήματα αυτά επιβεβαιώνουν την άποψη των Cooper και Kaplan (1998), πως τα κοστολογικά συστήματα είναι χρήσιμα όταν εξυπηρετούν τις ανάγκες των διοικητικών στελεχών τους.

Η έρευνα αυτή παρουσιάζει ένα εργαλείο μέτρησης της ποιότητας των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους μέσω των κοστολογικών συστημάτων, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα, παρουσιάζει τις απόψεις της ανωτάτης διοίκησης που επηρεάζουν τη κοστολογική πληροφόρηση που παρέχεται από τα πληροφοριακά συστήμα-

τα της Λογιστικής Κόστους. Η εργασία αυτή περιορίστηκε στις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και ειδικότερα σε εκείνες που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια. Ένας ακόμη περιορισμός είναι πως για μέτρηση της στάσης της ανώτατης διοίκησης απέναντι στη χρήση των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους καθώς και για τον προσανατολισμό της επιχείρησης προς το κόστος, ρωτήθηκαν οι οικονομικοί διευθυντές.

Μελλοντικά, θα μπορούσε να διερευνηθεί αν ορισμένοι παράγοντες που σύμφωνα με την ενδεχομενική θεωρία (contingency theory) σχετίζονται με τη λογιστική πληροφόρηση (Emmanuel *et al.*, 1990), επηρεάζουν την ποιότητα των κοστολογικών δεδομένων που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα των επιχειρήσεων, όπως για παράδειγμα το μέγεθος, η στρατηγική, η τεχνολογία και ο ανταγωνισμός (Khandwalla, 1977; Chenhall και Morris, 1995). Παράλληλα, να διερευνηθούν ορισμένες άλλες απόψεις της ανώτατης διοίκησης που ενδέχεται να επηρεάζουν την ποιότητα των πληροφοριών της Λογιστικής Κόστους, όπως για παράδειγμα η ικανοποίηση από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα και η ύπαρξη προσωπικού με εξειδικευμένο κοστολογικό υπόβαθρο.

## Σημειώσεις

1. Ο συντελεστής συσχέτισης Spearman της διχοτομημένης μεταβλητής που αφορά το βαθμό ακρίβειας των κοστολογικών δεδομένων με τη μεταβλητή που αναφέρεται στη σχέση άμεσου και έμμεσου κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι  $r = 0.61$  (σε επίπεδο 0.01, δικατάληκτος έλεγχος,  $N=24$ ). Αντίστοιχα, ο συντελεστής συσχέτισης με τη μεταβλητή που αναφέρεται στον αριθμό των βάσεων καταλογισμού είναι  $r = 0.44$  (σε επίπεδο 0.01, δικατάληκτος έλεγχος,  $N=98$ ).

2. Έγινε έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) για τις υπό εξέταση μεταβλητές. Το μέγεθος του δείγματος είναι κατάλληλο για ανάλυση παραγόντων.

3. Έγινε έλεγχος σφαιρικότητας Barlett και έλεγχος καταλληλότητας του δείγματος Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) για τις υπό εξέταση μεταβλητές. Το μέγεθος του δείγματος είναι κατάλληλο για ανάλυση παραγόντων.

4. Η εξαρτημένη μεταβλητή είναι διχοτομημένη και οι ανεξάρτητες μεταβλητές μετρικές για το λόγο αυτό δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της Πολλαπλής Γραμμικής Παλινδρόμησης. Η διακριτική ανάλυση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί γιατί δεν υπάρχει ισότητα των πινάκων διακύμανσης – συνδιακύμανσης και στις δύο ομάδες καθώς ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Για τον έλεγχο την κανονικότητας, χρησιμοποιήθηκε ο στατιστικός έλεγχος Kolmogorov Smirnov και Shapiro Wilk καθώς και τα διαγράμματα κανονικότητας normal Q-Q μαζί με τα αντίστοιχα detrended normal Q-Q. Για τον έλεγχο της ομοιογένειας των πινάκων διακυμάνσεων - συνδιακυμάνσεων των δύο ομάδων χρησιμοποιήθηκε το M στατιστικό του Box. Το δείγμα των επιχειρήσεων τόσο συνολικά όσο και ανά ομάδα είναι ικανοποιητικό. Έγινε έλεγχος της ύπαρξης απομονωμένων τιμών με τη μελέτη των τυπικών



αποκλίσεων των υπό εξέταση μεταβλητών καθώς και γραφικά με τα Scatterplots. Για την επιλογή των ανεξάρτητων μεταβλητών στη συνάρτηση επιλέχθηκε μέθοδος της προοδευτικής κατά στάδια επιλογής μεταβλητών (forward stepwise method). Ως κριτήριο απομάκρυνσης χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό Wald.

5. 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 συνιστάται να αποβάλλονται από το μοντέλο (Nourousis, 2000).

6. Ο συντελεστής προσδιορισμού εκφράζει το ποσοστό μεταβλητότητας που ερμηνεύεται από το μοντέλο. Λαμβάνει τιμές από 0 έως 1.

7. 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 του προτεινόμενου μοντέλου είναι 1.87. Ένας άτυπος κανόνας είναι: αν η τιμή του στατιστικού βρίσκεται μεταξύ 1,5 και 2,5 δεν υπάρχει πρόβλημα (Nourousis, 2000).

## Βιβλιογραφία

### Ξένη

- Al-Omiri, M., and Drury, C., (2007), “A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations”, *Management Accounting Research (forthcoming)*.
- Ask, U., (1996), “Cost Management in Sweden”, in Bhimani A (Ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.
- Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., and Young, M., (2001), *Management Accounting*. New Jersey, Prentice Hall.
- Babad, Y.M., and Balachandran, B.V., (1993), “Cost driver optimization in activity-based costing”, *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 2, pp. 563-575.
- Banker, R.D., and Potter, G., (1993), “Economic implications of single cost driver systems”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 1, pp. 15-31.
- 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.
- 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.

- Gagwin, D., and Bouwman, M., (2002), "The association between ABC and financial performance", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 1, pp. 1-39.
- Chenhall, R.H., and Morris, D., 1995, "The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems", *Accounting Review*, Vol. 61, pp. 16-35.
- Chenhall, R.H., and Langfield-Smith, K., (1998), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 2, 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.
- Cooper R., and Kaplan R., (1992), *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.
- 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 practices", *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 3, pp. 267-280.
- Dunk, A , (2004), Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information, *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 4, pp. 401-414.
- Emmanuel, C., Otley, D., and Merchant, K., (1990), *Accounting for Management Control*, 2nd edition, London, Chapman & Hall.
- 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.
- Feltham, G.A., (1977), "Cost aggregation: An information economic analysis", *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, pp. 42-70.
- Feltham, G.A., and Xie, J., (1994), "Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations", *The Accounting Review*, Vol. 69, No. 2, pp. 429-453.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980), "Statement of Financial Accounting Concepts - Qualitative Characteristics of Accounting Information", No. 2, online: [www.fasb.org](http://www.fasb.org).
- Hair, J., Anderson, R., Tatham, R., and Black W., (1998), *Multivariate data analysis*, Prentice Hall international, Inc.
- Harris, P., and Brown, B., (1998), "Research and Development in hospitality accounting and financial management", *Hospitality Management*, Vol. 17, pp. 161-181.

- Hilton, R., (1979), "The determinants of cost information value: An illustrative analysis", *Journal of Accounting Research*, Vol. 17, No. 2, pp. 411-435.
- Hornigren C., Bhimani A., Datar, S., and Foster G., (1997), *Management and cost accounting*, Prentice Hall.
- Hosmer, D., and Lemeshow, S., (1989), *Applied Logistic Regression*, John Wiley and sons, New York.
- Ittner, C.D., and Larcker, D.F., (1997), "Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, No. 3, pp. 293-314.
- Ittner, C.D., Lanen, W.N., and Larcker, D.F. (2002), "The association between activity-based costing and manufacturing performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No. 3, pp. 711-725.
- Johnson, H., (1992), "It's time to stop overselling activity-based concepts. *Management Accounting*, Vol. 74, pp. 26-35.
- Johnson, H.T., and Kaplan, R.S., (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- 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. 654-675.
- Karmarkar, U.S., Lederer, P.J., and Zimmerman, J.L., (1990), Choosing manufacturing production control and cost accounting systems. In R. Kaplan (Ed.), *Measures for manufacturing excellence*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Khandwalla, P., (1977), *Design of Organisations*, New York, Harcourt Brace Jovanovich.
- Kleinbaum, D.G., (2002), *Logistic regression: A self-learning text*, NY: Springer.
- 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.
- 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.
- Lewis-Beck, M.S., 1990. *Applied Regression: An Introduction*. Sage, Newbury Park, CA.
- Menard, S., (2002), *Applied logistic regression analysis*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- 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.
- 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.
- Nicolaou, A.I., Masoner, M.M., and Welker, R.B., (1995), "Intent to enhance information systems as a function of system success" *J. Inf. Systems*, Vol. 1, No. 2, pp. 93-108.

- 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.
- Norouisis, M., (2000), *SPSS 11.00 Guide to data analysis*, Prentice Hall international, Inc.
- Pellinen, J., (2003), "Making price decisions in tourism enterprises", *Hospitality Management*, Vol. 22, No. 3, pp. 217-235.
- Pizzini, M., (2006), The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals, *Management Accounting Research*, Vol. 31, No. 2, pp. 179-210.
- 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: a theoretical model and simulation analysis", *Dec. Support Systems*, Vol. 26, pp. 275-286.
- 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., Borchgrevink, C., and Zahl-Begnum, O., (1996), "Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia", *Hospitality Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 189-203.
- Stanga, K.G., (1980), "The relationship between relevance and reliability: some empirical results", *Accounting and Business Research*, Winter, pp. 29-39.

## Ελληνική

- Αποστόλου, Α., (1992), *Λογιστικές Καταστάσεις και ποιότητα πληροφόρησης στην Ελλάδα, Διδακτορική Διατριβή, Τμήμα Οικονομικών Επιστημών, Πανεπιστήμιο Αθηνών.*
- Κουρεμένος, Α., (1996), *Έρευνα Μάρκετινγκ*, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Πειραιάς.
- Πάγγειος, Ι., (1993), *Θεωρία Κόστους*, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.