



**Πανεπιστήμιο Αιγαίου**

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

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«Εφαρμογή τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και μέτρηση της  
συνεισφοράς τους στον προγραμματισμό της δράσης ελληνικών  
ξενοδοχείων.»**

---

**ΜΑΡΙΑ ΜΑΓΔΑΛΗΝΗ ΜΠΟΗ  
ΑΜ 2132017015**

**Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Σ. Ζούντα**

**Χίος, 2019**

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος στη Διοίκηση Επιχειρήσεων-MBA, του Πανεπιστημίου Αιγαίου. Η εργασία πραγματοποιήθηκε υπό την επίβλεψη της κα. Ζούντα Στέλλας, Επίκουρης Καθηγήτριας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας και ιδιαίτερα την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου κα. Ζούντα Στέλλα για τη συνεχή και άμεση υποστήριξή της σε όλη τη διάρκεια της εργασίας αλλά και των μεταπτυχιακών σπουδών μου γενικότερα. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τα υπόλοιπα μέλη της τριμελούς επιτροπής μου κα. Γάκη Ελένη και κ. Μπεκιάρη Μιχάλη, για την υποστήριξή τους καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μου και την άμεση ανταπόκριση σε κάθε βοήθεια που τους ζητήθηκε κατά τη διάρκεια αυτής της εργασίας.

Τέλος, οφείλω να εκφράσω τις πιο θερμές ευχαριστίες στην οικογένεια και τους φίλους μου που υπήρξαν υποστηρικτές και ηθικό στήριγμα σε κάθε προσπάθεια μου και ιδιαίτερα στην ολοκλήρωση του συγκεκριμένου μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών.

## Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ABSTRACT.....	6
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ-ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	8
2.1 ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ-ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ..	8
2.1.1 Ο ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	9
2.1.2 ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ.....	10
2.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	12
2.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	12
2.4 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	16
2.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	19
2.5.1 ACTIVITY BASED COSTING (ABC).....	22
2.5.2 QUALITY COSTING.....	23
2.5.3 BENCHMARKING.....	24
2.5.4 INTEGRATED PERFORMANCE MEASUREMENT.....	25
2.5.5 STRATEGIC COSTING.....	25
2.5.6 STRATEGIC PRICING.....	26
2.5.7 COMPETITOR COST ASSESSMENT.....	26
2.5.8 COMPETITIVE POSITION MONITORING.....	27
2.5.9 CUSTOMER SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS.....	27
2.5.10 CUSTOMER ACCOUNTING.....	28
3. ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ.....	29
3.1. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ-ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ.....	29
4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	32
5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΖΗΤΗΣΗ.....	33
5.1 ΠΡΟΦΙΛ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	33
5.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ.....	39
5.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ.....	40
5.3.1 ΧΡΗΣΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	40
5.3.2. ΩΦΕΛΕΙΑ ΑΠΟ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	43
5.3.3 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΩΦΕΛΕΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	46

5.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ -ΕΛΕΓΧΟΣ $\chi^2$ ΓΙΑ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ.....	51
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	64
7. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	67
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	69
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ .....	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ.....	92

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζεται η χρήση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ελληνικά ξενοδοχεία πέντε αστέρων καθώς και ο βαθμός ωφέλειας που παρέχουν αυτές στις ξενοδοχειακές μονάδες. Όσον αφορά το βαθμό ωφέλειας δόθηκαν δύο διαστάσεις στο ερώτημά μας, αυτή για την ωφέλεια των τεχνικών στο παρόν και αυτή για την εκτίμηση της ωφέλειάς τους στο μέλλον.

Για τον σκοπό αυτό, μελετάται ξένη και ελληνική σχετική βιβλιογραφία. Αρχικά, μελετώνται άρθρα που αφορούν το ευρύτερο εννοιολογικό πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής και της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και την εξέλιξή τους στο χρόνο και στη συνέχεια τέσσερα άρθρα που πραγματεύονται την χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο. Επιπλέον, παρουσιάζεται ο ελληνικός ξενοδοχειακός κλάδος και η ανάγκη για πληροφόρηση και σχεδιασμό δραστηριοτήτων όσον αφορά την λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Τέλος, για την ολοκλήρωση της θεωρητικής μελέτης παρουσιάζονται οι τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και η πορεία τους στον χρόνο και αναλύονται οι δέκα τεχνικές που χρησιμοποιούνται στην έρευνά μας όπως αυτές παρουσιάζονται στα υπό μελέτη άρθρα.

Στη συνέχεια, για τη διεξαγωγή συμπερασμάτων που αφορούν τα ερωτήματα της έρευνας που προαναφέρθηκαν πραγματοποιείται έρευνα με τη βοήθεια ερωτηματολογίων. Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτουν συμπεράσματα που αφορούν τόσο τα χαρακτηριστικά των ελληνικών ξενοδοχείων όσο και την χρήση και ωφέλεια των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σε αυτά. Επιπλέον, μέσω συσχετισμών διεξάγονται συμπεράσματα για την επίδραση διαφόρων χαρακτηριστικών των ξενοδοχείων στη χρήση και την ωφέλεια των τεχνικών, καθώς και οι διαφορές ανάμεσα στην παρούσα ωφέλεια των τεχνικών και στην αντίστοιχη εκτίμηση των ξενοδοχειακών στελεχών για το μέλλον.

Λέξεις κλειδιά: Διοικητική Λογιστική, Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, Ξενοδοχειακός κλάδος, Ελλάδα

## **ABSTRACT**

This thesis examines the use of Strategic Management Accounting techniques in Greek five-star hotels and the degree of benefit they provide to hotel units. Regarding the degree of utility, two dimensions were given to our question, the present utility of the techniques and the estimation of their utility in the future.

To this end, foreign and Greek related literature is being studied. Initially, articles dealing with the broader conceptual framework of Strategic Management Accounting are studied, followed by four articles dealing with its use in the hotel industry. In addition, the Greek hotel industry and the need for information and planning activities for strategic decision making are presented. Finally, for the completion of the theoretical study, the Strategic Management Accounting techniques and their course over time are presented, and the ten techniques used in our research are analyzed, as presented in the articles under study.

Then, in order to draw conclusions on the research questions mentioned above, a questionnaire survey is carried out. The results of the survey provide conclusions regarding both the characteristics of Greek hotels and the use and benefit of Strategic Management Accounting techniques in them. In addition, through correlations, conclusions are drawn on the impact of different hotel characteristics on the use and utility of the techniques, as well as the differences between the present utility of the techniques and the corresponding estimation of hotel executives for the future.

Keywords: Strategic Management, Strategic Management Accounting, Hotel Industry, Greece

## 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις μέρες μας καθώς οι αγορές στρέφονται προς την παγκοσμιοποίηση και τον έντονο ανταγωνισμό, η ανάγκη των οργανισμών για εναρμονισμό με το εξωτερικό περιβάλλον και η συνεχής παρακολούθηση των δραστηριοτήτων των ανταγωνιστών γίνεται επιτακτική.

Οι οργανισμοί οφείλουν να γνωρίζουν τις πιθανές μεταβολές του εξωτερικού περιβάλλοντος και να είναι σε θέση να τις αντιμετωπίσουν με κύριο στόχο την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και τη διατήρησή του. Αυτές οι μεταβολές μπορεί να οφείλονται, εκτός από την παγκοσμιοποίηση των αγορών, στο αβέβαιο οικονομικό περιβάλλον και στη ραγδαία τεχνολογική ανάπτυξη.

Όλες αυτές οι νέες ανάγκες καθιστούν αδύναμες τις παραδοσιακές τεχνικές να δώσουν επαρκείς πληροφορίες που θα βοηθήσουν τόσο στην επιβίωση όσο και στην εξέλιξη της επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις καλούνται να λάβουν τις σωστές αποφάσεις και να εφαρμόσουν τις αντίστοιχες στρατηγικές. Πρέπει να αναπτύξουν και να θεσπίσουν καινοτόμα διοικητικά προγράμματα τα οποία να αντανakλούν συνεχώς την πολυπλοκότητα και τη μεταβλητότητα του επιχειρησιακού περιβάλλοντος και να αντιμετωπίσουν αυτή την πολυπλοκότητα μέσω της ανάπτυξης στρατηγικών.

Για να επιλεγθούν και να εφαρμοστούν οι σωστές στρατηγικές, οι οργανισμοί πρέπει να κατέχουν πληροφορίες που αφορούν τις συνθήκες της αγοράς που δραστηριοποιούνται καθώς και το ανταγωνιστικό περιβάλλον. Αυτά τα δεδομένα συνήθως προκύπτουν μέσω εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής. Πλέον εμφανίζονται νέες τεχνικές όπου χαρακτηριστικά από τη Διοικητική Λογιστική και τη Διοίκηση Μάρκετινγκ (Marketing Management) ενσωματώνονται σε ένα πλαίσιο στρατηγικής διοίκησης, τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική κατέχει σημαντικό ρόλο στην επιβίωση επιχειρήσεων στις παγκόσμιες αγορές υψηλού ανταγωνισμού των ημερών μας.

## **2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ-ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ**

Επειδή η βιβλιογραφία όσον αφορά τις τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ξενοδοχεία θεωρείται περιορισμένη, στην παρούσα έρευνα μελετήθηκαν τόσο τέσσερα άρθρα που αφορούν τα ξενοδοχεία και θα αναλυθούν στη συνέχεια καθώς και βιβλιογραφικές αναφορές που αφορούν τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική σε ευρύτερο πλαίσιο.

Στη συνέχεια επισημάνθηκαν τα κοινά σημεία, οι συμπληρωματικές θεωρίες στις ήδη υπάρχουσες καθώς και οι διαφορετικές απόψεις ώστε να μελετηθεί το θέμα σε όλες του τις διαστάσεις.

### **2.1 ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ-ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ**

Τα ξενοδοχεία είναι ένας κλάδος όπου ο ανταγωνισμός είναι έντονος και υπάρχει πλεονάζουσα παραγωγική δυναμικότητα, δηλαδή τα ξενοδοχεία μπορούν να προσφέρουν περισσότερες υπηρεσίες από τις ανάγκες της αγοράς. Επιπλέον, η υπηρεσία που προσφέρεται παρέχει κάποια σχετική ομοιογένεια καθώς τα περισσότερα ξενοδοχεία παρέχουν κοινές υπηρεσίες όπως διαμονή, σίτιση, διασκέδαση κτλ.

Τα ξενοδοχεία είναι κατάλληλα για έρευνα σχετικά με τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τις τεχνικές της γιατί διαθέτουν ορισμένα ασυνήθιστα χαρακτηριστικά ως επιχειρήσεις λόγω της διπλής φύσης των δραστηριοτήτων τους που αφορούν την ιδιοκτησία και τη διαχείριση, χαρακτηριστικά τα οποία δημιουργούν ορισμένες ενδιαφέρουσες επιπτώσεις για την ανάπτυξη στρατηγικών. Επιπλέον, τα ξενοδοχεία είναι επιχειρήσεις στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία είναι μεγάλης διάρκειας και οι επενδύσεις πρέπει να προγραμματιστούν στρατηγικά σε έναν ευρύ χρονικό ορίζοντα. Τα ξενοδοχεία αποτελούν βασικό στοιχείο των σημαντικών και επεκτεινόμενων βιομηχανιών φιλοξενίας και τουρισμού.

Υπάρχουν έρευνες που αφορούν τα ξενοδοχεία αλλά σχετίζονται κυρίως με τη Στρατηγική Διοίκηση χωρίς να συμπεριλαμβάνουν στοιχεία λογιστικής.



### **2.1.1 Ο ξενοδοχειακός κλάδος στην Ελλάδα**

Ο τουρισμός είναι μία από τις μεγαλύτερες και πιο σημαντικές «βιομηχανίες» της Ελλάδος μαζί με αυτή την ναυτιλίας. Σύμφωνα με μία μελέτη του Ινστιτούτου του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΙΝΣΕΤΕ) με τίτλο «Η συμβολή του τουρισμού στην ελληνική οικονομία το 2018», ο τουρισμός συνέβαλε στην οικονομία (άμεσα και έμμεσα) από 25,7% (47,4 δις ευρώ) έως 30,9% (57,1 δις ευρώ) στη δημιουργία του ΑΕΠ της χώρας. Επιπλέον, σύμφωνα πάντα με την έρευνα, ο τουρισμός συμμετείχε συνολικά στο 25,9% της συνολικής απασχόλησης της χώρας.

Δύο βασικές παράμετροι που εξετάζει η έρευνα του ΙΝΣΕΤΕ και έχουμε εξετάσει και στη δική μας έρευνα, όσον αφορά τα ξενοδοχεία, είναι η προέλευση των εσόδων (ημεδαποί-αλλοδαποί) και η εποχικότητα του τουρισμού. Σύμφωνα με την έρευνα πάνω από το 90% των τουριστικών εσόδων προέρχεται από το εξωτερικό και οι αφίξεις αλλοδαπών πλησιάζουν τα 30,1 εκατομμύρια. Σε 5 περιφέρειες καταγράφεται το 88% των εσόδων από τον εισερχόμενο τουρισμό και αυτές είναι: Νότιο Αιγαίο, Κρήτη, Αττική, Κεντρική Μακεδονία και Ιόνια Νησιά.

Μία αντίστοιχη έρευνα του Ινστιτούτου Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (Ι.Τ.Ε.Π) με τίτλο «Εξελίξεις στα βασικά μεγέθη της ελληνικής ξενοδοχίας το 2018» τονίζει την εποχικότητα του τουρισμού που έχει ως αποτέλεσμα τη λειτουργία των περισσότερων ξενοδοχείων κατά τους θερινούς μήνες, τη λεγόμενη «σεζόν» κάτι που επηρεάζει άμεσα και την ύπαρξη εποχικού προσωπικού. Το 58% των εσόδων και το 55% των αφίξεων των εισερχόμενων τουριστών το 2018 πραγματοποιήθηκαν το τρίτο τρίμηνο του έτους. Το Μάιο μόνο το 60% των ξενοδοχείων είχε πληρότητα πάνω από 60% ενώ τον Αύγουστο πάνω από 65% των ξενοδοχείων πέτυχαν πληρότητα 80%-100%.

### **2.1.2 Ανάγκη για πληροφόρηση και σχεδιασμό δραστηριοτήτων**

Η αβεβαιότητα του εξωτερικού περιβάλλοντος έχει σπουδαιότερο ρόλο και επίδραση στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως τα ξενοδοχεία, καθώς αυτά είναι περισσότερο εκτεθειμένα στο εξωτερικό περιβάλλον. (Sharma,2002)

Αυτή τη θεωρία έρχονται να επιβεβαιώσουν και να εξελίσσουν οι Al-Nuimani et al.(2014) έπειτα από μία έρευνα στα ξενοδοχεία πέντε αστέρων της Ιορδανίας αναγνωρίζοντας την ύπαρξη της αβεβαιότητας του εξωτερικού περιβάλλοντος. Διαπίστωσαν πως υπάρχει μία σημαντική θετική επίδραση ανάμεσα σε αυτή την αβεβαιότητα και στην απόδοση καινοτομιών στα ξενοδοχεία. Αυτές οι καινοτομίες αποτελούν δράσεις προσαρμογής στα νέα δεδομένα που δημιουργούν κάθε φορά οι εξωτερικές συνθήκες.

Το 2005 οι Sin et al. επισήμαναν πως, όσον αφορά τον ξενοδοχειακό κλάδο, η μακροπρόθεσμη επιβίωση συχνά εξαρτάται από την ικανότητα επαρκούς και γρήγορης προσαρμογής στις αλλαγές των αναγκών και των προσδοκιών των πελατών. Αυτές οι αλλαγές προέρχονται από το εξωτερικό περιβάλλον και από την εξέλιξη της τεχνολογίας που, κατά συνέπεια, μεταβάλλουν τις ανθρώπινες ανάγκες και προτιμήσεις.

Οι αρθρογράφοι της Διοικητικής Λογιστικής επισημαίνουν πως υπάρχει ιδιαίτερη ανάγκη για περισσότερη έρευνα στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών όσον αφορά το σχεδιασμό των συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και τους συναφείς παράγοντες, καθώς αυτές οι επιχειρήσεις καταλαμβάνουν όλο και πιο σημαντικό ρόλο στις περισσότερες οικονομίες. (Chenhall,2003; Auzer and Langfield-Smith,2005, Modell, 1998)

Διαπιστώσεις όπως αυτές έθεσαν ως ζήτημα την καταλληλότητα των παραδοσιακών συστημάτων και την ανάγκη για επεξεργασία και ανάλυση περισσότερων πληροφοριών για την άμεση αντίδραση στις αλλαγές.

Σύμφωνα με τον Kaplan (1988) αυτή η έλλειψη αναφορών στον στρατηγικό σχεδιασμό οφείλεται στη φύση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης που έχουν ως προτεραιότητα την αναφορά των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενώ η ανάγκη παροχής πληροφοριών για λήψη αποφάσεων σε στρατηγικό επίπεδο έρχεται δεύτερη.

Όσον αφορά τον κλάδο των ξενοδοχείων αυτή την ανάγκη εντόπισαν και άλλοι αρθρογράφοι οι οποίοι διατύπωσαν τις παρακάτω απόψεις:

Ο Van Birgelen το 2001 ανέφερε πως οι εξωτερικά προσανατολισμένες πληροφορίες που αφορούν τόσο τους πελάτες όσο και τους ανταγωνιστές μπορούν να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις να εφαρμόσουν μια στρατηγική ανώτερης ποιότητας.

Οι Tracy et al. (2008) διατύπωσαν την άποψη πως τα ξενοδοχεία για να ενισχύσουν την απόδοση και την ανταγωνιστικότητά τους θα πρέπει να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες που είναι συνεπείς με τις στρατηγικές τους και τις λογιστικές διαδικασίες όσον αφορά τον ανταγωνισμό.

Ο Chen (2014) αναφέρει πως οι διαχειριστές των ξενοδοχείων μπορούν να επωφεληθούν από τις εξωτερικά προσανατολισμένες πληροφορίες πελατών και ανταγωνιστών γιατί τους βοηθούν να εντοπίσουν προτεραιότητες και βελτιώσεις στην ποιότητα των υπηρεσιών εξυπηρέτησης πελατών.

Επιπλέον, όσον αφορά τις πληροφορίες σχετικά με τον στρατηγικό σχεδιασμό, οι Christensen and Demski το 2003 επισήμαναν πως η καλύτερη πληροφόρηση βοηθά τους μάνατζερ να λάβουν πιο αποτελεσματικές αποφάσεις.

Έχοντας γνώση της ανεπάρκειας των παραδοσιακών τεχνικών Διοικητικής Λογιστικής να δώσουν πληροφορίες στρατηγικού σχεδιασμού δημιουργήθηκε μία νέα σειρά τεχνικών με τις οποίες επεκτείνεται και ενισχύεται ο ρόλος της Διοικητικής Λογιστικής. Ενσωματώνονται στη διαδικασία της η συλλογή και επεξεργασία δεδομένων για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Έτσι δημιουργείται η έννοια της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής η οποία θα αναλυθεί παρακάτω ώστε να γίνει κατανοητή η δημιουργία της και η εξέλιξή της στον χρόνο. Επιπλέον, γίνεται μία αναφορά στη Διοικητική Λογιστική καθώς θεωρούνται έννοιες άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους.

## **2.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

Σύμφωνα με τους Δημητρά και Μπάλλα (2009), η Διοικητική Λογιστική είναι ο κλάδος της Λογιστικής που περιλαμβάνει τον προσδιορισμό, την συγκέντρωση, την ανάλυση, την προετοιμασία και την παρουσίαση δεδομένων χρηματοοικονομικού ή μη χαρακτήρα, ώστε να χρησιμοποιηθούν από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο εντός των ορίων αυτής της μονάδας, ώστε να εξασφαλισθεί η κατάλληλη και ορθολογική χρήση των διαθέσιμων πόρων. Επιπλέον οι Santos et al. (2012) θεωρούν πως η Διοικητική Λογιστική είναι ένα εργαλείο που έχει ενσωματωθεί στις καθημερινές πρακτικές διοίκησης και χρήσιμο ώστε να υποστηρίξει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Τα στελέχη διοίκησης απαιτούν πληροφορία με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια ώστε να είναι σε θέση να πάρουν αποφάσεις σχετικά με την ανάλυση κόστους, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση τόσο των ατόμων όσο και των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι πληροφορίες αυτές χρησιμεύουν στη λήψη αποφάσεων στρατηγικής και τακτικής σε θέματα που αφορούν τον μακροχρόνιο ορίζοντα. Επιπλέον, η πληροφόρηση που παρέχεται μέσω των εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής δίνει στα στελέχη πληροφόρηση σχετικά με την απόδοσή τους δίνοντας τους την ικανότητα, αφενός να μάθουν από το παρελθόν, αφετέρου να είναι σε θέση να πάρουν σωστές αποφάσεις για την βελτίωση των δραστηριοτήτων τους στο μέλλον.

## **2.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική θα μπορούσε να θεωρηθεί μία νέα προσέγγιση της Στρατηγικής Διοίκησης η οποία όμως, σύμφωνα με έρευνες, δεν έχει υιοθετηθεί ευρέως ούτε έχει γίνει πλήρως κατανοητή. Το παράδοξο της κατάστασης φαίνεται να είναι πως, ενώ υπάρχει ένα συνεχώς αυξανόμενο ενδιαφέρον στην πρακτική και τη θεωρία της Στρατηγικής Διοίκησης, το οποίο τελικά συναντάμε όλο και περισσότερο και στη βιβλιογραφία, το ίδιο δε συμβαίνει για τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Δε φαίνεται να υπάρχει κάποια συνέπεια ανάμεσα στο γεγονός της χαμηλής υιοθέτησης της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και τη συνεχή αναζήτηση των επιχειρήσεων για πληροφορίες που αφορούν και την ίδια τη Διοικητική Λογιστική. Οι εταιρείες ενδιαφέρονται για μέτρα απόδοσης, τα οποία ουσιαστικά προκύπτουν από τη Διοικητική Λογιστική, για να αναπτύξουν θεωρίες που αφορούν τη στρατηγική. Οι περισσότερες

έρευνες που έχουν διεξαχθεί εστιάζουν κυρίως στην υιοθέτηση και εφαρμογή τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής για να υποστηρίξουν ανταγωνιστικές στρατηγικές, με αποτέλεσμα να γνωρίζουμε λίγα για τη φύση αυτών των στρατηγικών, πως αναπτύσσονται και από ποιον,(Bill Nixon, John Burns, 2012).

Πρώτος αναφέρθηκε στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ο Simmonds το 1981 σε μία δημοσίευση σε ένα επαγγελματικό περιοδικό Διοικητικής Λογιστικής. Σε αυτή εξέφρασε την άποψη ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική είναι η παροχή και ανάλυση των πληροφοριών της Διοικητικής Λογιστικής που αφορούν την επιχείρηση και τους ανταγωνιστές της και χρησιμοποιούνται για το σχεδιασμό και την παρακολούθηση στρατηγικών της επιχείρησης. Οι πληροφορίες που μας δίνει η Διοικητική Λογιστική μπορούν να βοηθήσουν στην διατήρηση της ανταγωνιστικότητας ακόμα και αν δεν αφορούν χρηματοοικονομικά στοιχεία.

Στη συνέχεια, το 1990, ο Bromwich ορίζοντας τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική επισήμανε την ανάλυση πληροφοριών που αφορούν τους ανταγωνιστές όπως υπέδειξε νωρίτερα και ο Simmonds. Για τον Bromwich, η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική εστιάζει επίσης στις αγορές προϊόντων της επιχείρησης αλλά και στα κόστη και τις στρατηγικές των ανταγωνιστών επιχειρήσεων της αγοράς. Αυτό το στοιχείο διαφοροποιεί τη θεωρία του από αυτές που στέκονται μόνο στην ανάλυση των ανταγωνιστών.

Ο Innes (1998) έδωσε έναν ορισμό ο οποίος δίνει έμφαση στην ανάλυση πληροφοριών για την ανάπτυξη στρατηγικών. Η ανάπτυξη στρατηγικών αφορά κυρίως τον μακροπρόθεσμο ορίζοντα και παρόλο που φαίνεται αυτές να αφορούν εσωτερικές διαδικασίες της επιχείρησης, στην πραγματικότητα συμπεριλαμβάνουν και στοιχεία που σχετίζονται με το εξωτερικό περιβάλλον.

Σύμφωνα με τους Roslender και Hart (2003) ο όρος «στρατηγική» χρησιμοποιήθηκε για να δείξει ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική έχει μία πιο μακροπρόθεσμη σκοπιά και ευρύτερη έννοια όσον αφορά αυτή της Διοικητικής Λογιστικής.

Οι Agasisti et al. (2008) καθώς και οι Tillmann και Goddard (2008) έδωσαν έναν ορισμό ο οποίος τονίζει τη χρήση πληροφοριών της Διοικητικής Λογιστικής για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Οι Langfield-Smith (2008) ενίσχυσαν τη σημαντικότητα του να προβλέπονται στρατηγικές πληροφορίες που σχετίζονται με τις δραστηριότητες των ανταγωνιστών κάτι που συμβαδίζει με την άποψη του Simmonds. Αυτοί οι ορισμοί επιμένουν κυρίως στη χρήση πληροφοριών που σχετίζονται με τους ανταγωνιστές και αγνοούν πληροφορίες που σχετίζονται με την αγορά, τα προϊόντα, τους πελάτες και το γενικότερο εξωτερικό περιβάλλον.

Οι Ma και Tayles (2009), με τη σειρά τους, θεωρούν πως η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική παρέχει στρατηγικές πληροφορίες για λήψη αποφάσεων και έλεγχο.

Παρακάτω, στον πίνακα 1, παρατίθενται κάποιοι από τους ορισμούς της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής που έχουν δοθεί και αναλύθηκαν παραπάνω, ώστε συνοπτικά να μπορούμε να δούμε ποιοι τους παρέθεσαν και πως αυτοί εξελίχθηκαν στο χρόνο.

**Πίνακας 1: Ορισμός Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής**

<b>Πηγή</b>	<b>Ορισμός</b>
Simmonds (1981,p.26)	Η παροχή και ανάλυση των δεδομένων της Διοικητικής Λογιστικής σχετικά με μία επιχείρηση και τους ανταγωνιστές της για χρήση στην ανάπτυξη και παρακολούθηση της στρατηγικής της επιχείρησης.
Bromwich (1990,p.28)	Η παροχή και ανάλυση χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με την αγορά προϊόντων της εταιρείας και τις δομές κόστους και κόστους των ανταγωνιστών καθώς και την παρακολούθηση των στρατηγικών της επιχείρησης και των ανταγωνιστών της στις αγορές αυτές, σε μια χρονική περίοδο.
Iness (1998)	Η παροχή των πληροφοριών ώστε να υποστηριχθούν οι στρατηγικές αποφάσεις της επιχείρησης. Οι στρατηγικές αποφάσεις συνήθως αφορούν τον μακροπρόθεσμο ορίζοντα, έχουν μία σημαντική επιρροή στην επιχείρηση και παρόλο που μπορεί να έχουν ένα εσωτερικό στοιχείο έχουν επίσης και ένα εξωτερικό στοιχείο.
Roslender and Hart (2003,p.255)	Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική αναγνωρίζεται ως μια γενική προσέγγιση για τη λογιστική της στρατηγικής τοποθέτησης, που ορίζεται από μια προσπάθεια να ενσωματωθούν οι γνώσεις από τη Διοικητική Λογιστική και τη Διαχείριση Μάρκετινγκ μέσα σε ένα πλαίσιο στρατηγικής διαχείρισης.
Agasisti et al. (2008,p.2)	Ο εντοπισμός ενός συνόλου πληροφοριών για τη στήριξη των στρατηγικών αποφάσεων.
Langfield-Smith(2008,p.206)	Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική συνεπάγεται τη λήψη στρατηγικού προσανατολισμού στη δημιουργία, την ερμηνεία και την ανάλυση των πληροφοριών της Διοικητικής Λογιστικής και οι δραστηριότητες των ανταγωνιστών παρέχουν τη βασική διάσταση σύγκρισης.
Tillmann and Goddard (2008,p.80)	Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική μπορεί να οριστεί ως η χρήση των συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής που υποστηρίζουν τις αποφάσεις στρατηγικής.
Ma and Tayles (2009,p.474)	Το τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής που ασχολείται με στρατηγικά προσανατολισμένες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο.

Προσαρμοσμένο από την πηγή: [Strategic Management Accounting: Definitions and Dimensions](#)

Το περιεχόμενο του παραπάνω πίνακα αναδεικνύει το γεγονός ότι δεν υπάρχει μία κοινή άποψη όσον αφορά τον ορισμό της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, δεν υπάρχει δηλαδή ένα κοινό πλαίσιο ορισμού της.

Οι ορισμοί που αναλύθηκαν δείχνουν ότι η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ακολουθεί έναν στρατηγικό προσανατολισμό όσον αφορά τη συλλογή και την αξιολόγηση δεδομένων που χρησιμοποιεί για λειτουργίες της Διοικητικής Λογιστικής και της λήψης αποφάσεων. Επίσης μερικά κοινά στοιχεία των παραπάνω ορισμών είναι 1) ο προσανατολισμός στο εξωτερικό περιβάλλον, δηλαδή στους ανταγωνιστές, στο προϊόν, τους πελάτες και τις αγορές γενικότερα και 2) η εστίαση στον μακροχρόνιο ορίζοντα για την ανάπτυξη στρατηγικών που θα εξασφαλίσουν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και την επικράτηση στην αγορά. Με λίγα λόγια τα κοινά που μοιράζονται οι ορισμοί που της έχουν αποδοθεί είναι η εστίαση στις ανταγωνιστικές στρατηγικές και σε αυτές της αγοράς καθώς και οι τεχνικές της Διοικητικής Λογιστικής που τις υποστηρίζουν.

## **2.4 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

Στη συνέχεια γίνεται μία επισκόπηση της βιβλιογραφίας εστιάζοντας στα κοινά σημεία των ερευνών και στις νέες πληροφορίες που παρουσιάζονται σε κάθε έρευνα σχετικά με την Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Επιπλέον, εξετάζονται οι διάφορες τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και τα σημεία όπου εστιάζουν οι αρθρογράφοι τα ερευνητικά ερωτήματα των εργασιών τους.

Αρχικά οι Ittner and Larcker (1997) διαπίστωσαν πως, ενώ υπάρχει μία θετική συσχέτιση μεταξύ μιας στρατηγικής ποιότητας και της χρήσης συστημάτων διαχείρισης, καμία προηγούμενη έρευνα δεν εξετάζει τη συσχέτιση μεταξύ της ποιότητας στρατηγικής διαχείρισης των ξενοδοχείων και της χρήσης Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Εδώ εντοπίζεται η έλλειψη συσχέτισης των εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής με τον στρατηγικό σχεδιασμό και η εξακολούθηση χρησιμοποίησης των παραδοσιακών τεχνικών.

Αυτή τη θεωρία έρχονται να υποστηρίξουν αργότερα δύο έρευνες. Ο Sunarmi (2014) διαπίστωσε πως οι τεχνικές Στρατηγικής Διοίκησης στα ξενοδοχεία κυριαρχούνται κυρίως από παραδοσιακές στρατηγικές. Επιπλέον, το 2012, οι Erbacı και Ununvar έπειτα από μία έρευνα σε ξενοδοχεία κατηγορίας πέντε αστέρων διαπίστωσαν πως οι τεχνικές Διοικητικής Λογιστικής χρησιμοποιούνται αρκετά, αλλά η ικανοποίηση από αυτές είναι μικρή καθώς



θεωρούνται αναποτελεσματικές. Αξιοσημείωτη είναι και η αναφορά των Vrdoljak και Bukvic (2004) οι οποίοι διαπίστωσαν, ύστερα από έρευνα στα ξενοδοχεία της Κροατίας, πως τα περισσότερα ξενοδοχεία ανήκουν στον κρατικό μηχανισμό και για αυτόν τον λόγο δεν χρησιμοποιούν τέτοιου είδους τεχνικές.

Στον αντίποδα αυτών, υπάρχουν έρευνες και θεωρίες που αναδεικνύουν τη χρήση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, την όλο και συχνότερη υιοθέτησή τους και τη χρησιμότητά τους στα ξενοδοχεία.

Οι Cinquini και Tenucci (2006) αναφέρουν πως η χρήση τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στην Ιταλία ήταν μεγαλύτερη από ότι θεωρούνταν αρχικά. Ο Santini (2013) αναφέρει πως η χρήση τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις είναι μεγαλύτερη από την αναμενόμενη. Επιπλέον αυτές οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε περίπλοκο περιβάλλον επιτυγχάνουν μεγαλύτερη απόδοση από αυτές τις τεχνικές.

Έπειτα από έρευνα στα ξενοδοχεία της Ταϋλάνδης το 2011 οι Nachailit et al. διαπίστωσαν πως η αποτελεσματικότητα της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ξενοδοχεία της χώρας σχετίζεται θετικά με τη στρατηγική λειτουργική επιτυχία. Επιπλέον, σχετίζονται θετικά μεταξύ τους η τεχνολογική ικανότητα, ο λειτουργικός συντονισμός και η διαχειριστική ικανότητα της ομάδας που διαχειρίζεται τα ξενοδοχεία.

Με τη σειρά τους το 2009 οι Παυλάτος και Πάγγιος ανέφεραν πως ο βαθμός υιοθέτησης πρόσφατα αναπτυγμένων τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής είναι ικανοποιητικός αλλά οι παραδοσιακές τεχνικές Διοικητικής Λογιστικής είναι ευρέως διαδεδομένες. Παρόλα αυτά επισημαίνουν πως πολλά ξενοδοχεία τείνουν να δίνουν περισσότερη έμφαση σε νέες τεχνικές που βασίζονται στο κόστος, (2007).

Την θετική επίδραση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στην απόδοση των ξενοδοχείων επισημαίνουν αρκετοί αρθρογράφοι. Ο Madhu (2012) αναφέρει πως η καλή διοίκηση και οι πρακτικές λογιστικής κόστους σχετίζονται με την οικονομική επιτυχία των ξενοδοχείων. Ομοίως, το 2013 οι Mutindi et al. τονίζουν πως οι παράγοντες στρατηγικής διοίκησης έχουν θετική επίδραση στην απόδοση των ξενοδοχείων.

Στα άρθρα τα οποία μελετήθηκαν γίνεται επίσης ιδιαίτερη μνεία στον προσανατολισμό των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής ως προς τους ανταγωνιστές, τους πελάτες και την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουν τα ξενοδοχεία.

Όσον αφορά τον ανταγωνισμό και την Στρατηγική Διοικητική Λογιστική, σύμφωνα με τον Ward (1993) η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική μπορεί να ενισχύσει την ανταγωνιστικότητα και την οικονομική απόδοση των οργανισμών. Ο Indunas (2014) αναφέρει πως οι πληροφορίες σχετικά με τη στρατηγική τιμολόγηση, εργαλείο της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, μπορούν να επιτρέψουν τη δημιουργία μακροπρόθεσμου βιώσιμου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που οι ανταγωνιστές ενδέχεται να μην είναι σε θέση να αντιγράψουν εύκολα. Οι Subramanian και IsHak το 1998 ύστερα από μία έρευνα σε επιχειρήσεις των Ηνωμένων Πολιτειών παρέθεσαν στοιχεία τα οποία δείχνουν μία θετική συσχέτιση μεταξύ των λογιστικών πρακτικών με επίκεντρο τον ανταγωνιστή και την οικονομική απόδοση της επιχείρησης.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως είναι αναμενόμενο, δίνεται μεγάλη έμφαση στην ανάπτυξη στρατηγικών με επίκεντρο τον πελάτη και τον βαθμό ικανοποίησής του. Αυτό διαπίστωσαν αρκετά νωρίς οι Pizam και Ellis, το 1999, όταν έπειτα από έρευνα στις επιχειρήσεις φιλοξενίας συμπέραναν πως οι ξενοδόχοι συχνά ακολουθούν επιχειρηματικές στρατηγικές που εστιάζουν στους πελάτες.

Στον κλάδο των ξενοδοχείων, τα μέτρα ικανοποίησης των πελατών συμπεριλαμβάνουν βαθμολόγηση ικανοποίησης πελατών (Enz and Way,2016; Pizam and Ellis,1999), βαθμολόγηση ποιότητας παροχής υπηρεσιών προς τους πελάτες (Enz and Way, 2016; Hayes.1998) και διατήρηση των πελατών (Birch, 1990). Υπάρχουν στοιχεία που βασίζονται σε έρευνες για τις σχετικές σχέσεις μεταξύ της ικανοποίησης των πελατών, της αφοσίωσης των πελατών και της απόδοσής τους (Etemad-Sajadi et al.,2016; Helgesen ,2006) καθώς και ανάμεσα στην απόδοση που αφορά τους πελάτες και στη χρηματοοικονομική απόδοση (Banker et al. 2005; Chi and Gursoy, 2009).

Για τη σπουδαιότητα των υψηλών επιπέδων ικανοποίησης των πελατών μίλησαν οι Ancikurt et al. το 2011 έπειτα από μία έρευνα σε μικρές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Τουρκίας. Οι Hua et al. το 2009 έπειτα από έρευνα σε ξενοδοχεία της Τουρκίας διαπίστωσαν τον μεγάλο βαθμό συμβολής της ποιότητας της εξυπηρέτησης των πελατών στην επιτυχημένη λειτουργία και βιωσιμότητα των ξενοδοχείων. Οι Zhang et al. το 2013 με τη σειρά τους ανέδειξαν την ικανότητα διατήρησης των πελατών ως βασικό συστατικό των ξενοδοχείων της Κίνας

## 2.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Οι τεχνικές της Διοικητικής Λογιστικής χρησιμοποιούνται για να συλλέξουν και να αναλύσουν στοιχεία που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά και μη-χρηματοοικονομικά δεδομένα ώστε να παρέχουν στα στελέχη τις κατάλληλες πληροφορίες που θα τους βοηθήσουν στη λήψη αποφάσεων και τον προγραμματισμό διάφορων ενεργειών. Με την ίδια λογική, οι τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής συνεισφέρουν στη συλλογή, ανάλυση και εκτίμηση στρατηγικών πληροφοριών για τη στρατηγική διοίκηση, το μάρκετινγκ και άλλες διοικητικές λειτουργίες. Οι τεχνικές αυτές μπορούν να προσφέρουν πληροφορίες που αφορούν τους πελάτες, τους ανταγωνιστές, τα προϊόντα, τις αγορές και το εξωτερικό περιβάλλον γενικότερα, ώστε να δημιουργήσουν και να διατηρήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και επικράτηση στις αγορές.

Οι απόψεις για το ποιες είναι οι τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής είναι αρκετές και ποικίλλουν μεταξύ τους καθώς οι πρακτικές που γνωρίζουμε σήμερα έχουν διαχρονικά εξελιχθεί στη διεθνή βιβλιογραφία και την επιχειρηματική πρακτική. Στη συνέχεια θα αναλυθούν μερικές από αυτές τις απόψεις οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά και στον πίνακα 2.

Αρχικά ο Guilding (1999), αναφέρει πέντε (5) τεχνικές που έχουν κύρια παράμετρο τους ανταγωνιστές και το κόστος. Οι τεχνικές αυτές είναι: strategic costing, strategic pricing, competitor cost assessment, competitor appraisal based on published statements και competitive position monitoring.

Στη συνέχεια το 2000 οι Guilding, Cravens και Tayles μετά από μία διεθνή έρευνα ήρθαν να προσθέσουν άλλες επτά τεχνικές σε αυτές που είχε προαναφέρει ο Guilding. Οι συνολικά δώδεκα (12) τεχνικές που παρέθεσαν είναι οι : attribute costing, brand value budgeting, brand value monitoring, competitor cost assessment, competitive position monitoring, competitor appraisal based on published financial statements, life cycle costing, quality costing, strategic costing, strategic pricing, target costing και value chain costing.

Το 2001 ο Cravens και ο Guilding έρχονται να προσθέσουν τρεις (3) τεχνικές: την Activity-Based Costing (ABC) που σχετίζεται με την κατανομή του κόστους στις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης καθώς και τις benchmarking και integrated performance measurement που σχετίζονται με την μέτρηση της απόδοσης. Η τεχνική activity-based

costing είναι πολύ διαδεδομένη στις μέρες μας και έχει γίνει μεγάλος λόγος γύρω από το όνομά της.

Το 2002 οι Guilding και McManus παρουσιάζουν μία άλλη διάσταση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και σχετίζονται με πληροφορίες και δεδομένα που αφορούν τους πελάτες. Οι τεχνικές αυτές είναι οι: customer profitability analysis, customer segment profitability analysis, lifetime customer profitability analysis, valuation of customers as assets και customer accounting.

Μία από τις πιο πρόσφατες και ολοκληρωμένες λίστες παρουσιάστηκε από τους Cadez και Guilding το 2008. Βασίστηκε στις λίστες τεχνικών των Guilding et al. (2000) η οποία με τη σειρά της περιλαμβάνει τεχνικές που παρουσιάστηκαν από τους Guilding (1999), Cravens and Guilding (2001), και Guilding και McManus (2002) οι οποίες προσανατολίζονται τόσο στο κόστος όσο και στον ανταγωνισμό και τους πελάτες. Σε σχέση με τις τρεις προαναφερθείσες απόψεις δεν συμπεριλαμβάνει τις activity-based costing, customer profitability analysis και customer accounting. Αν παρατηρήσουμε καλύτερα θα διαπιστώσουμε πως οι τεχνικές αυτής της πιο ολοκληρωμένης λίστας διαχωρίζονται σε πέντε ευρύτερες κατηγορίες οι οποίες είναι: i) κόστος, ii) σχεδιασμός, έλεγχος και μέτρηση απόδοσης, iii) στρατηγική λήψη αποφάσεων, iv) λογιστική ανταγωνιστών, v) λογιστική πελατών. Ο συγκεκριμένος διαχωρισμός φαίνεται καλύτερα στον πίνακα 2.

Τέλος, οι τεχνικές που παρέθεσαν το 2010 οι Cinquini και Tenucci είναι οι : activity-based costing, life cycling costing, quality costing, target costing, value chain costing, benchmarking, integrated performance measurement, competitor cost assessment, competitor appraisal based on published statements, competitive position monitoring και customer accounting. Παρατηρούμε ότι δεν δίνεται έμφαση στην στρατηγική και στο κομμάτι της λογιστικής που αφορά τους πελάτες.

Πίνακας 2:Λίστα τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής

Πρακτικές	Guilding (1999)	Guilding et al (2000)	Cravens and Guilding (2001)	Guilding and McManus (2002)	Cadez and Guilding (2008)	Cinquini and Tenucci (2010)
Activity-based costing			√			√
Attribute costing		√	√		√	
Life cycle costing		√	√		√	√
Quality costing		√	√		√	√
Target costing		√	√		√	√
Value chain costing		√	√		√	√
Benchmarking			√		√	√
Integrated performance measurement			√		√	√
Strategic costing	√	√	√		√	
Strategic pricing	√	√	√		√	
Brand value budgeting		√	√		√	
Brand value monitoring		√	√			
Competitor cost assessment	√	√	√		√	√
Competitor appraisal based on published statements	√	√	√		√	√
Competitive position monitoring	√	√	√		√	√
Customer profitability analysis				√		
Customer segment profitability analysis				√	√	
Lifetime customer profitability analysis				√	√	
Valuation of customers as assets				√	√	
Customer accounting				√		√
<b>Σύνολο</b>	<b>5</b>	<b>12</b>	<b>15</b>	<b>5</b>	<b>16</b>	<b>11</b>

Πηγή: Strategic Management Accounting: Definitions and Dimensions

Στην παρούσα έρευνα αποφασίστηκε να χρησιμοποιηθούν 10 τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής που έχουν χρησιμοποιηθεί στις περισσότερες αντίστοιχες έρευνες και θεωρήθηκε πως ταιριάζουν περισσότερο στις συνθήκες των ξενοδοχείων της χώρας μας. Παρακάτω θα δοθούν βασικοί ορισμοί για αυτές τις τεχνικές καθώς και διάφορες θεωρίες και συμπεράσματα που έχουν διαμορφωθεί γύρω από αυτές.

### **2.5.1 Activity Based Costing (ABC)**

Το ABC είναι ένα ισχυρό εργαλείο για τον οργανισμό ώστε να έχει ακριβές και αποτελεσματικό κόστος για το προϊόν του, αποφεύγοντας τις διαταραχές του κόστους που μπορεί να οδηγήσουν στην αειφόρο ανάπτυξη, η οποία είναι υποχρεωτική για να είναι ανταγωνιστική στην εποχή της παγκοσμιοποίησης και του περίπλοκου επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων βασίζεται στην πεποίθηση ότι οι παραδοσιακές λογιστικές πληροφορίες δεν είναι χρήσιμες για τους διαχειριστές που ενδιαφέρονται να αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων κατανομής πόρων στις εταιρείες τους.

Σύμφωνα με τους Cinquini and Tenucci, 2010 «Η Activity Based Costing (ABC) είναι μια μέθοδος που βασίζεται στον ορισμό των δραστηριοτήτων που ασκεί η εταιρεία. Οι δραστηριότητες αυτές θεωρούνται οι απώτερες αιτίες των έμμεσων δαπανών». Οι Blocher et al. το 2012 αναφέρουν πως αυτή η μέθοδος είναι μία προσέγγιση κοστολόγησης που αναθέτει το κόστος πόρων σε αντικείμενα κόστους, όπως προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες, βάσει δραστηριοτήτων που εκτελούνται για το αντικείμενο κόστους.

Οι Gupta και Galloway το 2003 στο άρθρο τους για την τεχνική ABC και τη διαχείριση λειτουργιών αναφέρουν πως αυτή η τεχνική ενισχύει την χρησιμότητά της στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Οι Adamu και Olotu το 2009 ύστερα από μία έρευνα για την πρακτικότητα του συστήματος ABC στα ξενοδοχεία, διαπίστωσαν πως τα πλεονεκτήματα του ABC περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων μεγαλύτερη ακρίβεια στο κόστος του προϊόντος, μεγαλύτερη συμμετοχή των διαχειριστών παραγωγής, βελτίωση των πληροφοριών διαχείρισης και βελτίωση της κερδοφορίας.

Βασικό πλεονέκτημα της τεχνικής ABC είναι ότι αυξάνει την απόδοση των λειτουργιών με την κατανομή των γενικών εξόδων με βάση την πραγματική κατανάλωση των πόρων από κάθε δραστηριότητα. Επιπλέον βοηθάει τους μάνατζερ να καταλάβουν σε ποια δραστηριότητα συμβαίνουν τα πιο σημαντικά κόστη καθώς και τι τα προκαλεί. Αποφάσεις σχετικά με τη βελτίωση της τιμής, της διαχείρισης, του σχεδιασμού και συνδυασμού προϊόντων μπορούν να εφαρμοστούν επαρκέστερα εφαρμόζοντας ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Βασικό μειονέκτημα του ABC θεωρείται ότι είναι πιο ακριβό στη διατήρηση και εφαρμογή του σε σχέση με ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης. Επίσης είναι μία αρκετά περίπλοκη διαδικασία και χρειάζεται αρκετός χρόνος για τη λήψη μίας τελικής απόφασης.

### **2.5.2 Quality Costing**

Η κοστολόγηση με βάση την ποιότητα είναι ένα από τα εργαλεία της Πλήρους Διαχείρισης της Ποιότητας (Total Quality Management-TQM). Αυτή η τεχνική είναι επίσης η πιο σημαντική για την παρακολούθηση και τον έλεγχο των εξόδων που σχετίζονται με την ποιότητα των προϊόντων και των υπηρεσιών έτσι ώστε να διασφαλιστεί ότι η επιχείρηση έχει την επάρκεια και δυνατότητα να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις των πελατών.

Σύμφωνα με τον Neyestani (2017): «Η τεχνική κοστολόγησης με βάση την ποιότητα είναι ο κατάλληλος χρηματοοικονομικός δείκτης για την μείωση του κόστους και την βελτίωση της ποιότητας των οργανισμών.»

Ο Crosby το 1979 ήταν ο πρώτος που εισήγαγε την έννοια της κοστολόγησης βάσει ποιότητας. Σύμφωνα με τον συγγραφέα η ποιότητα μετράται από το κόστος της ποιότητας που είναι η δαπάνη της μη συμμόρφωσης ως το κόστος του να κάνεις τα πράγματα «λάθος».

Ο Kezner το 2009 επίσης επισημαίνει πως η διαβεβαίωση πως ένα προϊόν ή μία υπηρεσία συμφωνεί με τις απαιτήσεις του πελάτη απαιτεί τη μέτρηση του κόστους ποιότητας.

Στα ξενοδοχεία η ποιότητα των υπηρεσιών αποτελεί ζωτικό σημείο της απόδοσης της επιχείρησης και της λειτουργίας της.

### 2.5.3 Benchmarking

Είναι ζωτικής σημασίας για μια επιχείρηση να γνωρίζει τα πρότυπα των λειτουργιών της και να τα συγκρίνει με άλλους στο σημερινό περίπλοκο και ανταγωνιστικό εταιρικό περιβάλλον.

Η συγκριτική αξιολόγηση είναι μια τεχνική για την αξιολόγηση της επίδοσης των επιχειρήσεων έναντι των επιδόσεων άλλων επιχειρήσεων. Χρησιμοποιείται ώστε να βρεθεί η καλύτερη πρακτική και να ληφθούν οι απαραίτητες δράσεις ώστε να βελτιωθεί η επίδοση μίας επιχείρησης σε σημείο που να φτάνει αυτή των ανταγωνιστών ή ακόμη και να την ξεπερνά.

Είναι συνήθως μια διαδικασία αναδιοργάνωσης ή βελτίωσης της ήδη υπάρχουσας ποιότητας και επικεντρώνεται στις συνεχιζόμενες προσπάθειες διαχείρισης της ποιότητας των στρατηγικών επιχειρηματικών μονάδων.

Σύμφωνα με το American Productivity and Quality Center (APQC), 1993, « Η τεχνική Benchmarking είναι η διαδικασία αναγνώρισης, κατανόησης και υιοθέτησης εξαιρετικών πρακτικών και διαδικασιών οποιουδήποτε οργανισμού του κόσμου, από μία επιχείρηση ώστε να βελτιώσει την απόδοσή της.»

Οι δείκτες αναφοράς καθορίζονται όσον αφορά κρίσιμους τομείς στρατηγικής και επιχειρησιακής σημασίας που επηρεάζουν την απόδοση των οργανισμών. Η συγκριτική αξιολόγηση μπορεί να πραγματοποιηθεί σε σχέση με δραστηριότητες και διαδικασίες όπως: στρατηγικός σχεδιασμός, διαδικασίες αποφάσεων, λογιστικά συστήματα, συστήματα εσωτερικής επικοινωνίας, παραγωγικές διαδικασίες, συστήματα επιβράβευσης, στρατηγική διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού, εκπαίδευση προσωπικού, διανομής αποθεμάτων, υπηρεσιών πελατών κτλ. Το πιο σύνηθες σημείο αναφοράς της συγκριτικής αξιολόγησης είναι οι ανταγωνιστές. Μεγάλο περιορισμό σε αυτό το εγχείρημα αποτελεί το περιορισμένο εύρος πληροφοριών που μοιράζονται οι ανταγωνιστές για τις διαδικασίες των επιχειρήσεών τους.



## 2.5.4 Integrated Performance Measurement

Σύμφωνα με τους Cinquini and Tenucci (2010), το Integrated Performance Measurement είναι ένα σύστημα μέτρησης, το οποίο επικεντρώνεται συνήθως στην απόκτηση γνώσεων επιδόσεων βάσει των απαιτήσεων των πελατών και συχνά περιλαμβάνει μη οικονομικά μέτρα. Αυτά τα μέτρα συνεπάγονται την παρακολούθηση παραγόντων για την επίτευξη ικανοποίησης των πελατών και ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

Σύμφωνα με τους Lee and Yang το 2011, ο οργανισμός μπορεί να υιοθετήσει τη μέτρηση της απόδοσης, συμπεριλαμβανομένης της σχέσης αιτίου-αποτελέσματος που μπορεί να συμβεί μεταξύ των στρατηγικών στόχων, της δράσης και του αποτελέσματος που αναμένεται από τον οργανισμό.

Επιπλέον εξηγούν ότι ο συνδυασμός χρηματοοικονομικής και μη οικονομικής μέτρησης επιτρέπει σε διάφορες λειτουργικές υπηρεσίες να έχουν τεράστια κατανόηση από τις πληροφορίες απόδοσης στη μονάδα τους για να βοηθήσουν στην επικοινωνία του στρατηγικού επιχειρησιακού στόχου και του ελέγχου λειτουργίας σε κάθε κλάδο.

Σύμφωνα με τους Itener και Lacker ,(2003), ως αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας τόσο η μη χρηματοοικονομική απόδοση όσο και η χρηματοοικονομική απόδοσή, χρησιμοποιείται για την πλήρη επιχειρηματική επιτυχία.

## 2.5.5 Strategic Costing

Σύμφωνα με τους Guilding et al., 2000, αυτή η τεχνική αποτελεί τη χρήση δεδομένων βασισμένων σε στρατηγικές πληροφορίες και πληροφορίες μάρκετινγκ για την ανάπτυξη και τον προσδιορισμό ανώτερων στρατηγικών που θα διατηρήσουν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Οι Shank and Govindarajan μετά από πολυετείς έρευνες συμπεραίνουν ότι για να μπορεί η ανάλυση κόστους να υποστηρίξει την επιδίωξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος πρέπει να εξετάζει ρητά στρατηγικά ζητήματα. Ειδικότερα, το 1993 αναφέρουν πως η διαχειριστική χρήση των πληροφοριών κόστους αναφέρονται ρητά σε ένα ή περισσότερα από τα τέσσερα στάδια της στρατηγικής διαχείρισης: 1) διαμόρφωση στρατηγικών 2) η επικοινωνία αυτών των στρατηγικών μέσα στον οργανισμό 3) ανάπτυξη και διεκπεραίωση

τακτικών για την εφαρμογή των στρατηγικών 4) δημιουργία και εφαρμογή ελέγχων για την παρακολούθηση επίτευξης των στόχων.

Σύμφωνα με τους Miculescu and Miculescu το 2012 η διαμόρφωση αυτής της τεχνικής είναι συνέπεια των αλλαγών που συμβαίνουν στο σημερινό περιβάλλον και απαιτεί μόνιμη προσαρμογή εργαλείων και τεχνικών ώστε να βελτιωθεί η στρατηγική θέση των οργανισμών.

### **2.5.6 Strategic Pricing**

Σύμφωνα με τους Guilding et al, (2000) αυτή η τεχνική είναι η ανάλυση των στρατηγικών παραγόντων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων τιμολόγησης. Αυτοί οι παράγοντες μπορεί να περιλαμβάνουν: την αντίδραση των ανταγωνιστών, την ελαστικότητα των τιμών, την ανάπτυξη της αγοράς, τις οικονομίες κλίμακας και την εμπειρία.

Οι Hogan and Nagle το 2005 αναφέρουν πως βασικό σημείο στη διαδικασία στρατηγικής τιμολόγησης είναι η δημιουργία αξίας στους πελάτες. Βασικό κριτήριο αποτελούν οι ανάγκες του πελάτη και η ικανοποίησή τους.

Επιπλέον οι Micu and Micu το 2006 αναφέρουν ότι η στρατηγική τιμολόγηση απαιτεί ότι η διοίκηση αναλαμβάνει την ευθύνη για την καθιέρωση ενός συνεκτικού συνόλου πολιτικών και διαδικασιών τιμολόγησης, σύμφωνα με τους στρατηγικούς της στόχους για την εταιρεία.

Σε πιο πρόσφατη έρευνα τους οι Alsoboa et al. το 2015 συμπεραίνουν πως η στρατηγική κοστολόγηση και η στρατηγική τιμολόγηση συσχετίζονται θετικά με την οικονομική απόδοση μίας ξενοδοχειακής μονάδας.

### **2.5.7 Competitor Cost Assessment**

Σύμφωνα με τους Cinquini and Tenucci, 2010 η αξιολόγηση του κόστους του ανταγωνιστή αφορά την παροχή τακτικής επικαιροποιημένης εκτίμησης ενός κόστους ανταγωνιστικής μονάδας. Τέτοιες πληροφορίες θα μπορούσαν να προέρχονται από διαφορετικές πηγές

(άμεση παρατήρηση, κοινοί προμηθευτές ή πελάτες ή ανταγωνιστές που είναι εξουσιοδοτημένοι).

Ήδη από το 1990 ο Bromwich είχε τονίσει ότι είναι αναγκαίο οι λογιστές να εξετάζουν τη διάρθρωση του κόστους όχι μόνο των δικών τους εταιρειών αλλά όλων των επιχειρήσεων της σχετικής αγοράς και των δυνητικών νεοεισερχομένων και ότι το κόστος δεν μπορεί να εξεταστεί χωριστά από τους παράγοντες ζήτησης.

Αυτή η πτυχή της στρατηγικής λογιστικής διαχείρισης στηρίζεται στη διαθεσιμότητα σχετικών πληροφοριών. Ο τομέας των ξενοδοχείων πληροί αυτές τις απαιτήσεις λόγω της ανοιχτής φύσης της βιομηχανίας και της διαθεσιμότητας των τιμών και ορισμένων στοιχείων κόστους σύμφωνα με τους Paul Colier and Alan Gregory σύμφωνα με την έρευνά τους στα ξενοδοχεία του Ηνωμένου Βασιλείου το 1995.

### **2.5.8 Competitive Position Monitoring**

Αυτή η τεχνική αναφέρεται στην ανάλυση των θέσεων ανταγωνιστών εντός του κλάδου αξιολογώντας και παρακολουθώντας τις τάσεις στις πωλήσεις των ανταγωνιστών, το μερίδιο αγοράς, τον όγκο, το μοναδιαίο κόστος και την απόδοση των πωλήσεων. Οι πληροφορίες αυτές μπορούν να αποτελέσουν τη βάση για την αξιολόγηση της στρατηγικής της αγοράς ενός ανταγωνιστή (Cinquini and Tenucci, 2010, Guilding et al., 2000).

Η μελέτη των πράξεων και της συμπεριφοράς των στενών ανταγωνιστών είναι ουσιώδης για μία επιχείρηση. Οι μάνατζερ πρέπει να γνωρίζουν τις ανταγωνιστικές πληροφορίες ώστε να κατανοήσουν τον κλάδο, να αναγνωρίζουν τα πεδία στα οποία οι ανταγωνιστές είναι πιο αδύναμοι και να εκτιμήσουν πώς οι διάφορες στρατηγικές τους δράσεις μπορούν να επηρεάσουν τους ανταγωνιστές (David,2011).

### **2.5.9 Customer Segment Profitability Analysis**

Η τεχνική Customer Segment Profitability μπορεί να οριστεί ως «η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των δαπανών που σχετίζονται με μια πελατειακή σχέση κατά τη διάρκεια μιας

καθορισμένης περιόδου» (Holm, Kumar, Rohde, 2011, σελ. 391). Πολλές φορές σε αυτή την τεχνική δίνεται και η διάσταση ανά τομέα δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι Jacobs et al. (2001) θεωρούν πως η ανάλυση κερδοφορίας των πελατών μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να εστιάσει την προσοχή στα ενδιαφέροντα των πελατών προκειμένου να διευκολυνθεί η ανάπτυξη νέων προϊόντων και η βελτίωση στα ήδη υπάρχοντα.

Οι Narayanan and Kaplan (2001) εντοπίζουν πως η ανάλυση κερδοφορίας των πελατών μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να εστιάσει την προσοχή στα ενδιαφέροντα των πελατών προκειμένου να μετατρέψει μη κερδοσκοπικές σχέσεις σε κερδοσκοπικές.

### **2.5.10 Customer Accounting**

Σύμφωνα με τους Cinquini and Tenucci, 2010 η τεχνική customer accounting αφορά την ανάλυση που αποσκοπεί στην εκτίμηση του κέρδους, των πωλήσεων ή των δαπανών που προέρχονται από πελάτες ή τμήματα πελατών.

Πολλοί θεωρητικοί έχουν αναφερθεί στη σύνδεση των πελατών με την πορεία της επιχείρησης και τη σημαντικότητα της επίδρασης της πελατειακής σχέσης στα κέρδη.

Αρχικά, οι Hua et al. το 2011 μιλούν για την μεγάλη σημασία της ποιότητας εξυπηρέτησης πελατών και τη σχέση της με την ευημερία της επιχείρησης. Οι Ancikurt et al. (2011) επισημαίνουν την ανάγκη επίτευξης υψηλών επιπέδων ικανοποίησης των πελατών ενώ οι Zhang et al (2013) επισημαίνουν ότι βασικό μέλημα της κάθε επιχείρησης είναι να καταφέρει να διατηρεί τους πελάτες της.

Ειδικότερα για τα ξενοδοχεία, οι Pizam and Ellis το 1999 αναφέρουν πως οι ξενοδόχοι συχνά ακολουθούν επιχειρηματικές στρατηγικές που εστιάζουν στους πελάτες, ενώ οι Chi and Gursoy (2009) τονίζουν πως τα ξενοδοχεία δεν μπορούν να επιβιώσουν χωρίς ικανοποιημένους πελάτες.

Η εστίαση στην ικανοποίηση των πελατών είναι αναμενόμενη καθώς αποτελούν βασικό παράγοντα για την οικονομική απόδοση ενός ξενοδοχείου.

### **3. ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ**

Με σκοπό να ερευνηθεί η εφαρμογή των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, μελετήθηκε σχετική αρθρογραφία. Από αυτή επιλέχθηκαν και αναλύθηκαν λεπτομερώς τέσσερα άρθρα στον οποίων τις βιβλιογραφικές αναφορές βασίστηκε και η παρούσα έρευνα.

#### **3.1. Βιβλιογραφική Επισκόπηση-Στρατηγική Διοικητική Λογιστική σε Ξενοδοχεία**

Με βάση τους ερευνητικούς στόχους, αρχικά επιλέχθηκαν και μελετήθηκαν τέσσερα άρθρα. Στόχος ήταν να επιλεγθούν τα πιο συναφή με την προβληματική της παρούσας μελέτης, δηλαδή την εφαρμογή των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στις ελληνικές ξενοδοχειακές μονάδες. Παρακάτω αναλύεται το περιεχόμενο των μελετώμενων άρθρων.

Το πρώτο άρθρο (Alsoboa et al., 2015-The Impact of Usage of Strategic Decision Making Techniques on Jordanian Hotels' Performance) εξετάζει την επίδραση της χρήσης στρατηγικών τεχνικών στη διαδικασία λήψης αποφάσεων που αφορούν την απόδοση των ξενοδοχείων στην Ιορδανία. Η Ιορδανία διαθέτει πλούσια γεωγραφικά, ιστορικά και πολιτιστικά χαρακτηριστικά και ο τουρισμός της αποτελεί σημαντικό μέρος του εθνικού της εισοδήματος. Χαρακτηριστικά σαν και αυτά δημιουργούν ένα αρκετά συγκρίσιμο περιβάλλον με αυτό της Ελλάδας. Η διερεύνηση πραγματοποιήθηκε με ερωτηματολόγια που σκοπό είχαν: 1) Να εξετάσουν την έκταση της χρήσης της τεχνικής Activity Based Costing (ABC), 2) Να εξετάσουν κατά πόσο χρησιμοποιούνται οι τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής (SMA) και 3) να εξετάσουν την επίδραση της τεχνικής ABC και γενικότερα των τεχνικών λήψης στρατηγικών αποφάσεων, στα ξενοδοχεία της Ιορδανίας. Η έρευνα διεξήχθη σε ξενοδοχειακές μονάδες 4 και 5 αστέρων. Το ερωτηματολόγιο αποτελούταν από δύο κύρια μέρη. Στο πρώτο περιλαμβάνει 38 ερωτήσεις για να εξεταστεί η έκταση χρήσης της τεχνικής ABC καθώς και των υπόλοιπων τεχνικών ενώ στο δεύτερο μέρος συμπεριλαμβάνονται 10 ερωτήσεις οι οποίες μετρούν την απόδοση των ξενοδοχείων.

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι τα ξενοδοχεία της Ιορδανίας χρησιμοποιούν όλες τις τεχνικές στρατηγικής λήψης αποφάσεων δίνοντας υψηλότερα ποσοστά χρήσης

στις τεχνικές ABM και strategic pricing. Οι τεχνικές που χρησιμοποιούνταν περισσότερο ήταν οι: Activity Based Management, Strategic cost management, Strategic Pricing, Brand valuation, Environmental Management Accounting. Επιπλέον, τόσο το σύστημα ABC, όσο και οι τεχνικές λήψης στρατηγικών αποφάσεων συμβάλλουν σημαντικά στην απόδοση των ξενοδοχείων.

Το δεύτερο άρθρο (Pavlatos O., 2015-An empirical investigation of strategic management accounting in hotels) εξετάζει τη σχέση μεταξύ των σχετικών παραγόντων, της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και των ιστορικών δεδομένων απόδοσης των ξενοδοχείων. Η έρευνα διεξήχθη σε 106 ξενοδοχεία. Κύριος περιορισμός της έρευνας είναι ότι αφορά μόνο ξενοδοχεία της Ελλάδας οπότε τα αποτελέσματα της έρευνας ίσως αφορούν μόνο αυτόν τον πληθυσμό.

Τα αποτελέσματα της έρευνας ανέδειξαν ότι οι επτά (7) κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική είναι η περιβαλλοντική αβεβαιότητα, η δομή, η ποιότητα των πληροφοριών του συστήματος πληροφόρησης (IS), η φάση του οργανωτικού κύκλου ζωής, οι ιστορικές αποδόσεις, η στρατηγική και το μέγεθος της επιχείρησης. Τα ξενοδοχεία που αντιμετωπίζουν μεγαλύτερο βαθμό περιβαλλοντικής αστάθειας χρησιμοποιούν περισσότερο τα εργαλεία Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής ώστε να είναι σε ετοιμότητα να απαντήσουν σε τέτοιου είδους προκλήσεις. Τα αποκεντρωμένα ξενοδοχεία χρησιμοποιούν περισσότερα εργαλεία Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής καθώς δίνεται η δυνατότητα λήψης αποφάσεων σε πολλά οργανωτικά επίπεδα. Το ίδιο ισχύει και για την πληροφόρηση. Οι βελτιωμένες πληροφορίες οδηγούν σε αυξημένη χρήση τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Η φάση ωρίμανσης επίσης ενδείκνυται για χρήση περισσότερων τέτοιων τεχνικών καθώς σε αυτή την περίοδο τα ξενοδοχεία αναλύουν περισσότερο τη θέση των ανταγωνιστών στην αγορά, τις εξωτερικές πληροφορίες, τα δεδομένα κόστους και στρατηγικούς παράγοντες ώστε να πάρουν πληροφορίες που αφορούν κυρίως την κοστολόγηση.

Το τρίτο άρθρο (Turner et al., 2017-Hotel property performance: The role of strategic management accounting) ερευνά το τι καθορίζει τη χρήση Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ξενοδοχεία και την επίδραση αυτής στην απόδοση της επιχείρησης όσον αφορά τα οικονομικά αποτελέσματα αλλά και τους πελάτες. Η έρευνα διεξήχθη σε ογδόντα (80) ξενοδοχεία. Το δείγμα αφορά ξενοδοχειακές μονάδες σε οκτώ (8) χώρες οι οποίες είναι οι: ΗΠΑ, Βέλγιο, Καναδάς, Κίνα, Ιράκ, Ολλανδία, Σουηδία και Ελβετία.

Βασικές υποθέσεις της έρευνας ήταν το κατά πόσο συσχετίζονται θετικά με την χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής οι στρατηγικές που αφορούν ένα προσανατολισμό στην αγορά και στις ανάγκες του πελάτη, οι στρατηγικές που σχετίζονται με την βελτιστοποίηση της ποιότητας των υπηρεσιών καθώς και το μέγεθος της ξενοδοχειακής μονάδας. Σε δεύτερο επίπεδο εξετάστηκε κατά πόσο η χρήση τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σχετίζεται θετικά με την απόδοση της ξενοδοχειακής μονάδας όσον αφορά την ικανοποίηση των πελατών καθώς και τη θετική συσχέτιση όσον αφορά την οικονομική απόδοση.

Τα αποτελέσματα υπογραμμίζουν ότι η επιχειρηματική στρατηγική προσανατολισμού στην αγορά είναι καθοριστικός παράγοντας της χρήσης της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και αναδεικνύουν την διαμεσολαβητική επιρροή αυτής καθώς και της απόδοσης των πελατών της ξενοδοχειακής μονάδας στη σχέση μεταξύ της χρήσης επιχειρηματικής στρατηγική προσανατολισμού στην αγορά και της οικονομικής απόδοσης.

Το τέταρτο άρθρο (Collier P., Gregory A., 1995-Strategic Management Accounting: a UK hotel sector case study) εξετάζει τη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στους ξενοδοχειακούς ομίλους του Ηνωμένου Βασιλείου. Σύμφωνα με το άρθρο επιλέχθηκε ο ξενοδοχειακός κλάδος λόγω της ύπαρξης έντονου ανταγωνισμού και υπερβάλλουσας παραγωγικής δυναμικότητας. Επίσης η σύγκριση είναι ευκολότερη όταν αφορά ένα ομοιογενές προϊόν όπως αυτό το είδος υπηρεσίας το οποίο αποτελεί βασικό στοιχείο των τουριστικών βιομηχανιών. Για την έρευνα επιλέχθηκαν δέκα (10) ξενοδοχειακοί όμιλοι με βάση το είδος, το μέγεθος και το εύρος δραστηριοτήτων τους. Η έρευνα διεξήχθη με τη βοήθεια συνεντεύξεων στις οποίες συμμετείχαν λογιστές της διοίκησης ή οικονομικοί διευθυντές. Οι ερωτήσεις ακολούθησαν ένα πρότυπο που αναφέρεται ως πρωτόκολλο από τον Yin ο οποίος έχει παραθέσει μελέτες περιπτώσεων ερευνών και μεθόδους.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας οι συνεντευξιαζόμενοι εντόπισαν δύο βασικές περιοχές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής: την παροχή πληροφοριών που βοηθούν στην ανάπτυξη στρατηγικών και την παρακολούθηση της αγοράς, των διαρθρώσεων των τιμών των ανταγωνιστών και του κόστους των ανταγωνιστών. Οι χρηματοοικονομικές λειτουργίες της επιχείρησης γίνονται όλο και περισσότερο αναπόσπαστο κομμάτι της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

#### 4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Έπειτα από την ολοκλήρωση της θεωρητικής μελέτης, προχωρήσαμε στο ερευνητικό μέρος. Η έρευνα διεξήχθη στο πλαίσιο διερεύνησης της εφαρμογής των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ελληνικά ξενοδοχεία καθώς και των ωφελειών που απολαμβάνουν οι ξενοδοχειακές μονάδες από αυτές. Λαμβάνοντας υπόψη την έρευνα των Παυλάτου και Πάγγιου το 2009, που αφορούσε τις τεχνικές Διοικητικής Λογιστικής στα ελληνικά ξενοδοχεία, ενσωματώσαμε τη διάσταση της έμφασης στο μέλλον όσον αφορά αυτή τη φορά τις τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

Επιλέχθηκε η διεξαγωγή έρευνας με ερωτηματολόγια κατά τη χρονική περίοδο Μαρτίου-Αυγούστου 2019. Συγκεκριμένα διερευνήθηκαν οι απόψεις σε ελληνικά ξενοδοχεία τα οποία ανήκουν στην κατηγορία 5 αστερών σύμφωνα με τα δεδομένα που συλλέχθηκαν από τις καταστάσεις που διαθέτει το Ελληνικό Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο. Σε κάθε ξενοδοχείο εστάλη ένα μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με κύριους αποδέκτες οικονομικά στελέχη της κάθε επιχείρησης. Από τα σύνολο των 500 ερωτηματολογίων συμπληρώθηκαν τα 54. Το ποσοστό συμμετοχής στην έρευνα είναι χαμηλό διότι η έρευνα διεξήχθη κατά τη διάρκεια της «σεζόν» και τα περισσότερα ξενοδοχεία ύστερα από τηλεφωνική επικοινωνία δήλωσαν αρκετά απασχολημένα για να διαθέσουν χρόνο για την έρευνά μας. Επιπλέον, πολλά από τα ξενοδοχεία ανήκουν σε κοινό όμιλο και η τελική απάντηση ερχόταν μόνο από την επιχειρησιακή μονάδα που μπορούσε να δώσει υπεύθυνα πληροφορίες για τη έρευνά μας. Η ανωνυμία που διατηρήθηκε στο ερωτηματολόγιό μας κατέστησε αδύνατο το διαχωρισμό των ξενοδοχείων που ανήκουν στον ίδιο εταιρικό όμιλο.

Τα ερωτηματολόγια αποτελούνται από δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος υπάρχουν γενικά χαρακτηριστικά που συνθέτουν το προφίλ της επιχείρησης του δείγματος (γεωγραφική θέση, συμμετοχή σε εταιρικό όμιλο, κύκλο εργασιών, αριθμός εργαζομένων, αριθμός εποχικού προσωπικού, αριθμός μόνιμου προσωπικού, περίοδος λειτουργίας, προέλευση πελατών, βασικά κέντρα εσόδων, θέση ερωτώμενου στο οργανόγραμμα) . Το δεύτερο μέρος εξετάζει δέκα τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής ως προς τρεις διαστάσεις. Η πρώτη διάσταση αφορά την εφαρμογή αυτών των τεχνικών, η δεύτερη την ικανοποίηση των ερωτώμενων από τη χρήση των τεχνικών και η τρίτη ζητά από τους ερωτώμενους να εκτιμήσουν την ικανοποίηση που θεωρούν πως θα λαμβάνουν από τις τεχνικές αυτές σε πέντε έτη. Για το πρώτο ερώτημα επιλέχθηκε η 6βάθμια κλίμακα Likert



(1=Καθόλου,6=Πάρα Πολύ) ενώ για τα άλλα δύο η 7βάθμια κλίμακα Likert (1=Δεν την χρησιμοποιώ,7=Πάρα Πολύ) Δεν επιλέχθηκε η κλασική πενταβάθμια κλίμακα λόγω της φύσης των ερωτήσεων ώστε να πάρουμε όσο το δυνατόν περισσότερη πληροφόρηση.

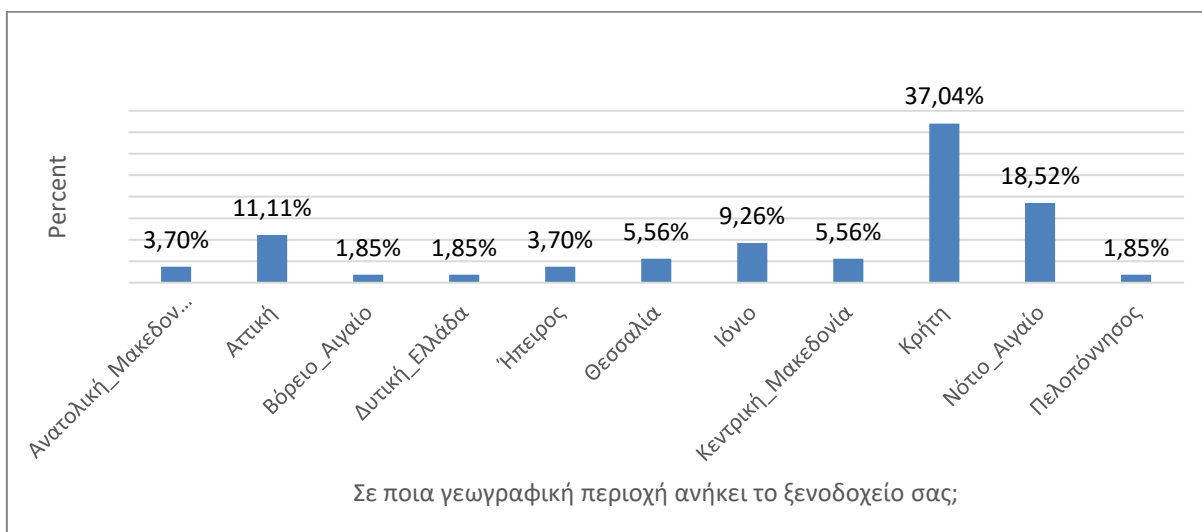
## 5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Μετά από την επεξεργασία και την ανάλυση των δεδομένων καταλήξαμε σε συμπεράσματα για τα γενικά χαρακτηριστικά του δείγματος, για την αξιοπιστία του αλλά και για την χρήση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.

### 5.1 Προφίλ επιχείρησης

Ξεκινώντας, αναλύθηκαν κάποια βασικά χαρακτηριστικά του δείγματος με τη βοήθεια γραφημάτων.

Μεγαλύτερο ποσοστό απαντήσεων έδωσε η Νησιωτική Ελλάδα (Κρήτη, Νότιο Αιγαίο, Ιόνιο) καθώς και η Αττική κάτι που επιβεβαιώνει τα αποτελέσματα της έρευνας του ΙΝΣΕΤΕ που αναφέραμε παραπάνω.



Μία ακόμη ερώτηση αφορούσε αν τα ξενοδοχεία αυτά ανήκουν σε κάποιον εταιρικό όμιλο ή όχι. Αυτό θα μας βοηθούσε να αιτιολογήσουμε την ύπαρξη χαμηλών ποσοστών απαντήσεων καθώς μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τα περισσότερα ξενοδοχεία της χώρας συνήθως το ερωτηματολόγιο προωθούνταν στο κύριο ξενοδοχείο του ομίλου όπου

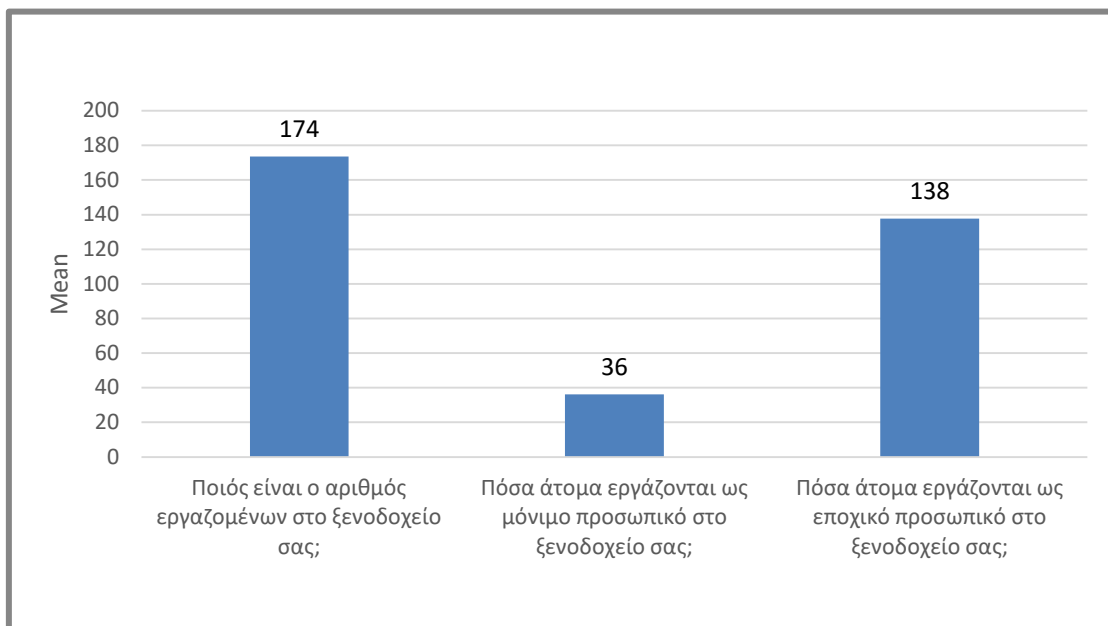
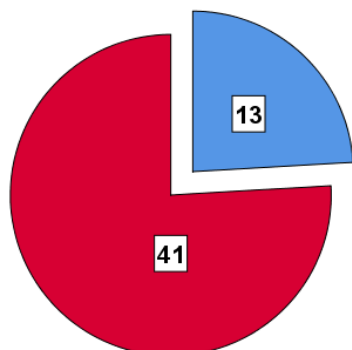
βρίσκονταν οι υπεύθυνοι λογιστηρίου και ήταν αρμόδιοι να δώσουν τέτοιου είδους απαντήσεις. Τα ξενοδοχεία που ανήκουν σε εταιρικό όμιλο πλησιάζουν το 60% , με ποσοστό 59,26% κάτι που δικαιολογεί σε μεγάλο βαθμό τις μειωμένες απαντήσεις στο παρόν ερωτηματολόγιο.



Στη συνέχεια έγιναν κάποιες βασικές ερωτήσεις που αφορούν κυρίως τα ξενοδοχεία και την εποχικότητά τους σε επίπεδο εργαζομένων και περιόδους λειτουργίας. Σύμφωνα με τις απαντήσεις που συγκεντρώσαμε, στα ελληνικά ξενοδοχεία ο μέσος όρος των εργαζομένων είναι 174 άτομα . Επιπλέον τα ξενοδοχεία ερωτήθηκαν για το πλήθος των εργαζομένων που αποτελούν μόνιμο προσωπικό και αυτούς που αποτελούν εποχικό προσωπικό. Μόνιμο προσωπικό είναι κατά μέσο όρο 36 άτομα ενώ εποχικό προσωπικό 138 άτομα. Αυτό μας δείχνει την έντονη εποχικότητα των ξενοδοχείων κάτι το οποίο έρχεται να επιβεβαιωθεί με τις απαντήσεις που λάβαμε για την περίοδο λειτουργίας των ξενοδοχείων. Από τα 54 ξενοδοχεία που απάντησαν στα ερωτηματολόγιά μας μόλις τα 13 λειτουργούν ολόκληρο το έτος ενώ τα υπόλοιπα 41 λειτουργούν σεζόν 5-6 μηνών κυρίως κατά τους θερινούς μήνες κάτι που τονίζει την εποχικότητα του τουρισμού στην Ελλάδα και επιβεβαιώνει τα αποτελέσματα των ερευνών που αναφέρθηκαν παραπάνω.

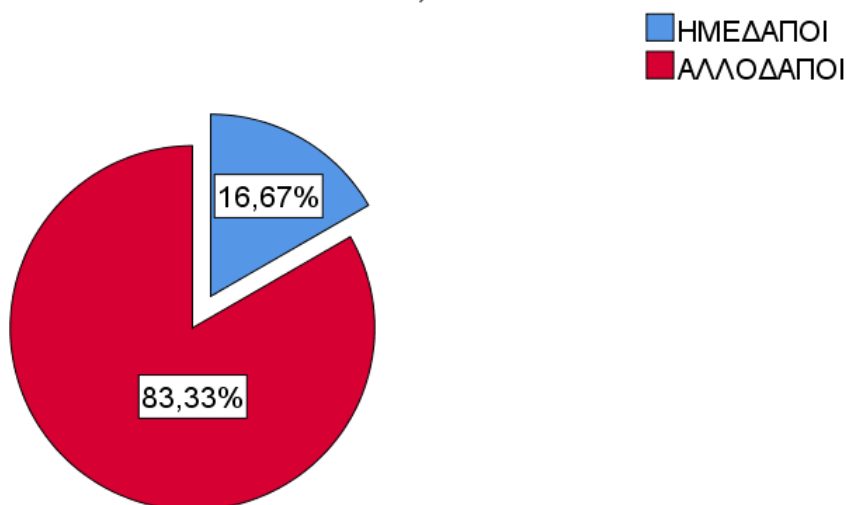
Ποια είναι η περίοδος λειτουργίας του ξενοδοχείου σας;

■ Έτος  
■ Σεζόν



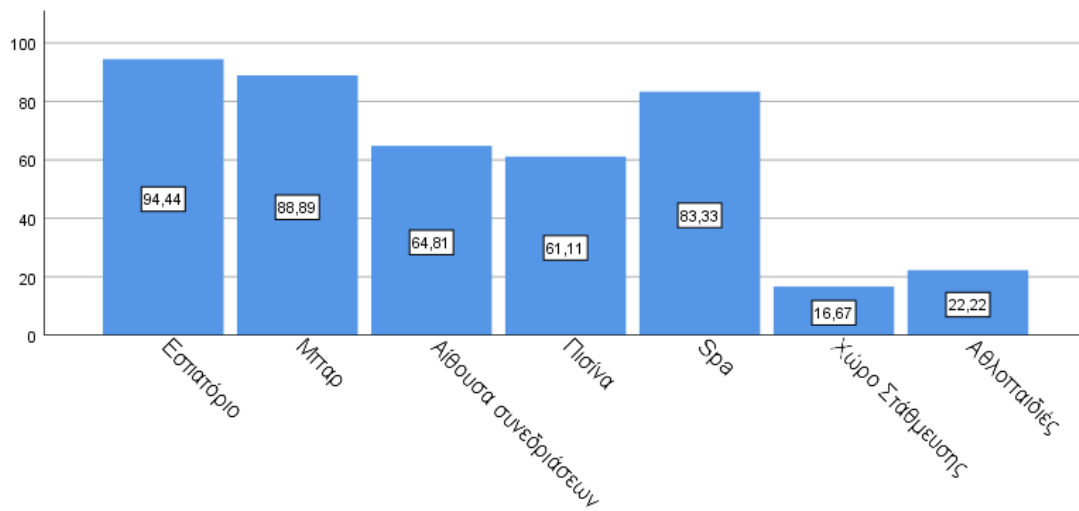
Δύο ακόμη ερωτήσεις που αφορούν κυρίως το προφίλ των επιχειρήσεων για τη διεξαγωγή γενικών συμπερασμάτων, ήταν το αν οι πελάτες του ξενοδοχείου είναι κυρίως ημεδαποί ή αλλοδαποί καθώς και το είδος των εκμεταλλεύσεων που λειτουργούν ως κέντρα εσόδων στα υπό έρευνα ξενοδοχεία. Μόλις το 16,67% των πελατών είναι Έλληνες ενώ το υπόλοιπο 83,33% είναι πελάτες άλλων εθνικοτήτων κάτι που επιβεβαιώνει ότι ο τουρισμός είναι μία κατεξοχήν εξωστρεφής δραστηριότητα αφού το μεγαλύτερο μέρος των τουριστικών εσόδων προέρχεται από το εξωτερικό.

**Οι πελάτες του ξενοδοχείου σας είναι στην πλειοψηφία τους ημεδαποί ή αλλοδαποί;**



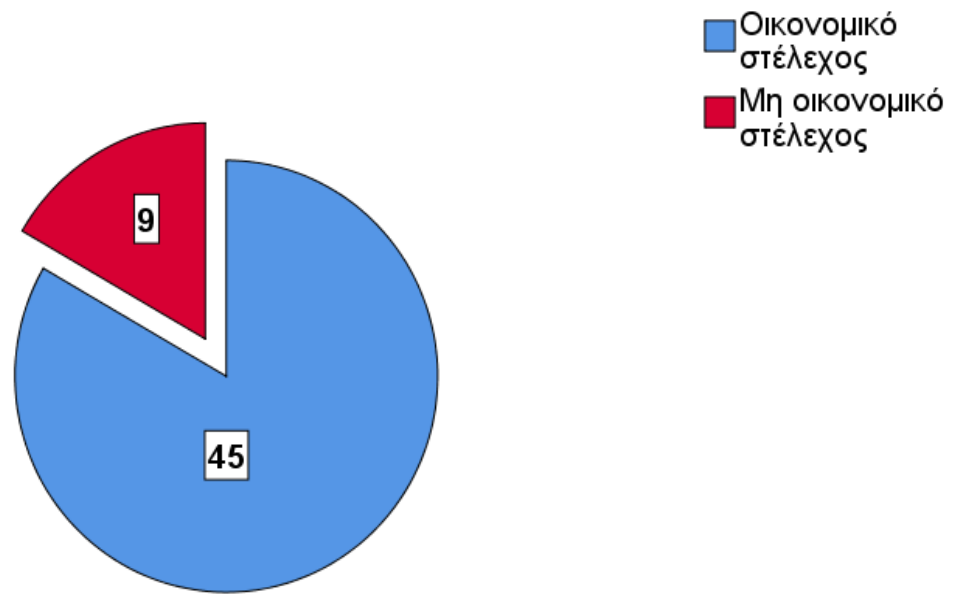
Βασικά κέντρα εσόδων θεωρήσαμε τα εξής: 1) Εστιατόριο 2) Μπαρ 3) Αίθουσα Συνεδριάσεων 4) Πισίνα 5) Υπηρεσίες spa 6) Χώρος Στάθμευσης 7) Αθλοπαιδιές. Οι ερωτώμενοι είχαν τη δυνατότητα να δώσουν πάνω από μία απαντήσεις. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε πως η σειρά με την οποία κατανέμονται τα παραπάνω κέντρα εσόδων είναι η εξής:

ΚΕΝΤΡΑ\_ΕΣΟΔΩΝ Frequencies  
Percent of Cases



Βασικό στοιχείο της έρευνας αποτελεί η θέση στο οργανόγραμμα της επιχείρησης των ατόμων που απάντησαν το ερωτηματολόγιο. Χωρίσαμε τα άτομα σε οικονομικά στελέχη και μη οικονομικά στελέχη. Τα 45 από τα 54 άτομα ήταν οικονομικά στελέχη δηλαδή άτομα που είχαν άμεση επαφή με τα οικονομικά δεδομένα καθώς και τις στρατηγικές που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και ήταν σε θέση να μας απαντήσουν αξιόπιστα.

### Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;



Ένα ακόμη ερώτημα που αφορά τα βασικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που ερωτήθηκαν είναι ο κύκλος εργασιών τους για τη χρονιά που προηγήθηκε. Όπως ήταν αναμενόμενο δεν ήταν όλες οι επιχειρήσεις πρόθυμες να απαντήσουν κάτι που συμβαίνει συχνά στις έρευνες όταν οι ερωτήσεις απαιτούν απαντήσεις που αφορούν δεδομένα των οικονομικών καταστάσεων. Απάντηση έδωσαν 44 από τις 54 επιχειρήσεις με έναν μέσο όρο κύκλου εργασιών για το 2018 στα 37.572.157,73 ευρώ.

## 5.2 Έλεγχος Αξιοπιστίας

Στη συνέχεια ελέγξαμε τη αξιοπιστία του δείγματος μας για τη διασφάλιση διεξαγωγής ασφαλών συμπερασμάτων.

Υπάρχουν διάφοροι δείκτες για έλεγχο αξιοπιστίας. Χρησιμοποιήθηκε ο δείκτης Cronbach's Alpha Test ως ο πιο διαδεδομένος και συχνότερα χρησιμοποιούμενος σε έρευνες που συμπεριλαμβάνουν ερωτήσεις σε κλίμακα Likert. Ειδικότερα, ο δείκτης αυτός αποτελεί μέτρηση της ενδοσυνέπειας ενός συνόλου ερωτήσεων και μετρά πόσο ικανοποιητικά συγκεκριμένες ερωτήσεις αξιολόγησης που έχουν συνταχθεί να περιγράφουν και να μετρούν μία σύνθετη φρασεολογία, φέρονται ικανές να το πραγματοποιήσουν.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση η τιμή του για το σύνολο των ερωτήσεων για κάθε τεχνική είναι 0,985 που δείχνει ένα αρκετά αξιόπιστο επίπεδο συνοχής για τις ερωτήσεις μας κάτι που ήταν αναμενόμενο καθώς οι ερωτήσεις μας είναι αρκετά συγκεκριμένες και με συνοχή ως προς την λογική ανάπτυξής τους.

Επιπλέον, εξετάστηκε η τιμή του δείκτη Cronbach's Alpha Test σε περίπτωση που κάποια από τις μεταβλητές διαγραφόταν από την κλίμακα. Από τον πίνακα 11 του παραρτήματος βλέπουμε ότι αν αφαιρούσαμε κάποια ερώτηση ο αριθμός του δείκτη δε θα άλλαζε ή θα μειωνόταν ελάχιστα.

<b>Reliability Statistics</b>		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,985	,985	30

## **5.3 Ανάλυση τεχνικών**

Στην πορεία, επειδή οι ερωτήσεις που αφορούν τις 10 τεχνικές είναι μόνο τρεις και αφορούν τη χρήση, την ικανοποίηση και τη μελλοντική συνεισφορά για κάθε τεχνική και είναι αρκετά ξεκάθαρες θεωρήθηκε πως δεν είναι αναγκαία η ομαδοποίηση τους. Θα αναλυθεί κάθε διάσταση ξεχωριστά για κάθε τεχνική και στη συνέχεια θα γίνουν οι κατάλληλοι συσχετισμοί.

### **5.3.1 Χρήση τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής**

Όσον αφορά τη χρήση των τεχνικών έπειτα από στατιστική ανάλυση που φαίνεται στον πίνακα 12 του παραρτήματος, διαπιστώνεται πως η τεχνική με τον μεγαλύτερο μέσο όρο είναι η Customer Segment Profitability Analysis για την οποία περισσότερα από τα μισά ξενοδοχεία δήλωσαν πως τη χρησιμοποιούν πολύ και πάρα πολύ, δηλαδή εξέφρασαν μία θετική στάση ως προς την χρήση της. Τελευταία κατατάσσεται η τεχνική Activity-Based Costing (ABC) γιατί παρουσιάζει τον μικρότερο μέσο όρο καθώς τα περισσότερα ξενοδοχεία δήλωσαν πως τη χρησιμοποιούν από καθόλου έως αρκετά.

Στον πίνακα 3 φαίνονται οι τεχνικές με τη σειρά που ιεραρχήθηκαν τελικά, βάσει του μέσου όρου τους, όπου στην πρώτη θέση είναι αυτή που χρησιμοποιείται περισσότερο και στην τελευταία αυτή που χρησιμοποιείται λιγότερο.



**Πίνακας 3 Χρήση Τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής**

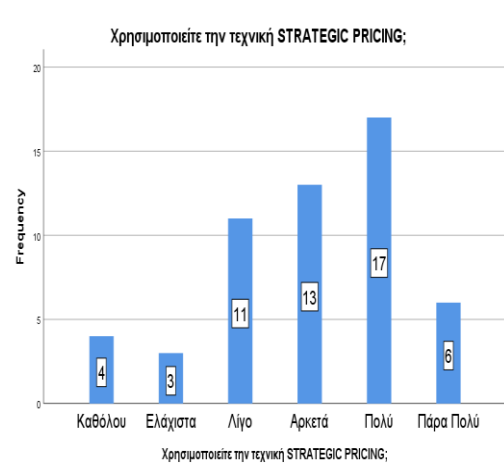
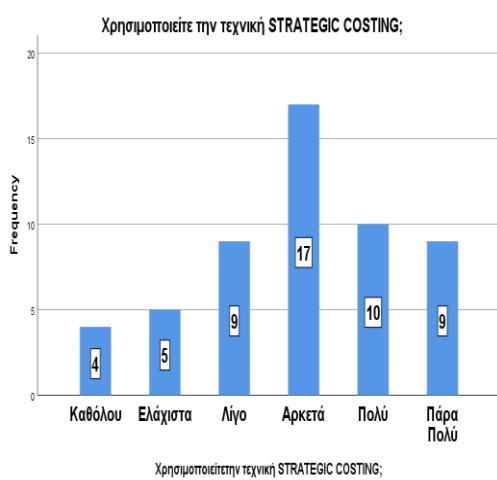
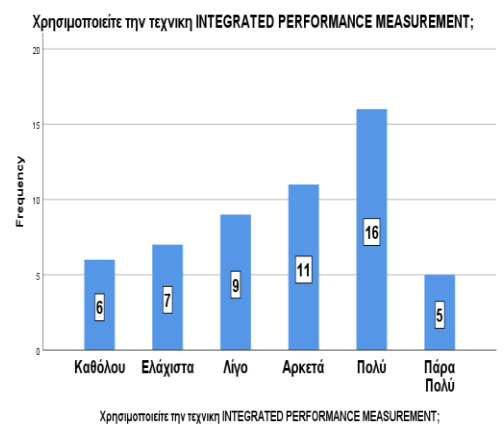
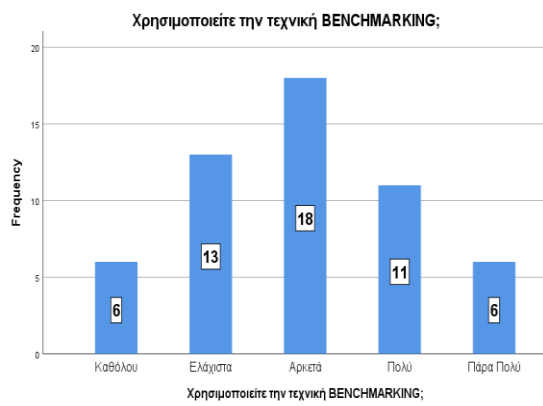
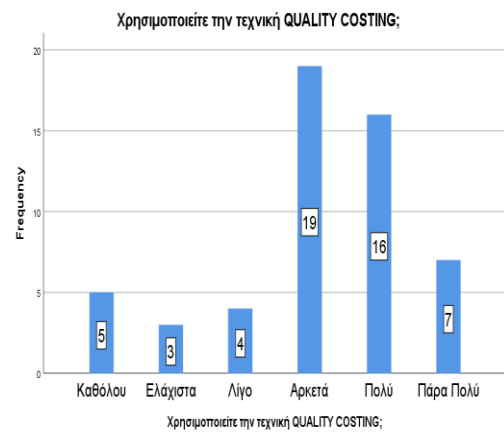
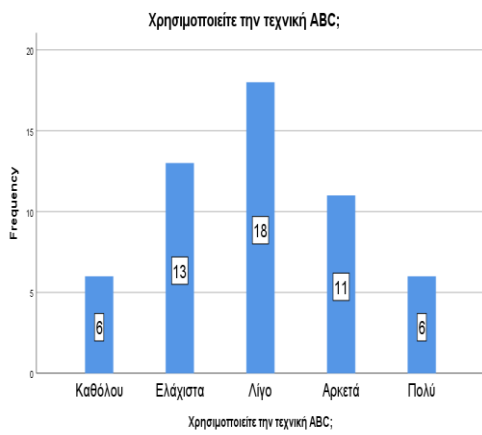
<b>ΤΕΧΝΙΚΕΣ</b>	<b>Mean</b>	<b>Rank</b>
<b>Activity-Based Costing</b>	<b>3,57</b>	<b>10</b>
<b>Quality Costing</b>	<b>4,09</b>	<b>3</b>
<b>Benchmarking</b>	<b>3,61</b>	<b>9</b>
<b>Integrated Performance Measurement</b>	<b>3,72</b>	<b>8</b>
<b>Strategic Costing</b>	<b>3,94</b>	<b>6</b>
<b>Strategic Pricing</b>	<b>4,00</b>	<b>5</b>
<b>Competitor Cost Assessment</b>	<b>3,91</b>	<b>7</b>
<b>Competitive Position Monitoring</b>	<b>4,09</b>	<b>2</b>
<b>Customer Segment Profitability Analysis</b>	<b>4,20</b>	<b>1</b>
<b>Customer Accounting</b>	<b>4,06</b>	<b>4</b>

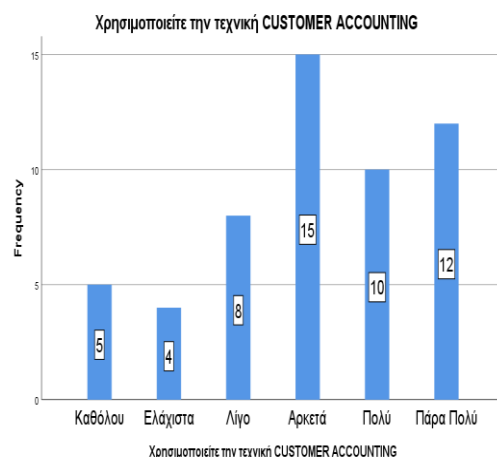
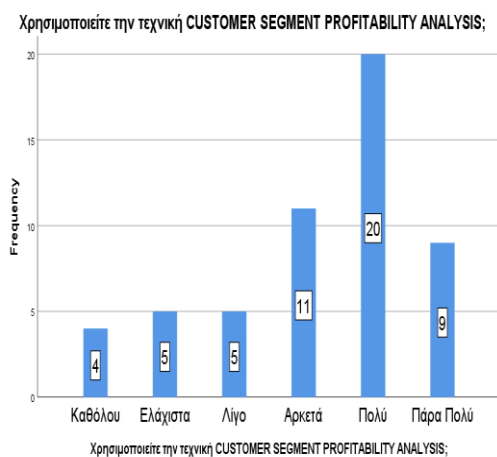
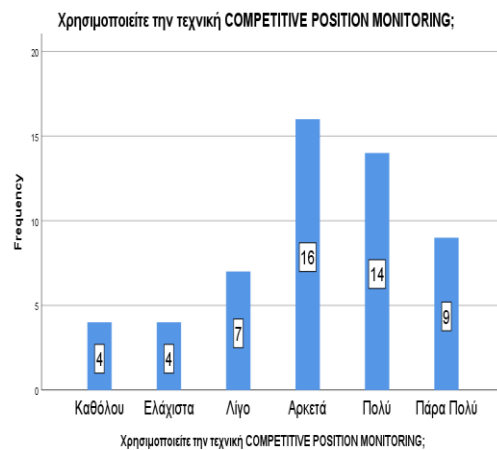
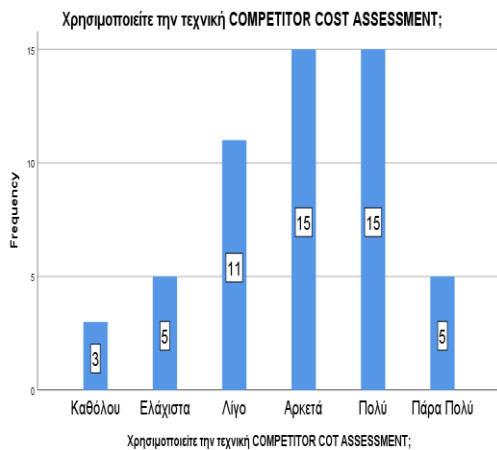
Η διαδεδομένη χρήση της τεχνικής Customer Segment Profitability Analysis δείχνει την τάση των ξενοδοχείων να στρέφονται στις πελατειακές σχέσεις και στην εξέλιξή τους. Η ανάλυση της κερδοφορίας αποτελεί σημαντικό μέσο λήψης στρατηγικών αποφάσεων που προσδοκούν τη διατήρηση των πελατών και τη δημιουργία κερδοσκοπικών σχέσεων.

Η μειωμένη χρήση της τεχνικής Activity-Based-Costing ίσως να οφείλεται στο ότι χρησιμοποιείται κυρίως από επιχειρήσεις με μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων και απαιτεί χρόνο και χρήμα για την εφαρμογή της.

Τεχνικές με επίκεντρο τον πελάτη, τον ανταγωνισμό αλλά και την κοστολόγηση βρίσκονται τόσο υψηλά όσο και χαμηλά στην ιεραρχία, κάτι που μας δείχνει την ποικιλομορφία των απαντήσεων αλλά και το γεγονός ότι κάθε τεχνική ικανοποιεί διαφορετικές ανάγκες για κάθε επιχείρηση.

Παρακάτω φαίνονται τα γραφήματα που αφορούν τη χρησιμοποίηση κάθε τεχνικής.





### 5.3.2. Ωφέλεια από τη χρήση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

Όσον αφορά την ικανοποίηση που λαμβάνουν τα ξενοδοχεία από τη χρήση των τεχνικών έπειτα από στατιστική ανάλυση που φαίνεται στον πίνακα 13 του παραρτήματος διαπιστώνεται πως κατά γενική ομολογία τα ξενοδοχεία θεωρούν πως οι τεχνικές είναι χρήσιμες καθώς όλοι οι μέσοι όροι είναι πάνω από το «αρκετά» σε μία κλίμακα όπου 1=Δεν την χρησιμοποιώ, 7= Πάρα πολύ στην ερώτηση «Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας/ικανοποίησης από τη χρήση των τεχνικών». Η

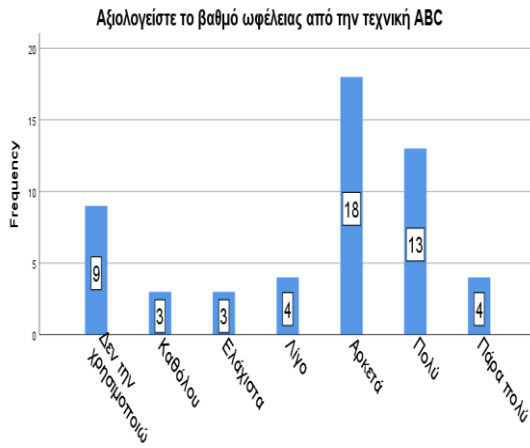
τεχνική Strategic Costing βρίσκεται στην πρώτη θέση κατάταξης καθώς περισσότερα από τα μισά ξενοδοχεία δήλωσαν πως τη χρησιμοποιούν από αρκετά έως πάρα πολύ, δηλαδή εξέφρασαν μία θετική στάση ως προς την ωφέλεια που λαμβάνουν από αυτήν. Τελευταία κατατάσσεται η τεχνική Activity -Based Costing (ABC) που στο ερώτημα της χρήσης είναι και αυτή που φάνηκε να χρησιμοποιούν λιγότερο. Στα διαγράμματα που ακολουθούν φαίνονται αναλυτικά οι παραπάνω πληροφορίες για κάθε μία από τις 10 τεχνικές.

Στον πίνακα 4 φαίνονται οι τεχνικές με τη σειρά που ιεραρχήθηκαν τελικά, βάσει του μέσου όρου τους, όπου στην πρώτη θέση είναι αυτή από την οποία τα ξενοδοχεία λαμβάνουν την μεγαλύτερη ικανοποίηση ενώ στην τελευταία αυτή από την οποία φαίνεται να λαμβάνουν την μικρότερη ικανοποίηση και τη συνέχεια τα σχετικά διαγράμματα για κάθε τεχνική.

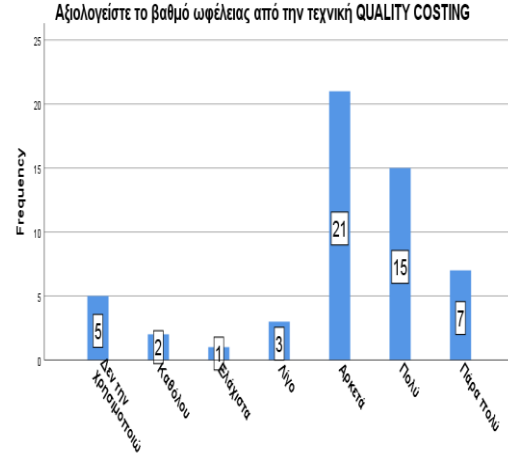
**Πίνακας 4 Ωφέλεια χρήσης τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής**

<b>ΤΕΧΝΙΚΕΣ</b>	<b>Mean</b>	<b>Rank</b>
<b>Activity-Based Costing</b>	<b>4,37</b>	<b>10</b>
<b>Quality Costing</b>	<b>4,96</b>	<b>2</b>
<b>Benchmarking</b>	<b>4,67</b>	<b>7</b>
<b>Integrated Performance Measurement</b>	<b>4,65</b>	<b>8</b>
<b>Strategic Costing</b>	<b>5,07</b>	<b>1</b>
<b>Strategic Pricing</b>	<b>4,93</b>	<b>3</b>
<b>Competitor Cost Assessment</b>	<b>4,83</b>	<b>5</b>
<b>Competitive Position Monitoring</b>	<b>4,80</b>	<b>6</b>
<b>Customer Segment Profitability Analysis</b>	<b>4,89</b>	<b>4</b>
<b>Customer Accounting</b>	<b>4,65</b>	<b>9</b>

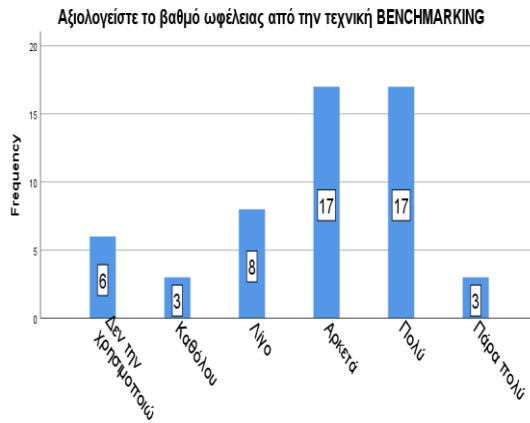
Είναι αξιοσημείωτο το γεγονός ότι τις πρώτες θέσεις, όσον αφορά την ωφέλεια από τις τεχνικές, καταλαμβάνουν αυτές που πραγματεύονται την κοστολόγηση και την τιμολόγηση.



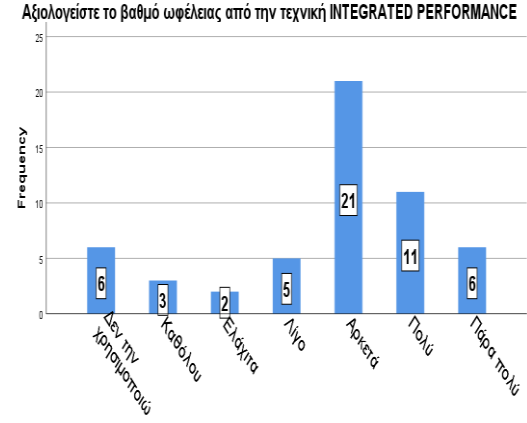
Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC



Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING



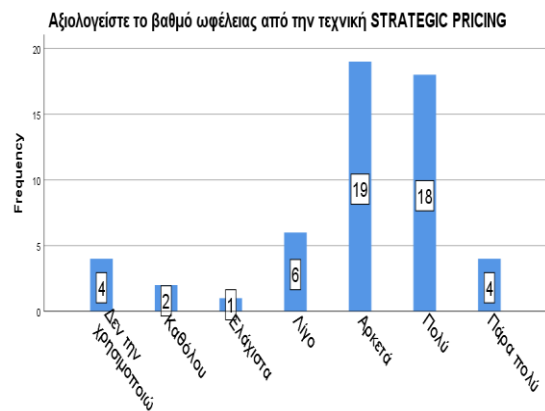
Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING



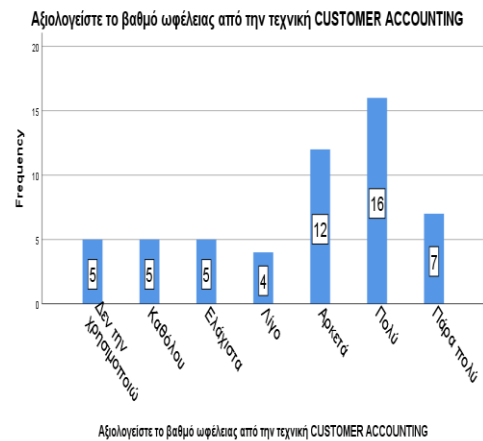
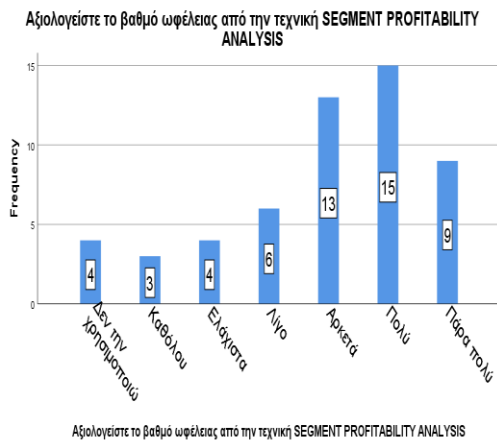
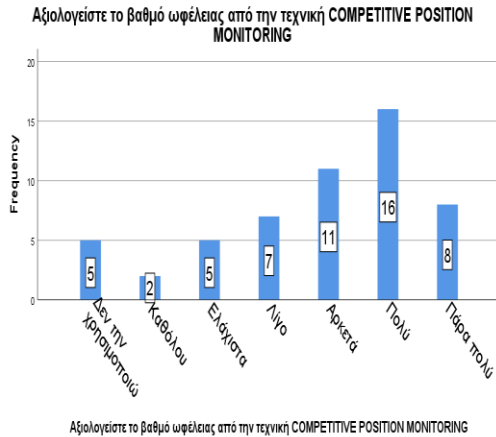
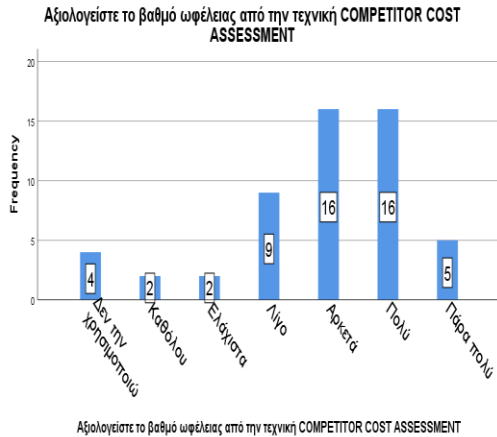
Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE



Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING



Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING



### 5.3.3 Εκτίμηση Μελλοντικής ωφέλειας από τη χρήση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

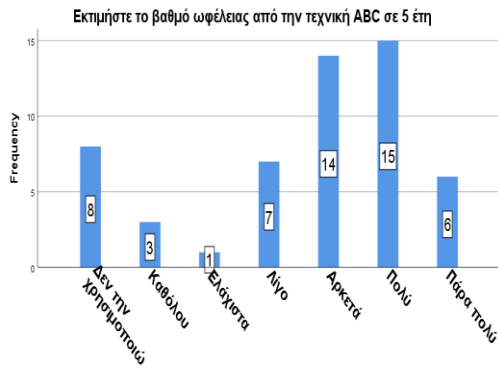
Ζητήθηκε από τις ξενοδοχειακές μονάδες να εκτιμήσουν την ωφέλεια/ικανοποίηση από τις τεχνικές σε 5 έτη σε μία κλίμακα όπου 1=Δεν την χρησιμοποιώ, 7= Πάρα πολύ. Οι μέσοι όροι δείχνουν πως τα ξενοδοχεία γενικά εκτιμούν πως θα λαμβάνουν

θετικά αποτελέσματα από τις τεχνικές και στο μέλλον με μικρές διαφορές στην κατάταξη των τεχνικών σε σχέση με την προηγούμενη ερώτηση.

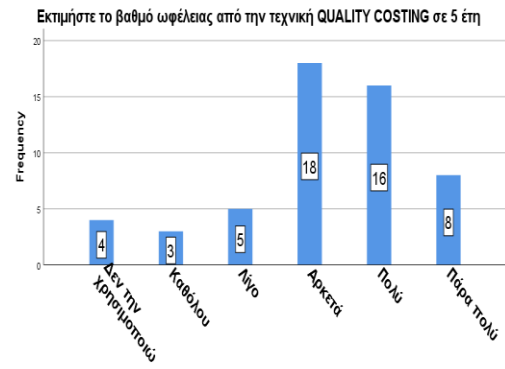
Και σε αυτήν την περίπτωση οι ερωτώμενοι θεωρούν πως η τεχνική Strategic Costing θα ωφελεί περισσότερο τις δραστηριότητες τους ενώ η τεχνική Activity-Based Costing θα τους παρέχει τα λιγότερα οφέλη, κάτι που όπως είδαμε στο προηγούμενο ερώτημα θεωρούν και στο παρόν. Ακολουθεί ο πίνακας 5, ιεράρχησης των τεχνικών όσον αφορά την εκτίμηση του βαθμού ικανοποίησης από αυτές σε 5 έτη καθώς και τα σχετικά διαγράμματα. Τα δεδομένα αναλυτικότερα φαίνονται στον πίνακα 14 του παραρτήματος.

**Πίνακας 5** Εκτίμηση ωφέλειας χρήσης τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σε 5 έτη

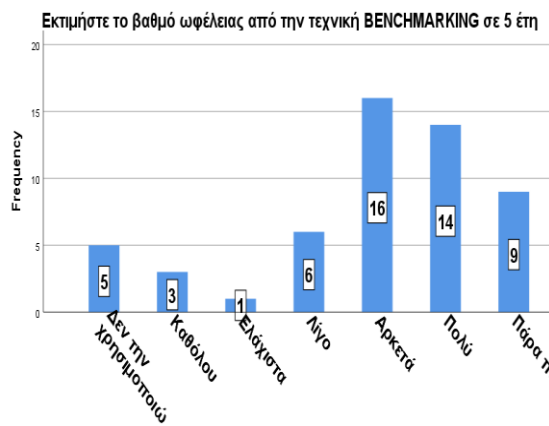
<b>ΤΕΧΝΙΚΕΣ</b>	<b>Mean</b>	<b>Rank</b>
<b>Activity-Based Costing</b>	<b>4,57</b>	<b>10</b>
<b>Quality Costing</b>	<b>5,04</b>	<b>2</b>
<b>Benchmarking</b>	<b>4,91</b>	<b>6</b>
<b>Integrated Performance Measurement</b>	<b>4,76</b>	<b>9</b>
<b>Strategic Costing</b>	<b>5,13</b>	<b>1</b>
<b>Strategic Pricing</b>	<b>5,00</b>	<b>3</b>
<b>Competitor Cost Assessment</b>	<b>4,85</b>	<b>8</b>
<b>Competitive Position Monitoring</b>	<b>4,98</b>	<b>4</b>
<b>Customer Segment Profitability Analysis</b>	<b>4,96</b>	<b>5</b>
<b>Customer Accounting</b>	<b>4,89</b>	<b>7</b>



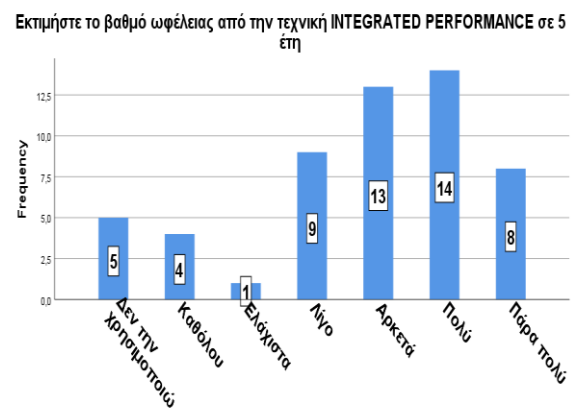
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC σε 5 έτη



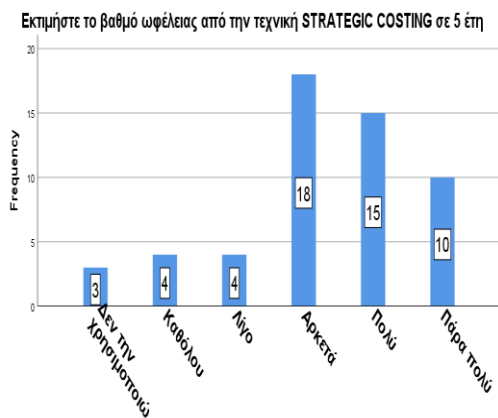
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING σε 5 έτη



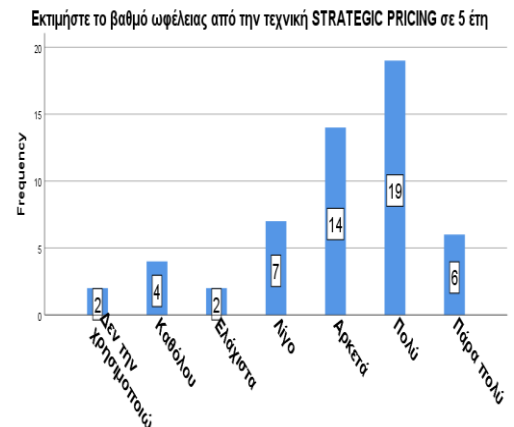
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING σε 5 έτη



Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE σε 5 έτη



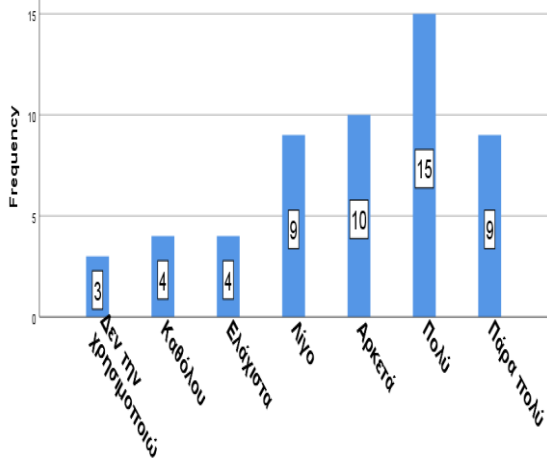
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING σε 5 έτη



Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING σε 5 έτη

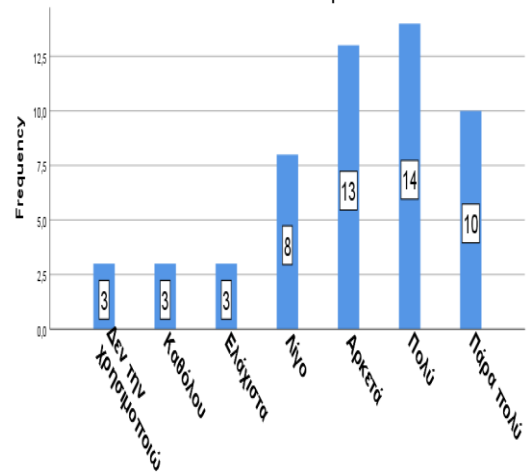


Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **COMPETITOR COST ASSESSMENT** σε 5 έτη



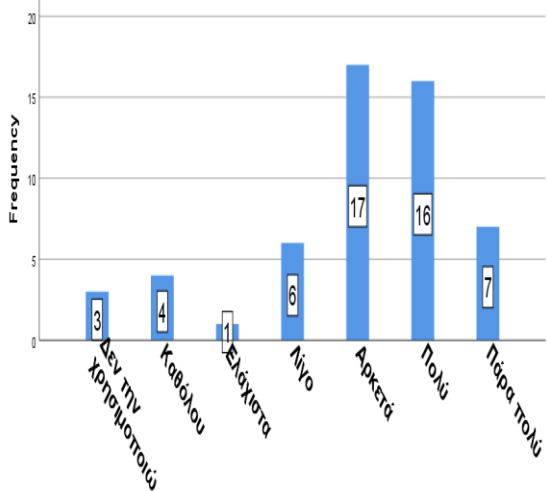
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **COMPETITOR COST ASSESSMENT** σε 5 έτη

Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **COMPETITIVE POSITION MONITORING** σε 5 έτη



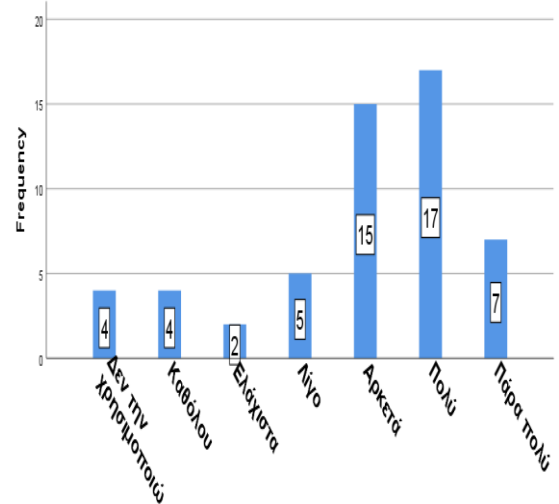
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **COMPETITIVE POSITION MONITORING** σε 5 έτη

Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS** σε 5



Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS** σε 5

Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **CUSTOMER ACCOUNTING** σε 5 έτη



Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική **CUSTOMER ACCOUNTING** σε 5 έτη

Για να είναι πιο διακριτή και κατανοητή η διαφορά ανάμεσα στην ικανοποίηση που λαμβάνουν σήμερα οι ερωτώμενοι από τις 10 τεχνικές δημιουργήθηκε ένας πίνακας (πίνακας 6) όπου παρουσιάζονται οι μέσοι όροι και η κατάταξη των τεχνικών όσον αφορά τη χρήση, την ωφέλεια για το παρόν αλλά και την ωφέλεια σε 5 έτη από σήμερα.

**Πίνακας 6: Σύγκριση χρήσης, παρούσας ωφέλειας και εκτίμησης μελλοντικής ωφέλειας τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής**

	Usage		Present Benefit		Future Benefit	
Τεχνικές	Mean	Rank	Mean	Rank	Mean	Rank
Customer Segment Profitability Analysis	4,20	1	4,89	4	4,96	5
Competitive Position Monitoring	4,09	2	4,80	6	4,98	4
Quality Costing	4,09	3	4,96	2	5,04	2
Customer Accounting	4,06	4	4,65	9	4,89	7
Strategic Pricing	4,00	5	4,93	3	5,00	3
Strategic Costing	3,94	6	5,07	1	5,13	1
Competitor Cost Assessment	3,91	7	4,83	5	4,85	8
Integrated Performance Measurement	3,72	8	4,65	8	4,76	9
Benchmarking	3,61	9	4,67	7	4,91	6
Activity-Based Costing	3,57	10	4,37	10	4,57	10

Μελετώντας τον παραπάνω πίνακα διαπιστώνουμε πως οι τεχνικές που χρησιμοποιούν περισσότερο οι ερωτώμενοι δεν φαίνεται να είναι οι ίδιες που θεωρούν πιο χρήσιμες και ικανοποιητικές. Η τεχνική Strategic Costing αν και όσον αφορά τη χρήση της στο παρόν ανήκει μόλις στην 6η θέση, οι ερωτώμενοι φαίνεται να την θεωρούν την πιο χρήσιμη στο παρόν και αυτή που τους προσφέρει περισσότερα οφέλη όσον αφορά την λήψη αποφάσεων για τη διαμόρφωση στρατηγικών. Την ίδια άποψη έχουν και για το μέλλον. Τεχνικές όπως η Customer

Accounting, Customer Segment Profitability Analysis και Competitive Position Monitoring αν και αρκετά διαδεδομένες φαίνεται να μην πείθουν τις επιχειρήσεις ως προς την απόδοσή τους. Οι ξενοδοχειακές μονάδες φαίνεται να χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό τεχνικές από τις οποίες δε λαμβάνουν αρκετά ικανοποιητικά οφέλη και αυτό δείχνει ότι, παρόλο οι μάνατζερ έχουν την κριτική ικανότητα να εκτιμήσουν τα οφέλη των συνεχώς αναδυόμενων τεχνικών, οι επιχειρήσεις επιμένουν να χρησιμοποιούν αυτές που για εκείνους πλέον αποτελούν παράδοση. Οι λόγοι που συμβαίνει αυτό θα μπορούσαν να μελετηθούν στο μέλλον με συνεντεύξεις προκειμένου να διερευνηθούν εις βάθος οι απόψεις των ερωτώμενων.

Στη συνέχεια, για να είναι πιο εύκολη η ανάλυση μας και η συσχέτιση των τεχνικών χωρίσαμε τα ξενοδοχεία όσον αφορά την χρήση των τεχνικών σε adopters και non-adopters δηλαδή σε αυτούς που χρησιμοποιούν μία τεχνική και σε αυτούς που δεν την χρησιμοποιούν δημιουργώντας αυτές τις νέες δύο μεταβλητές. Για το διαχωρισμό χωρίσαμε την κλίμακα ακριβώς στη μέση θεωρώντας πως αυτοί που χρησιμοποιούν τις τεχνικές από καθόλου έως λίγο ανήκουν στους non-adopters ενώ αυτοί που τις χρησιμοποιούν από αρκετά έως και πάρα πολύ ανήκουν στους adopters Επιπλέον, όσον αφορά την ωφέλεια στο παρόν αλλά και στο μέλλον κάναμε αντίστοιχες ομαδοποιήσεις όπου, διαιρώντας την κλίμακα, χωρίσαμε την ικανοποίηση/ωφέλεια που λαμβάνουν τα ξενοδοχεία από τις τεχνικές σε low benefit και high benefit, δηλαδή σε αυτούς που αποκομίζουν χαμηλό όφελος και υψηλό όφελος αντίστοιχα.

#### **5.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ -ΕΛΕΓΧΟΣ $X^2$ ΓΙΑ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ**

Στην πορεία της μελέτης κρίθηκε σκόπιμο να γίνει έλεγχος ανεξαρτησίας για κάποιες μεταβλητές ώστε να αναδείξουμε κάποια πιθανά συμπεράσματα μέσα από την έρευνά μας. Για την πραγματοποίηση αυτών των ελέγχων πραγματοποιήσαμε τον έλεγχο  $X^2$  (Chi-square) σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας  $\alpha=5\%$ . Ο έλεγχος  $X^2$  είναι εφικτός όταν οι συχνότητες σε όλα τα κελιά είναι μεγαλύτερες του 5 και ο αριθμός των παρατηρήσεων μας το επιτρέπει. Για τις συσχετίσεις στις οποίες δεν τηρούνταν οι παραπάνω προϋποθέσεις χρησιμοποιήσαμε μη παραμετρικό έλεγχο Monte-Carlo

ώστε να πάρουμε τα πιο ακριβή αποτελέσματα για τον έλεγχό μας. Δεχόμαστε την υπόθεση ότι υπάρχει εξάρτηση μεταξύ των δύο μεταβλητών όταν  $p < 0.05$ .

Αρχικά, μελετήσαμε τη συσχέτιση που παρουσιάζουν οι μεταβλητές που καθορίζουν την υιοθέτηση των 10 τεχνικών με τα χαρακτηριστικά του δείγματος των ξενοδοχείων, όπως το αν ανήκουν σε εταιρικό όμιλο και η εποχικότητα της λειτουργίας των ξενοδοχείων.

Όσον αφορά τη συσχέτιση υιοθέτησης των τεχνικών με την ομαδοποίησή τους σε ξενοδοχεία που ανήκουν σε εταιρικό όμιλο ή όχι, ύστερα από την ανάλυση προέκυψε πως για τις τεχνικές ABC ( $p=0.012$ ), Benchmarking ( $p=0.014$ ) και Customer Segment Profitability Analysis ( $p=0.037$ ) υπάρχει μία σχέση εξάρτησης μεταξύ των δύο μεταβλητών, δηλαδή η υιοθέτησή τους εξαρτάται από το αν ανήκουν σε εταιρικό όμιλο ή όχι.

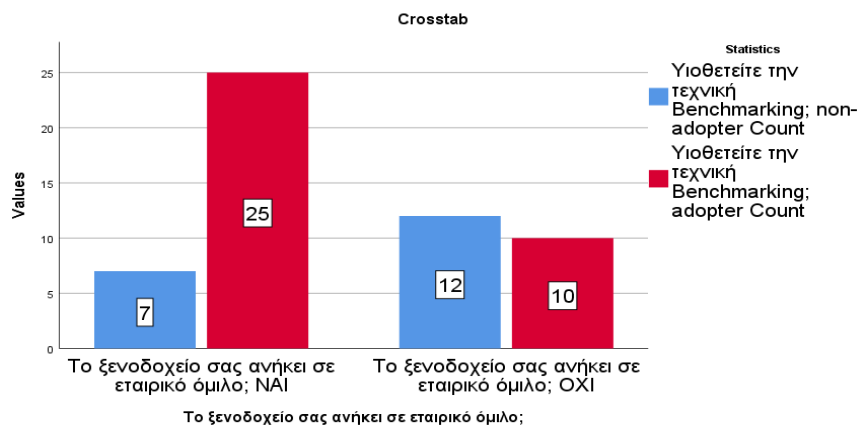
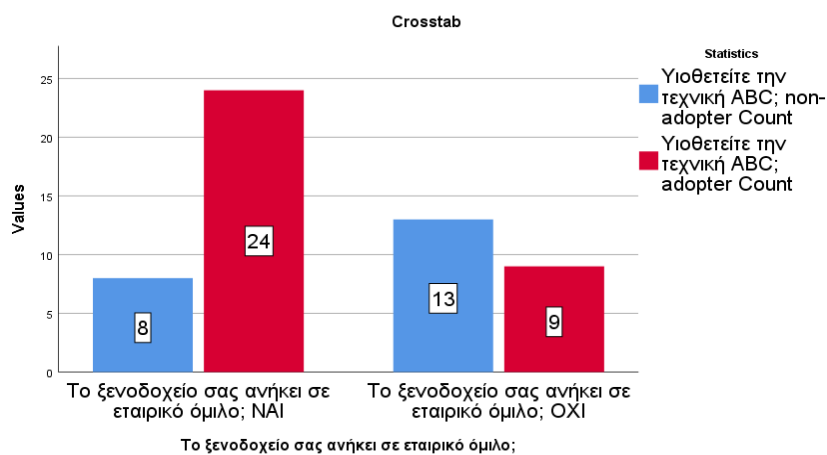
**Πίνακας 7**

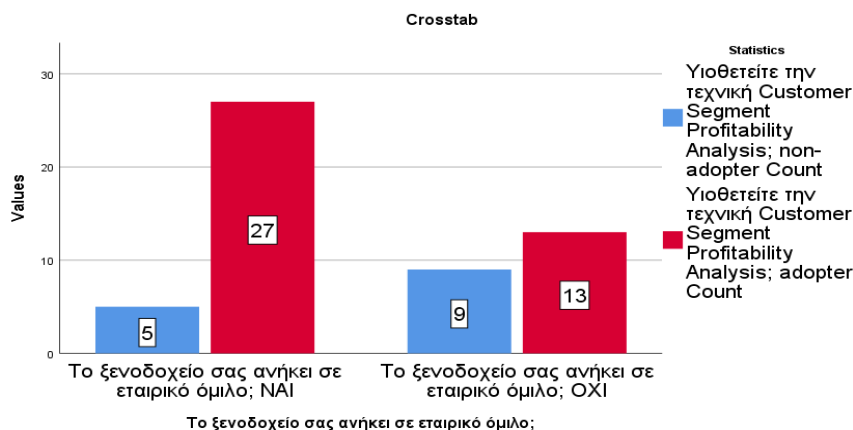
ΤΕΧΝΙΚΕΣ	Pearson Chi-Square	Fisher's Exact Test
Activity-Based Costing	0.012	
Quality Costing		0.517
Benchmarking	0.014	
Integrated Performance Measurement	0.251	
Strategic Costing	0.695	
Strategic Pricing	0.117	
Competitor Cost Assessment	0.880	
Competitor Position Monitoring	0.945	
Customer Segment Profitability Analysis	0.037	
Customer Accounting	0.216	

Στα παρακάτω διαγράμματα φαίνεται πως για κάθε μία τεχνική οι περισσότεροι που τη χρησιμοποιούν ανήκουν σε εταιρικό όμιλο. Πιο αναλυτικά, για την τεχνική ABC, όπως φαίνεται και από το διάγραμμα, από τα 33 ξενοδοχεία που φαίνεται πως την υιοθετούν τα 24 δηλαδή το 73% ανήκει σε εταιρικό όμιλο, ενώ από τις επιχειρήσεις που δεν την υιοθετούν η πλειοψηφία τους δεν ανήκει σε εταιρικό όμιλο. Αυτό θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από το γεγονός ότι η συγκεκριμένη τεχνική από πολλούς θεωρητικούς θεωρείται παραδοσιακή και όπως αναφέρθηκε παραπάνω έχει

σημαντικό κόστος και απαιτεί πόρους που κυρίως ένας όμιλος εταιρειών θα μπορούσε να στηρίξει.

Περίπου στα ίδια ποσοστά κυμαίνεται και η τεχνική Benchmarking όπου από τα 35 ξενοδοχεία που την υιοθετούν τα 25 ανήκουν σε εταιρικό όμιλο. Άλλη μία τεχνική την οποία τα ξενοδοχεία που τη χρησιμοποιούν ανήκουν κατά κύριο λόγο σε όμιλο με ποσοστό που αγγίζει το 67%, είναι η Segment Profitability Analysis καθώς τα 27 από τα 40 ξενοδοχεία που τη χρησιμοποιούν, ενώ από αυτά που τελικά δεν την χρησιμοποιούν μόνο το 36% ανήκει σε εταιρικό όμιλο.





Στη συνέχεια εξετάσαμε πως μπορεί να εξαρτάται η υιοθέτηση ή όχι κάθε τεχνικής από την εποχικότητα της λειτουργίας των ξενοδοχείων, δηλαδή από το αν οι επιχειρηματικές μονάδες λειτουργούν όλο το χρόνο ή μόνο κατά τη διάρκεια της «σεζόν». Η στατιστική ανάλυση έδειξε πως δεν υπάρχει κάποια σχέση εξάρτησης μεταξύ της υιοθέτησης των 10 τεχνικών και της εποχικότητας των ξενοδοχείων. Τα ξενοδοχεία στη χώρα μας, όπως ανέδειξαν και τα αποτελέσματα της έρευνάς μας, λειτουργούν στην πλειοψηφία τους κατά τη θερινή περίοδο, τη λεγόμενη σεζόν για τα ξενοδοχεία, και ήταν αναμενόμενο να μην υπάρχει ιδιαίτερη διαφοροποίηση αφού η κοινή περίοδος μεγάλης επισκεψιμότητας εντάσσει τις στρατηγικές που χρησιμοποιούν σε ένα κοινό πλαίσιο για τα περισσότερα ξενοδοχεία.

Επιπλέον εξετάσαμε αν η υιοθέτηση τεχνικών που επίκεντρο έχουν τον πελάτη επηρεάζεται από την ιδιότητα των πελατών ως προς την προέλευσή τους, δηλαδή το διαχωρισμό τους σε ημεδαπούς και αλλοδαπούς. Οι τεχνικές που επιλέξαμε να εξετάσουμε είναι οι Customer Segment Profitability Analysis και Customer Accounting. Από τον μη παραμετρικό έλεγχο Monte Carlo δεν προέκυψε η αποδοχή της υπόθεσης πως οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες καθώς και για τις δύο τεχνικές ο δείκτης είναι μεγαλύτερος από 0,05 που είναι η συνθήκη μας.

**Πίνακας 8**

**CHI-SQUARE TESTS<sup>c</sup>**

Τεχνικές	Fisher's Exact Test
<b>Customer Segment Profitability Analysis</b>	0,681
<b>Customer Accounting</b>	0,703

c.For 2x2 crosstabulation, exact results are provided instead of Monte Carlo results

Ωστόσο, αναλύοντας του πίνακες για κάθε τεχνική διαπιστώνουμε ότι από τους 45 συνολικά ερωτώμενους όπου στο ξενοδοχείο τους φιλοξενούνται κατά κύριο λόγο αλλοδαποί οι 34 χρησιμοποιούν την τεχνική Customer Segment Profitability Analysis (75%) ενώ από τους 45 συνολικά ερωτώμενους που στο ξενοδοχείο τους φιλοξενούν κατά κύριο λόγο αλλοδαπούς οι 30 χρησιμοποιούν την τεχνική Customer Accounting (67%).

Η τεχνική Customer Segment Profitability Analysis έχει οριστεί παραπάνω ως μία τεχνική ανάλυσης κερδοφορίας των πελατών που βασίζεται στα χαρακτηριστικά, τα ενδιαφέροντα και στις προτιμήσεις των πελατών. Επομένως, ο διαχωρισμός τους σύμφωνα με την προέλευσή τους επηρεάζει την υιοθέτηση της τεχνικής αυτής κάτι που ανέδειξε και το αποτέλεσμά μας. Η τεχνική Customer Accounting εστιάζει κυρίως στην καλή εξυπηρέτηση και διατήρηση του πελάτη. Παρακάτω φαίνονται οι πίνακες 18-19 του Παραρτήματος.

<b>Crosstab</b>					
			Υιοθετείτε την τεχνική Customer Segment Profitability Analysis;		Total
			non-adopter	adopter	
Οι πελάτες του ξενοδοχείου σας είναι στην πλειοψηφία τους ημεδαποί ή αλλοδαποί;	ΗΜΕΔΑΠΟΙ	Count	3	6	9
		Expected Count	2,3	6,7	9,0
		Residual	,7	-,7	
	ΑΛΛΟΔΑΠΟΙ	Count	11	34	45
		Expected Count	11,7	33,3	45,0
		Residual	-,7	,7	
Total		Count	14	40	54
		Expected Count	14,0	40,0	54,0

<b>Crosstab</b>					
			Υιοθετείτε την τεχνική Customer Accounting;		Total
			non-adopter	adopter	
Οι πελάτες του ξενοδοχείου σας είναι στην πλειοψηφία τους ημεδαποί ή αλλοδαποί;	ΗΜΕΔΑΠΟΙ	Count	2	7	9
		Expected Count	2,8	6,2	9,0
		Residual	-,8	,8	
	ΑΛΛΟΔΑΠΟΙ	Count	15	30	45
		Expected Count	14,2	30,8	45,0
		Residual	,8	-,8	
Total	Count	17	37	54	
	Expected Count	17,0	37,0	54,0	

Στη συνέχεια θέλοντας να εξετάσουμε την επιρροή που μπορεί να έχει η απάντηση που έδωσε κάθε ερωτώμενος όσον αφορά το βαθμό ωφέλειας κάθε τεχνικής που χρησιμοποιεί τόσο στο παρόν όσο και μελλοντικά (σε 5 έτη) από τη θέση που κατέχει στο οργανόγραμμα της εκάστοτε ξενοδοχειακής μονάδας κάναμε τον απαραίτητο έλεγχο. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν όσον αφορά το βαθμό ωφέλειας σήμερα και την θέση στο οργανόγραμμα δεν δείχνουν να υπάρχει κάποια ισχυρή εξάρτηση.

Επειδή το δείγμα μας είναι μικρό ένα τέτοιο αποτέλεσμα ήταν αρκετά πιθανό και για αυτό εξετάσαμε κάθε τεχνική ξεχωριστά μέσω των πινάκων που προκύπτουν από τα crosstab και των αντίστοιχων διαγραμμάτων. Οι απαντήσεις που έδωσαν τόσο τα οικονομικά όσο και τα μη οικονομικά στελέχη για όλες τις τεχνικές φαίνονται αναλυτικά στους πίνακες 20-39 του παραρτήματος.



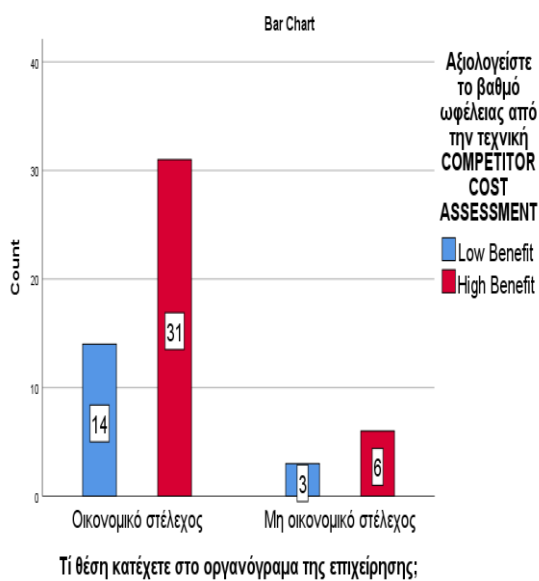
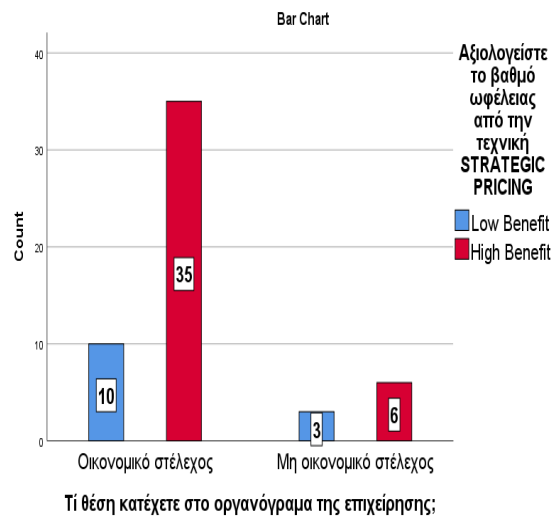
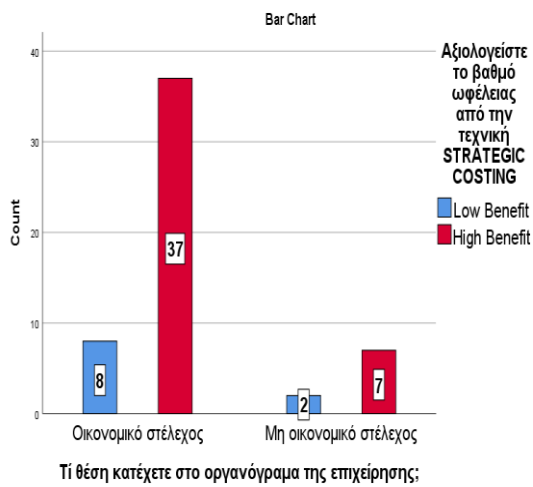
**Πίνακας 9 Θέση στο οργανόγραμμα-Βαθμός Ωφέλειας**

ΤΕΧΝΙΚΕΣ	High Present Benefit (%)	
	Οικονομικά Στελέχη	Μη οικονομικά Στελέχη
Activity-Based Costing	62%	78%
Quality Costing	78%	89%
Benchmarking	67%	78%
Integrated Performance Measurement	69%	78%
Strategic Costing	<b>82%</b>	78%
Strategic Pricing	<b>78%</b>	67%
Competitor Cost Assessment	<b>69%</b>	67%
Competitive Position Monitoring	62%	78%
Customer Segment Profitability Analysis	67%	78%
Customer Accounting	64%	67%

Στον παραπάνω πίνακα στη δεύτερη στήλη παρουσιάζονται τα ποσοστά των οικονομικών στελεχών που θεωρούν πως απολαμβάνουν υψηλό βαθμό απόδοσης από αυτή την τεχνική σε σχέση με το πλήθος των οικονομικών στελεχών που δήλωσαν πως την χρησιμοποιούν. Στην τρίτη στήλη παρουσιάζονται τα αντίστοιχα δεδομένα για τα μη οικονομικά στελέχη.

Διαπιστώσαμε πως οι τεχνικές για τις οποίες κυρίως τα οικονομικά στελέχη θεωρούν πως τους προσφέρουν μεγαλύτερο βαθμό ωφέλειας είναι οι: Strategic Costing, Strategic Pricing και Competitor Cost Assessment με ποσοστά 82%, 78% και 69% αντίστοιχα. Οι υπόλοιπες τεχνικές φαίνεται να θεωρούνται πιο ωφέλιμες κυρίως από τα μη οικονομικά στελέχη.

Τα αποτελέσματά μας συνάδουν με τη βιβλιογραφική μας ανασκόπηση καθώς τόσο η τεχνική Strategic Pricing, όσο και η τεχνική Strategic Costing χρησιμοποιούνται για το σχεδιασμό ανώτερων στρατηγικών ζητημάτων όπου η διοίκηση δηλαδή τα οικονομικά στελέχη αναλαμβάνουν την ευθύνη διαμόρφωσής τους και επικοινωνίας τους με το υπόλοιπο περιβάλλον του οργανισμού. Επιπλέον θεωρούνται ότι έχουν θετική συσχέτιση με την οικονομική απόδοση της εταιρείας.



Όσον αφορά την εκτίμηση της ωφέλειας από τις τεχνικές για τα επόμενα 5 έτη, οι απαντήσεις που έδωσαν τόσο τα οικονομικά όσο και τα μη οικονομικά στελέχη φαίνονται στον πίνακα που ακολουθεί ο οποίος κατασκευάστηκε με τον ίδιο τρόπο που φτιάχτηκε και ο προηγούμενος πίνακας που αφορά τον υψηλό βαθμό ωφέλειας στο παρόν.

**Πίνακας 10: Θέση στο οργανόγραμμα-Βαθμός Ωφέλειας σε 5 έτη**

ΤΕΧΝΙΚΕΣ	High Future Benefit (%)	
	Οικονομικά Στελέχη	Μη οικονομικά Στελέχη
Activity-Based Costing	64%	67%
Quality Costing	<b>78%</b>	<b>78%</b>
Benchmarking	71%	78%
Integrated Performance Measurement	62%	78%
Strategic Costing	<b>80%</b>	78%
Strategic Pricing	<b>73%</b>	67%
Competitor Cost Assessment	62%	67%
Competitive Position Monitoring	67%	78%
Customer Segment Profitability Analysis	73%	78%
Customer Accounting	71%	78%

Διαπιστώσαμε πως οι τεχνικές από τις οποίες κυρίως τα οικονομικά στελέχη θεωρούν πως θα αποκομίζουν υψηλό βαθμό ωφέλειας σε 5 έτη από σήμερα είναι οι: Strategic Costing και Strategic Pricing με ποσοστά 80% και 73% αντίστοιχα ενώ για την τεχνική Quality Costing και οι 2 ομάδες ερωτώμενων φαίνεται να εκτιμούν τον ίδιο βαθμό ωφέλειας. Οι υπόλοιπες τεχνικές φαίνεται να θεωρούνται πιο ωφέλιμες κυρίως από τα μη οικονομικά στελέχη. Αξιοσημείωτη είναι η διαφοροποίηση ανάμεσα στην παρούσα αξιολόγηση και στην μελλοντική εκτίμηση των δύο ομάδων ερωτώμενων. Ενώ τα οικονομικά στελέχη εξακολουθούν να θεωρούν κατά κύριο λόγο πως και σε 5 έτη θα έχουν μεγαλύτερη ικανοποίηση από τις τεχνικές Strategic Costing και Strategic Pricing, φαίνεται πως αυτοί που θεωρούν σε 5 έτη πιο ωφέλιμη την τεχνική Competitor Cost Assessment είναι τα μη οικονομικά στελέχη σε αντίθεση με το παρόν. Επιπλέον όσον αφορά τις τεχνικές με σημείο αναφοράς τους ανταγωνιστές, για τις τεχνικές Competitive Position Monitoring και Benchmarking τα οικονομικά στελέχη φαίνεται να προσδοκούν πως σε 5 έτη θα τους προσφέρουν περισσότερα οφέλη στον στρατηγικό σχεδιασμό σε σχέση με το παρόν, κάτι που μπορεί να εξηγηθεί από το γεγονός ότι όπως αναφέρθηκε και στη μελέτη της αρθογραφίας, αυτές οι τεχνικές απαιτούν τη συνεχή παρατήρηση των ανταγωνιστών και τη διαθεσιμότητα των πληροφοριών, κάτι που ίσως τα στελέχη έχοντας τις κατάλληλες

πληροφορίες και γνώσεις θεωρούν πως μετά από μία πενταετή παρατήρηση θα τους δώσει περισσότερα στοιχεία και περισσότερα οφέλη στη δημιουργία αποφάσεων. Ακόμη, αυξήσεις στις εκτιμήσεις ικανοποίησης των οικονομικών στελεχών παρατηρούνται και στις τεχνικές που αναφέρονται στους πελάτες.

Συνεχίζοντας, υπολογίσαμε και δημιουργήσαμε μία νέα μεταβλητή που συμπεριλαμβάνει όλα τα κέντρα εσόδων και τη κωδικοποιήσαμε με βάση το πλήθος των κέντρων εσόδων που χρησιμοποιεί κάθε ξενοδοχειακή ομάδα. Ταυτόχρονη χρήση 5 έως 7 κέντρων εσόδων χαρακτηρίστηκε ως υψηλή (high) ενώ ταυτόχρονη χρήση έως και 4 κέντρων εσόδων θεωρήθηκε χαμηλή (low). Κύριος στόχος ήταν να εξετάσουμε αν η ύπαρξη πολυάριθμων δραστηριοτήτων και η κατανομή τους σε κέντρα εσόδων επηρεάζει το όφελος και την ικανοποίηση που λαμβάνουν από κάποια τεχνική. Κατάλληλη τεχνική για αυτή τη συσχέτιση είναι η Activity-Based Costing.

Πράγματι, από τους παρακάτω πίνακες προκύπτει πως τα ξενοδοχεία που χρησιμοποιούν πολλές δραστηριότητες που αποτελούν κέντρα εσόδων (high) αξιολογούν αρκετά υψηλά και την ωφέλεια που λαμβάνουν από αυτή την τεχνική (high benefit). Ειδικότερα, από τα 26 ξενοδοχεία που χρησιμοποιούν πάνω από 5 κέντρα εσόδων, τα 18 δήλωσαν ότι λαμβάνουν υψηλό βαθμό ικανοποίησης από τη χρήση της τεχνικής (69%) ενώ μόλις 8 ερωτώμενοι (31%) δήλωσαν χαμηλό βαθμό ικανοποίησης. Για όσους δεν χρησιμοποιούν πολλά κέντρα εσόδων φαίνεται πως η διαφοροποίηση ανάμεσα στο βαθμό ικανοποίησης που λαμβάνουν από την τεχνική είναι πολύ μικρή.

Όσον αφορά την εκτίμηση του βαθμού ικανοποίησης όπως βλέπουμε από τον παρακάτω πίνακα τα αποτελέσματα μας είναι ακριβώς τα ίδια. Αυτό θα μπορούσε να αιτιολογηθεί από το γεγονός ότι η τεχνική Activity-Based Costing όπως έχει προαναφερθεί είναι μία περίπλοκη διαδικασία, ακριβή στη διατήρησή της και χρονοβόρα για τη λήψη μίας απόφασης οπότε μία μελλοντική διαφορετική εκτίμηση δεν είναι εφικτή στο βραχυπρόθεσμο διάστημα. Παρακάτω φαίνονται οι πίνακες 40-41 του Παραρτήματος.

Crosstab				
Count				
		Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC		Total
		Low Benefit	High Benefit	
Κέντρα Εσόδων	Low	11	17	28
	High	8	18	26
Total		19	35	54

Crosstab				
Count				
		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC σε 5 έτη		Total
		Low Benefit	High Benefit	
Κέντρα Εσόδων	Low	11	17	28
	High	8	18	26
Total		19	35	54

Τέλος, προσπαθήσαμε να βγάλουμε ένα συμπέρασμα για το αν οι ερωτώμενοι που απάντησαν πως σήμερα λαμβάνουν χαμηλό ή υψηλό βαθμό ωφέλειας από μία τεχνική έδωσαν την ίδια εκτίμηση και για το μέλλον ή προσδοκούν κάτι διαφορετικό. Συσχετίσαμε τη μεταβλητή σημερινής αξιολόγησης για κάθε τεχνική με την μελλοντική εκτίμηση για την ίδια μεταβλητή. Μετά τον έλεγχο Chi-Square διαπιστώσαμε ότι υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ της σημερινής αξιολόγησης και την μελλοντικής εκτίμησης του οφέλους για όλες τις τεχνικές. Συγκεκριμένα οι συντελεστές Pearson Chi-Square και Fisher's Exact Test είναι μικρότεροι από το  $p=0.05$  της συνθήκης μας και για την ακρίβεια είναι μηδενικοί όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα. Αυτό σημαίνει πως η άποψη που έχουν τώρα για κάθε τεχνική οι ερωτώμενοι επηρεάζει την εκτίμηση τους για το μέλλον. Έτσι, αναμένουμε να δούμε μικρές μεταβολές ανάμεσα στις τεχνικές.

**Πίνακας 11: Αξιολόγηση Οφέλους Σήμερα-Εκτίμηση Οφέλους σε 5 έτη**

<b>ΤΕΧΝΙΚΕΣ</b>	<b>Pearson Chi-Square</b>	<b>Fisher's Exact Test</b>
<b>Activity-Based Costing</b>	0.00	
<b>Quality Costing</b>		0.00
<b>Benchmarking</b>		0.00
<b>Integrated Performance Measurement</b>	0.00	
<b>Strategic Costing</b>		0.00
<b>Strategic Pricing</b>		0.00
<b>Competitor Cost Assessment</b>	0.00	
<b>Competitor Position Monitoring</b>	0.00	
<b>Customer Segment Profitability Analysis</b>		0.00
<b>Customer Accounting</b>	0.00	

Για να αντλήσουμε παραπάνω πληροφορίες μελετήσαμε τους πίνακες crosstab για κάθε τεχνική ώστε να εξετάσουμε ποια μπορεί να μας προσφέρει κάποια ιδιαίτερη πληροφορία για τη συσχέτιση των δύο μεταβλητών. Οι πίνακες crosstabs φαίνονται αναλυτικά στο παράρτημα.

Για να είναι πιο εύκολη και πιο εμφανής η σύγκριση μεταξύ των τεχνικών φτιάξαμε ένα πίνακα όπου παρουσιάζονται όλες οι τεχνικές, τα ποσοστά του δείγματος που θεωρούν πως σήμερα απολαμβάνουν έναν υψηλό βαθμό ωφέλειας από αυτές, τα ποσοστά των απαντήσεων για υψηλό βαθμό ωφέλειας στο μέλλον καθώς και η διαφορά μεταξύ των δύο χρονικών οριζόντων. Κάθε αρνητική διαφορά μας δείχνει πως οι ερωτώμενοι θεωρούν πως στο μέλλον αυτή η τεχνική θα τους είναι λιγότερο χρήσιμη ενώ κάθε θετική διαφορά αναδεικνύει την προσδοκία των ερωτώμενων για βελτίωση της τεχνικής στο χρόνο και αύξηση της απόδοσής της.

**Πίνακας 12: Σύγκριση %Βαθμού Υψηλής Παρούσας Ωφέλειας-% Βαθμού Υψηλής Ωφέλειας σε 5 έτη για την ίδια τεχνική**

ΤΕΧΝΙΚΕΣ	High Benefit (%)		
	High Present Benefit	High Future Benefit	
Activity-Based Costing	65%	65%	0%
Quality Costing	80%	78%	-2%
Benchmarking	68%	72%	+4%
Integrated Performance Measurement	70%	65%	-5%
Strategic Costing	81%	80%	-1%
Strategic Pricing	76%	72%	-4%
Competitor Cost Assessment	68%	63%	-5%
Competitive Position Monitoring	65%	68%	+3%
Customer Segment Profitability Analysis	68%	74%	+6%
Customer Accounting	65%	72%	+7%

Αξιοσημείωτη είναι η απουσία οποιασδήποτε μεταβολής για την τεχνική Activity-Based Costing. Αυτό θα μπορούσε να οφείλεται στο γεγονός ότι η συγκεκριμένη τεχνική απαιτεί χρόνο και υψηλό κόστος και μία διαφορετική εκτίμηση από τη σημερινή να μην μπορεί να εκφραστεί εύκολα από τους ερωτώμενους.

Όσον αφορά τις τεχνικές Quality Costing, Integrated Performance, Strategic Costing, Strategic Pricing και Competitor Cost Assessment φαίνεται πως οι ερωτώμενοι ενώ τώρα εκφράζουν πως λαμβάνουν ένα υψηλό βαθμό ικανοποίησης όσον αφορά το μέλλον το ποσοστό αυτό μειώνεται. Παρατηρούμε πως κοινό χαρακτηριστικό αυτών των τεχνικών είναι η αναφορά στο κόστος.

Από την άλλη μεριά, οι τεχνικές Benchmarking, Competitive Position Monitoring, Customer Segment Profitability Analysis και Customer Accounting παρουσιάζουν ανοδική πορεία όσον αφορά τον υψηλό βαθμό ωφέλειας που θεωρούν οι ερωτώμενοι πως θα τους παρέχει στο μέλλον. Παρατηρούμε πως αυτές οι τεχνικές αναφέρονται στη θέση των ανταγωνιστών (Benchmarking, Competitive Position Monitoring) και στον πελάτη (Customer Segment Profitability Analysis, Customer Accounting). Αυτό το συμπέρασμα έρχεται να επιβεβαιώσει όσα αναφέραμε παραπάνω. Οι συνθήκες των ημερών κάνουν επιτακτική την ανάγκη δημιουργίας ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις της αγοράς και να εξασφαλίσουν την βιωσιμότητα τους. Επιπλέον οι ερωτώμενοι φαίνεται να

προσδοκούν πως οι τεχνικές που έχουν ως επίκεντρο των πελάτη θα τους παρέχουν περισσότερα οφέλη στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, κάτι που τονίζει την φύση των υπηρεσιών των ξενοδοχείων και τη συμβολής της ποιότητας της εξυπηρέτησης των πελατών στην επιτυχημένη λειτουργία των ξενοδοχείων. Η ανάγκη για στροφή των ξενοδοχείων σε νέες τεχνικές με σκοπό τη λήψη αποφάσεων και τη διαμόρφωση στρατηγικών βασισμένες σε πληροφορίες που αφορούν τους ανταγωνιστές και τις πελατειακές σχέσεις εκφράστηκε από πολλούς αρθρογράφους που μελετήσαμε παραπάνω.

## 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ολοκληρώνοντας την παρούσα έρευνα, διαπιστώνεται η ανάγκη για ανάπτυξη και εφαρμογή νέων διοικητικών προγραμμάτων για τη δημιουργία στρατηγικών τεχνικών ως απάντηση στις συνεχώς μεταβαλλόμενες συνθήκες του περιβάλλοντος των επιχειρήσεων. Οι νέες ανάγκες καθιστούν αδύναμες τις παραδοσιακές τεχνικές να παρέχουν επαρκείς πληροφορίες που μπορούν να βοηθήσουν στη δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και στην επιβίωση της επιχείρησης.

Έπειτα από μελέτη σχετικής αρθρογραφίας διαπιστώνεται πως αποτέλεσμα αυτής της ανάγκης για καινοτομία στα διοικητικά εργαλεία είναι η εμφάνιση νέων τεχνικών όπου χαρακτηριστικά από τη Διοικητική Λογιστική και τη διοίκηση ενσωματώνονται σε ένα πλαίσιο στρατηγικής διοίκησης, τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική. Μέσα από τη θεωρητική μελέτη βέβαια αναδεικνύεται και το παράδοξο γεγονός της χαμηλής υιοθέτησης της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής σε σχέση με την συνεχή αναζήτηση των επιχειρήσεων για νέες πληροφορίες για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Επιπλέον, εντοπίζεται η έλλειψη συσχέτισης των εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής με τον στρατηγικό σχεδιασμό και η εξακολούθηση υιοθέτησης των παραδοσιακών τεχνικών. Από την άλλη μεριά, διάφορες έρευνες κυρίως στα ξενοδοχεία, εντοπίζουν τη συνεχώς αυξανόμενη υιοθέτηση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Αυτές οι αντίθετες απόψεις και τα διαφορετικά αποτελέσματα των ερευνών έρχονται να τονίσουν την έλλειψη ενός κοινώς αποδεκτού θεωρητικού πλαισίου όσον αφορά τη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και της χρησιμότητάς της.



Ο όρος «στρατηγική» έδωσε στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική μία πιο μακροπρόθεσμη έννοια από αυτή της Διοικητικής Λογιστικής καθώς η ανάπτυξη στρατηγικών αφορά κυρίως τον μακροπρόθεσμο ορίζοντα . Όσο εξελίσσεται ο ορισμός της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και ιδιαίτερα στον ξενοδοχειακό κλάδο γίνεται όλο και περισσότερη μνεία στους ανταγωνιστές και τους πελάτες καθώς φαίνεται να αποτελούν σημαντικές πληροφορίες για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Στη συνέχεια, ύστερα από την ανάλυση των υπό μελέτη άρθρων διαπιστώθηκε πως μέσα στα χρόνια έχουν διατυπωθεί πολλές απόψεις γύρω από τις τεχνικές της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής. Οι τεχνικές αυτές συνεισφέρουν στη συλλογή, ανάλυση και εκτίμηση πληροφοριών με σκοπό τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Οι τεχνικές που αναγνωρίστηκαν στο πέρασμα των χρόνων αφορούν κυρίως το κόστος, την απόδοση, τον ανταγωνισμό και τους πελάτες.

Όσον αφορά τη χρήση και την ωφέλεια των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ελληνικά ξενοδοχεία, από την έρευνά μας με τη βοήθεια των ερωτηματολογίων, προέκυψαν ποικίλα συμπεράσματα. Αρχικά, όσον αφορά το προφίλ των ξενοδοχειακών μονάδων διαπιστώσαμε ότι τα περισσότερα ξενοδοχεία βρίσκονται στην Νησιωτική Ελλάδα και στην πλειοψηφία τους (76%) λειτουργούν κατά τους θερινούς μήνες (σεζόν) και όχι όλη τη διάρκεια του έτους. Επιπλέον, τα περισσότερα από αυτά (59,26%) ανήκουν σε εταιρικό όμιλο και η πλειοψηφία των επισκεπτών τους (83,33%) προέρχονται από το εξωτερικό. Τα ξενοδοχεία της χώρας μας απασχολούν κυρίως τακτικό προσωπικό κατά τους θερινούς μήνες ως απόρροια της εποχικότητας των λειτουργιών τους. Όλα τα παραπάνω έρχονται να επιβεβαιώσουν τις μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί από το Ινστιτούτο του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΙΝΣΕΤΕ) και το του Ινστιτούτου Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (Ι.Τ.Ε.Π).

Στη συνέχεια της έρευνας, εξετάζοντας τη χρήση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής διαπιστώσαμε πως αυτή που χρησιμοποιείται περισσότερο από τα ελληνικά ξενοδοχεία είναι η Customer Segment Profitability Analysis, η ανάλυση δηλαδή της κερδοφορίας των πελατών. Την ανάπτυξη επιχειρησιακών στρατηγικών στα ξενοδοχεία με επίκεντρο τον πελάτη είχαν τονίσει το 1999 οι Pizam

και Ellis. Τελευταία κατατάσσεται η τεχνική Activity Based Costing η οποία όπως έχει επισημανθεί από τους θεωρητικούς είναι ακριβή και χρονοβόρα.

Στην ερώτηση σχετικά με την ωφέλεια που αποκομίζουν οι ερωτώμενοι από τις τεχνικές τη μεγαλύτερη ικανοποίηση φαίνεται να δίνει η τεχνική Strategic Costing και να ακολουθούν οι υπόλοιπες τεχνικές που πραγματεύονται την κοστολόγηση και την τιμολόγηση. Ο Madhu το 2012 είχε αναφέρει πως η καλή διοίκηση σε συνδυασμό με τις πρακτικές λογιστικής κόστους σχετίζονται με την οικονομική επιτυχία των ξενοδοχείων. Οι τεχνικές που αφορούν τους πελάτες αν και χρησιμοποιούνται συχνότερα φαίνεται να θεωρούνται ότι προσφέρουν λιγότερα οφέλη. Όσον αφορά την εκτίμηση της ωφέλειας από τις τεχνικές σε 5 έτη οι ερωτώμενοι φαίνεται να έχουν την ίδια άποψη με το παρόν χωρίς ιδιαίτερες μεταβολές θεωρώντας πως και στο μέλλον μεγαλύτερη ικανοποίηση θα αποκομίζουν από την τεχνική Strategic Costing. Το συμπέρασμα που προκύπτει από τα παραπάνω είναι πως τα ξενοδοχεία επιμένουν να χρησιμοποιούν κάποιες τεχνικές ενώ τα στελέχη τους θεωρούν πως δεν τους προσφέρουν τα κατάλληλα οφέλη.

Μελετώντας τη συσχέτιση κάποιων μεταβλητών συμπεράναμε πως οι τεχνικές Activity Based Costing, Benchmarking και Customer Segment Profitability Analysis χρησιμοποιούνται κυρίως από ξενοδοχεία που ανήκουν σε εταιρικό όμιλο. Επιπλέον, οι τεχνικές με επίκεντρο τον πελάτη όπως οι Customer Segment Profitability Analysis και Customer Accounting φαίνεται να επηρεάζονται από τα χαρακτηριστικά των πελατών καθώς χρησιμοποιούνται περισσότερο από τα ξενοδοχεία των οποίων τα έσοδα προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες. Οι Jacobs et al. έχουν διατυπώσει την άποψη πως τεχνικές όπως η ανάλυση κερδοφορίας των πελατών εστιάζει την προσοχή στα ενδιαφέροντα και τα χαρακτηριστικά των πελατών ώστε να βελτιώσει την παροχή υπηρεσιών.

Κατά την έρευνά μας διαπιστώθηκε πως τα οικονομικά στελέχη θεωρούν πιο ωφέλιμες τεχνικές όπως οι: Strategic Costing, Strategic Pricing και Competitor Cost Assesment ενώ οι υπόλοιπες θεωρούνται πιο ωφέλιμες κυρίως από μη οικονομικά στελέχη. Όσον αφορά την εκτίμηση για το μέλλον τα οικονομικά στελέχη έχουν την ίδια άποψη, με την τεχνική Competitor Cost Assessment αυτή τη φορά όμως να θεωρείται πιο ωφέλιμη σε 5 έτη κυρίως από τα μη οικονομικά στελέχη. Οι Guilding et al. το 2000 είχαν επισημάνει ότι η τεχνική Strategic Costing χρησιμοποιεί δεδομένα

για την ανάπτυξη ανώτερων στρατηγικών, δηλαδή αποφάσεις που παίρνουν τα ανώτερα στελέχη. Ομοίως οι Micu και Micu το 2006 ανέφεραν πως η στρατηγική τιμολόγηση αποτελεί ευθύνη της διοίκησης.

Τέλος, μελετώντας τη σχέση μεταξύ της ωφέλειας στο παρόν και της ωφέλειας σε πέντε έτη από σήμερα, όπως την εκτίμησαν οι ερωτώμενοι για κάθε τεχνική, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι ενώ σήμερα φαίνεται να λαμβάνουν υψηλό βαθμό ικανοποίησης από τις τεχνικές με κοινό σημείο αναφοράς το κόστος όσον αφορά το μέλλον ο βαθμός ικανοποίησης μειώνεται. Αντιθέτως, όσον αφορά τις τεχνικές που σχετίζονται με τον ανταγωνισμό και τους πελάτες εκτιμώνται πως θα είναι πιο ωφέλιμες στο μέλλον. Αυτό το συμπέρασμα συμβαδίζει με την άποψη του Chen (2014) ότι τα ξενοδοχεία μπορούν να επωφεληθούν από τις εξωτερικές πληροφορίες πελατών και ανταγωνιστών ώστε να θέσουν προτεραιότητες και να πραγματοποιήσουν βελτιώσεις στη εξυπηρέτηση πελατών.

## **7. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική θεωρείται μία νέα προσέγγιση της Στρατηγικής Διοίκησης και αν και γίνεται όλο και συχνότερα λόγος για αυτήν δεν έχει υιοθετηθεί ευρέως και δεν έχει γίνει πλήρως κατανοητή καθώς δεν υπάρχει ένα ευρέως αποδεκτό εννοιολογικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται. Έχουν πραγματοποιηθεί αρκετές έρευνες γύρω από αυτήν αλλά πρέπει να εστιάσουν στους λόγους που τελικά δεν υιοθετείται με γρηγορότερους ρυθμούς.

Όσον αφορά τα ξενοδοχεία από την δική μας έρευνα προέκυψαν θέματα τα οποία χρήζουν περαιτέρω μελέτη. Ένα από αυτά είναι το γεγονός ότι τα ξενοδοχεία χρησιμοποιούν τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής τις οποίες σύμφωνα με τα στοιχεία μας δεν θεωρούν τόσο χρήσιμες όσο άλλες που δεν χρησιμοποιούν αρκετά. Θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν έρευνες που να μελετούν τους λόγους που τα ξενοδοχεία επιμένουν στην εφαρμογή παραδοσιακών τεχνικών ενώ τα στελέχη τους θεωρούν ότι υπάρχουν καινοτόμες τεχνικές που θα μπορούσαν να τους δώσουν πιο αποτελεσματικές στρατηγικές.

Επιπλέον, παρατηρώντας διαφορές στο βαθμό ωφέλειας που αποδίδουν οι ερωτώμενοι στις τεχνικές σήμερα και στο βαθμό ωφέλειας που εκτιμούν για το μέλλον θα ήταν σκόπιμο να πραγματοποιηθούν έρευνες με τη μορφή συνεντεύξεων ώστε να γίνουν κατανοητές αυτές οι διαφοροποιήσεις των απόψεων και οι προσδοκίες των στελεχών των ξενοδοχειακών μονάδων για το μέλλον του κλάδου.

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακας 1

Σε ποια γεωγραφική περιοχή ανήκει το ξενοδοχείο σας;					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ανατολική_Μακεδονία_	2,00	3,70	3,70	3,70
	Θράκη				
	Αττική	6,00	11,11	11,11	14,81
	Βόρειο_Αιγαίο	1,00	1,85	1,85	16,67
	Δυτική_Ελλάδα	1,00	1,85	1,85	18,52
	Ήπειρος	2,00	3,70	3,70	22,22
	Θεσσαλία	3,00	5,56	5,56	27,78
	Ιόνιο	5,00	9,26	9,26	37,04
	Κεντρική_Μακεδονία	3,00	5,56	5,56	42,59
	Κρήτη	20,00	37,04	37,04	79,63
	Νότιο_Αιγαίο	10,00	18,52	18,52	98,15
	Πελοπόννησος	1,00	1,85	1,85	100,00
	Total	54,00	100,00	100,00	

Πίνακας 2

Το ξενοδοχείο σας ανήκει σε εταιρικό όμιλο;					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ΝΑΙ	32,00	59,26	59,26	59,26
	ΟΧΙ	22,00	40,74	40,74	100,00
	Total	54,00	100,00	100,00	

Πίνακας 3

Statistics		
Ποιός είναι ο αριθμός εργαζομένων στο ξενοδοχείο σας;		
N	Valid	54
	Missing	0
Mean		173,65
Median		160,00

Πίνακας 4

Statistics		
Πόσα άτομα εργάζονται ως μόνιμο προσωπικό στο ξενοδοχείο σας;		
N	Valid	54
	Missing	0
Mean		36,13
Median		15,00

Πίνακας 5

Statistics		
Πόσα άτομα εργάζονται ως εποχικό προσωπικό στο ξενοδοχείο σας;		
N	Valid	54
	Missing	0
Mean		137,74
Median		101,50

Πίνακας 6

Ποια είναι η περίοδος λειτουργίας του ξενοδοχείου σας;					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Έτος	13	24,1	24,1	24,1
	Σεζόν	41	75,9	75,9	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

Πίνακας 7

Οι πελάτες του ξενοδοχείου σας είναι στην πλειοψηφία τους ημεδαποί η αλλοδαποί;					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ΗΜΕΔΑΠΟΙ	9	16,7	16,7	16,7
	ΑΛΛΟΔΑΠΟΙ	45	83,3	83,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

Πίνακας 8

\$KENTRA_ΕΞΟΔΩΝ Frequencies				
\$KENTRA_ΕΞΟΔΩΝ <sup>a</sup>	Responses	Percent of Cases		
		N	Percent	Percent of Cases
\$KENTRA_ΕΞΟΔΩΝ <sup>a</sup>	Το ξενοδοχείο σας διαθέτει εστιατόριο;	51	21,9%	94,4%
	Το ξενοδοχείο σας διαθέτει μπαρ;	48	20,6%	88,9%
	Το ξενοδοχείο σας διαθέτει αίθουσα συνεδριάσεων;	35	15,0%	64,8%
	Το ξενοδοχείο σας διαθέτει πισίνα;	33	14,2%	61,1%
	Το ξενοδοχείο σας διαθέτει υπηρεσίες spa;	45	19,3%	83,3%
	Το ξενοδοχείο σας διαθέτει χώρο στάθμευσης;	9	3,9%	16,7%
	Το ξενοδοχείο σας διαθέτει αθλοπαιδιές;	12	5,2%	22,2%
	Total	233	100,0%	431,5%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Πίνακας 9

Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Οικονομικό στέλεχος	45	83,3	83,3	83,3
	Μη οικονομικό στέλεχος	9	16,7	16,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

Πίνακας 10

Statistics			
Ποιός ήταν ο κύκλος εργασιών του ξενοδοχείου σας για το 2018;			
N	Valid	44	
	Missing	10	
Mean		37572157,7300	
Median		7771371,0000	

Πίνακας 11

Item-Total Statistics				
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Χρησιμοποιείτε την τεχνική ABC;	132,50	1603,500	,751	,985
Χρησιμοποιείτε την τεχνική QUALITY COSTING;	131,98	1612,019	,774	,985
Χρησιμοποιείτε την τεχνική BENCHMARKING;	132,43	1625,155	,593	,985
Χρησιμοποιείτε την τεχνική INTEGRATED PEFORMANCE MEASUREMENT;	132,35	1603,817	,781	,985
Χρησιμοποιείτε τεχνική STRATEGIC COSTING;	132,13	1608,379	,783	,985
Χρησιμοποιείτε την τεχνική STRATEGIC PRICING;	132,07	1612,334	,790	,985
Χρησιμοποιείτε την τεχνική COMPETITOR COT ASSESSMENT;	132,17	1617,085	,776	,985
Χρησιμοποιείτε την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING;	131,98	1610,245	,775	,985

Χρησιμοποιείτε την τεχνική CUSTOMER SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS;	131,87	1603,964	,808	,985
Χρησιμοποιείτε την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING	132,04	1603,659	,753	,985
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC	131,72	1577,223	,779	,985
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING	131,11	1579,686	,895	,984
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING	131,35	1585,930	,849	,984
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE	131,39	1575,601	,896	,984
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING	131,00	1594,717	,877	,984
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING	131,15	1596,317	,834	,984
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT	131,24	1597,092	,802	,985
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING	131,33	1572,113	,850	,984
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS	131,26	1575,252	,829	,985
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING	131,37	1582,766	,787	,985
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC σε 5 έτη	131,50	1575,198	,804	,985



Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING σε 5 έτη	131,04	1578,565	,917	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING σε 5 έτη	131,06	1578,921	,879	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE σε 5 έτη	131,31	1572,748	,877	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING σε 5 έτη	130,94	1578,091	,927	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING σε 5 έτη	131,09	1584,312	,908	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT σε 5 έτη	131,24	1574,148	,885	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING σε 5 έτη	131,17	1575,953	,858	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS σε 5	131,17	1580,632	,873	,984
Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING σε 5 έτη	131,19	1582,720	,843	,984

Πίνακας 12

Statistics												
		Χρησιμοποιείτε την τεχνική ABC;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική QUALITY COSTING;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική BENCHMARKING;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE MEASUREMENT;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική STRATEGIC COSTING;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική STRATEGIC PRICING;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική COMPETITOR ASSESSMENT;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική CUSTOMER SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS;	Χρησιμοποιείτε την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING	
N	Valid	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mean		3,57	4,09	3,61	3,72	3,94	4,00	3,91	4,09	4,20	4,06	
Std. Error of Mean		0,216	0,191	0,215	0,207	0,197	0,187	0,180	0,195	0,200	0,211	
Median		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	5,00	4,00	
Mode		4	4	4	5	4	4	4 <sup>a</sup>	4	5	4	
Std. Deviation		1,585	1,404	1,583	1,522	1,446	1,374	1,321	1,431	1,471	1,547	
Variance		2,513	1,972	2,506	2,318	2,091	1,887	1,746	2,048	2,165	2,393	
Range		5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	
Minimum		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Maximum		6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Πίνακας 13

Statistics												
		Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS	Αξιολογείτε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING	
N	Valid	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mean		4,37	4,96	4,67	4,65	5,07	4,93	4,83	4,80	4,89	4,65	
Median		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	
Mode		5	5	5 <sup>a</sup>	5	5	5	5 <sup>a</sup>	6	6	6	
Std. Deviation		1,916	1,671	1,705	1,761	1,490	1,540	1,587	1,795	1,755	1,875	
Variance		3,672	2,791	2,906	3,100	2,221	2,372	2,519	3,222	3,082	3,515	
Range		6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	
Minimum		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Maximum		7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Πίνακας 14

Statistics												
		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS σε 5 έτη	Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING σε 5 έτη	
N	Valid	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mean		4,57	5,04	4,91	4,76	5,13	5,00	4,85	4,98	4,96	4,89	
Median		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	
Mode		6	5	5	6	5	6	6	6	5	6	
Std. Deviation		1,919	1,648	1,773	1,801	1,637	1,542	1,731	1,677	1,613	1,723	
Variance		3,683	2,716	3,142	3,243	2,681	2,377	2,997	2,811	2,602	2,969	
Range		6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	
Minimum		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Maximum		7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	
Sum		247	272	265	257	277	270	262	269	268	264	

Πίνακας 15

				Crosstab		
				Υιοθετείτε την τεχνική ABC;		
			non-adopter	adopter	Total	
Το ξενοδοχείο σας ανήκει σε εταιρικό όμιλο;	NAI	Count	8	24	32	
		Expected Count	12,4	19,6	32,0	
		Residual	-4,4	4,4		
	OXI	Count	13	9	22	
		Expected Count	8,6	13,4	22,0	
		Residual	4,4	-4,4		
Total	Count	21	33	54		
	Expected Count	21,0	33,0	54,0		

Πίνακας 16

				Crosstab		
				Υιοθετείτε την τεχνική Benchmarking;		
			non-adopter	adopter	Total	
Το ξενοδοχείο σας ανήκει σε εταιρικό όμιλο;	NAI	Count	7	25	32	
		Expected Count	11,3	20,7	32,0	
		Residual	-4,3	4,3		
	OXI	Count	12	10	22	
		Expected Count	7,7	14,3	22,0	
		Residual	4,3	-4,3		
Total	Count	19	35	54		
	Expected Count	19,0	35,0	54,0		

Πίνακας 17

				Crosstab		
				Υιοθετείτε την τεχνική Customer Segment Profitability Analysis;		
			non-adopter	adopter	Total	
Το ξενοδοχείο σας ανήκει σε εταιρικό όμιλο;	NAI	Count	5	27	32	
		Expected Count	8,3	23,7	32,0	
		Residual	-3,3	3,3		
	OXI	Count	9	13	22	
		Expected Count	5,7	16,3	22,0	
		Residual	3,3	-3,3		
Total	Count	14	40	54		
	Expected Count	14,0	40,0	54,0		

Πίνακας 18

Crosstab			Υιοθετείτε την τεχνική Customer Segment Profitability Analysis;		
			non-adopter	adopter	Total
Οι πελάτες του ξενοδοχείου σας είναι στην πλειοψηφία τους ημεδαποί η αλλοδαποί;	ΗΜΕΔΑΠΟΙ	Count	3	6	9
		Expected Count	2.3	6.7	9.0
		Residual	.7	-.7	
	ΑΛΛΟΔΑΠΟΙ	Count	11	34	45
		Expected Count	11.7	33.3	45.0
		Residual	-.7	.7	
Total	Count	14	40	54	
	Expected Count	14.0	40.0	54.0	

Πίνακας 19

Crosstab			Υιοθετείτε την τεχνική Customer Accounting;		
			non-adopter	adopter	Total
Οι πελάτες του ξενοδοχείου σας είναι στην πλειοψηφία τους ημεδαποί η αλλοδαποί;	ΗΜΕΔΑΠΟΙ	Count	2	7	9
		Expected Count	2.8	6.2	9.0
		Residual	-.8	.8	
	ΑΛΛΟΔΑΠΟΙ	Count	15	30	45
		Expected Count	14.2	30.8	45.0
		Residual	.8	-.8	
Total	Count	17	37	54	
	Expected Count	17.0	37.0	54.0	

Πίνακας 20

Crosstab			Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Τι θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;	Οικονομικό στέλεχος	Count	17	28	45
		Expected Count	15.8	29.2	45.0
		Residual	1.2	-1.2	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	3.2	5.8	9.0
		Residual	-1.2	1.2	
Total	Count	19	35	54	
	Expected Count	19.0	35.0	54.0	

Πίνακας 21

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	10	35	45
		Expected Count	9.2	35.8	45.0
		Residual	.8	-.8	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	1	8	9
		Expected Count	1.8	7.2	9.0
		Residual	-.8	.8	
Total	Count	11	43	54	
	Expected Count	11.0	43.0	54.0	

Πίνακας 22

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	15	30	45
		Expected Count	14.2	30.8	45.0
		Residual	.8	-.8	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.8	6.2	9.0
		Residual	-.8	.8	
Total	Count	17	37	54	
	Expected Count	17.0	37.0	54.0	

Πίνακας 23

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	14	31	45
		Expected Count	13.3	31.7	45.0
		Residual	.7	-.7	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.7	6.3	9.0
		Residual	-.7	.7	
Total	Count	16	38	54	
	Expected Count	16.0	38.0	54.0	

Πίνακας 24

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	8	37	45
		Expected Count	8.3	36.7	45.0
		Residual	-.3	.3	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	1.7	7.3	9.0
		Residual	.3	-.3	
Total	Count	10	44	54	
	Expected Count	10.0	44.0	54.0	

Πίνακας 25

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	10	35	45
		Expected Count	10.8	34.2	45.0
		Residual	-.8	.8	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	3	6	9
		Expected Count	2.2	6.8	9.0
		Residual	.8	-.8	
Total	Count	13	41	54	
	Expected Count	13.0	41.0	54.0	

Πίνακας 26

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	14	31	45
		Expected Count	14.2	30.8	45.0
		Residual	-.2	.2	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	3	6	9
		Expected Count	2.8	6.2	9.0
		Residual	.2	-.2	
Total	Count	17	37	54	
	Expected Count	17.0	37.0	54.0	

Πίνακας 27

<b>Crosstab</b>			<b>Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING</b>		
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	17	28	45
		Expected Count	15.8	29.2	45.0
		Residual	1.2	-1.2	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	3.2	5.8	9.0
		Residual	-1.2	1.2	
Total	Count	19	35	54	
	Expected Count	19.0	35.0	54.0	

Πίνακας 28

<b>Crosstab</b>			<b>Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS</b>		
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	15	30	45
		Expected Count	14.2	30.8	45.0
		Residual	.8	-.8	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.8	6.2	9.0
		Residual	-.8	.8	
Total	Count	17	37	54	
	Expected Count	17.0	37.0	54.0	

Πίνακας 29

<b>Crosstab</b>			<b>Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING</b>		
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	16	29	45
		Expected Count	15.8	29.2	45.0
		Residual	.2	-.2	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	3	6	9
		Expected Count	3.2	5.8	9.0
		Residual	-.2	.2	
Total	Count	19	35	54	
	Expected Count	19.0	35.0	54.0	

Πίνακας 30

		<b>Crosstab</b>			
		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC σε 5 έτη			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	16	29	45
		Expected Count	15.8	29.2	45.0
		Residual	.2	-.2	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	3	6	9
		Expected Count	3.2	5.8	9.0
		Residual	-.2	.2	
Total	Count	19	35	54	
	Expected Count	19.0	35.0	54.0	

Πίνακας 31

		<b>Crosstab</b>			
		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING σε 5 έτη			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	10	35	45
		Expected Count	10.0	35.0	45.0
		Residual	.0	.0	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.0	7.0	9.0
		Residual	.0	.0	
Total	Count	12	42	54	
	Expected Count	12.0	42.0	54.0	

Πίνακας 32

		<b>Crosstab</b>			
		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING σε 5 έτη			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	13	32	45
		Expected Count	12.5	32.5	45.0
		Residual	.5	-.5	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.5	6.5	9.0
		Residual	-.5	.5	
Total	Count	15	39	54	
	Expected Count	15.0	39.0	54.0	



Πίνακας 33

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE σε 5 έτη</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	17	28	45
		Expected Count	15.8	29.2	45.0
		Residual	1.2	-1.2	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	3.2	5.8	9.0
		Residual	-1.2	1.2	
Total	Count	19	35	54	
	Expected Count	19.0	35.0	54.0	

Πίνακας 34

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING σε 5 έτη</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	9	36	45
		Expected Count	9.2	35.8	45.0
		Residual	-.2	.2	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	1.8	7.2	9.0
		Residual	.2	-.2	
Total	Count	11	43	54	
	Expected Count	11.0	43.0	54.0	

Πίνακας 35

		<b>Crosstab</b>			
		<b>Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING σε 5 έτη</b>			
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	12	33	45
		Expected Count	12.5	32.5	45.0
		Residual	-.5	.5	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	3	6	9
		Expected Count	2.5	6.5	9.0
		Residual	.5	-.5	
Total	Count	15	39	54	
	Expected Count	15.0	39.0	54.0	

Πίνακας 36

<b>Crosstab</b>			<b>Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT σε 5 έτη</b>		
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	17	28	45
		Expected Count	16.7	28.3	45.0
		Residual	.3	-.3	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	3	6	9
		Expected Count	3.3	5.7	9.0
		Residual	-.3	.3	
Total	Count	20	34	54	
	Expected Count	20.0	34.0	54.0	

Πίνακας 37

<b>Crosstab</b>			<b>Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING σε 5 έτη</b>		
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	15	30	45
		Expected Count	14.2	30.8	45.0
		Residual	.8	-.8	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.8	6.2	9.0
		Residual	-.8	.8	
Total	Count	17	37	54	
	Expected Count	17.0	37.0	54.0	

Πίνακας 38

<b>Crosstab</b>			<b>Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS σε 5</b>		
			Low Benefit	High Benefit	Total
<b>Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;</b>	Οικονομικό στέλεχος	Count	12	33	45
		Expected Count	11.7	33.3	45.0
		Residual	.3	-.3	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.3	6.7	9.0
		Residual	-.3	.3	
Total	Count	14	40	54	
	Expected Count	14.0	40.0	54.0	

Πίνακας 39

		Crosstab			
		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING σε 5 έτη			
			Low Benefit	High Benefit	Total
Τί θέση κατέχετε στο οργανόγραμμα της επιχείρησης;	Οικονομικό στέλεχος	Count	13	32	45
		Expected Count	12.5	32.5	45.0
		Residual	.5	-.5	
	Μη οικονομικό στέλεχος	Count	2	7	9
		Expected Count	2.5	6.5	9.0
		Residual	-.5	.5	
Total	Count	15	39	54	
	Expected Count	15.0	39.0	54.0	

Πίνακας 40

		Crosstab			
		Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC			
			Low Benefit	High Benefit	Total
Κέντρα Εσόδων	Low	11	17	28	
	High	8	18	26	
	Total	19	35	54	

Πίνακας 41

		Crosstab			
		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC σε 5 έτη			
			Low Benefit	High Benefit	Total
Κέντρα Εσόδων	Low	11	17	28	
	High	8	18	26	
	Total	19	35	54	

Πίνακας 42

Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC σε 5 έτη		Total	
		Low Benefit	High Benefit		
Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική ABC	Low Benefit	Count	16	3	19
		Residual	9,3	-9,3	
	High Benefit	Count	3	32	35
		Residual	-9,3	9,3	
Total		Count	19	35	54

Πίνακας 43

Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING σε 5 έτη		Total	
		Low Benefit	High Benefit		
Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική QUALITY COSTING	Low Benefit	Count	9	2	11
		Residual	6,6	-6,6	
	High Benefit	Count	3	40	43
		Residual	-6,6	6,6	
Total		Count	12	42	54

Πίνακας 44

Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING		Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING σε 5 έτη		Total	
		Low Benefit	High Benefit		
Αξιολογίστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική BENCHMARKING	Low Benefit	Count	14	3	17
		Residual	9,3	-9,3	
	High Benefit	Count	1	36	37
		Residual	-9,3	9,3	
Total		Count	15	39	54

Πίνακας 45

Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE * Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE σε 5 έτη Crosstabulation					
			Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE σε 5 έτη		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική INTEGRATED PERFORMANCE	Low Benefit	Count	14	2	16
		Residual	8,4	-8,4	
	High Benefit	Count	5	33	38
		Residual	-8,4	8,4	
Total		Count	19	35	54

Πίνακας 46

Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING * Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING σε 5 έτη Crosstabulation					
			Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING σε 5 έτη		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC COSTING	Low Benefit	Count	9	1	10
		Residual	7,0	-7,0	
	High Benefit	Count	2	42	44
		Residual	-7,0	7,0	
Total		Count	11	43	54

Πίνακας 47

Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING * Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING σε 5 έτη Crosstabulation					
			Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING σε 5 έτη		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Αξιολογείστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική STRATEGIC PRICING	Low Benefit	Count	11	2	13
		Residual	7,4	-7,4	
	High Benefit	Count	4	37	41
		Residual	-7,4	7,4	
Total		Count	15	39	54

Πίνακας 48

Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT * Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT σε 5 έτη Crosstabulation			Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT σε 5 έτη		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITOR COST ASSESSMENT	Low Benefit	Count	16	1	17
		Residual	9,7	-9,7	
	High Benefit	Count	4	33	37
		Residual	-9,7	9,7	
Total	Count	20	34	54	

Πίνακας 49

Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING * Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING σε 5 έτη Crosstabulation			Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING σε 5 έτη		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική COMPETITIVE POSITION MONITORING	Low Benefit	Count	15	4	19
		Residual	9,0	-9,0	
	High Benefit	Count	2	33	35
		Residual	-9,0	9,0	
Total	Count	17	37	54	

Πίνακας 50

Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS * Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS σε 5 έτη Crosstabulation			Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS σε 5 έτη		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER SEGMENT PROFITABILITY ANALYSIS	Low Benefit	Count	11	6	17
		Residual	6,6	-6,6	
	High Benefit	Count	3	34	37
		Residual	-6,6	6,6	
Total	Count	14	40	54	

Πίνακας 51

Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING * Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING σε 5 έτη Crosstabulation			Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING σε 5 έτη		
			Low Benefit	High Benefit	Total
Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας από την τεχνική CUSTOMER ACCOUNTING	Low Benefit	Count	14	5	19
		Residual	8,7	-8,7	
CUSTOMER ACCOUNTING	High Benefit	Count	1	34	35
		Residual	-8,7	8,7	
Total		Count	15	39	54

### Ερωτηματολόγιο για τη χρήση των τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ελληνικά ξενοδοχεία

Το παρακάτω ερωτηματολόγιο αφορά τη διερεύνηση της χρήσης τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής στα ελληνικά ξενοδοχεία καθώς και τον βαθμό ωφέλειάς τους από τη χρήση αυτών των τεχνικών. Επιπλέον, γίνεται μία προσπάθεια εκτίμησης του βαθμού ωφέλειας που αναμένουν να αποκομίσουν τα ξενοδοχεία στο μέλλον.

Η έρευνα διεκπεραιώνεται στο πλαίσιο εκπόνησης της μεταπτυχιακής μου εργασίας στο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Διοίκηση Επιχειρήσεων- MBA του Πανεπιστημίου Αιγαίου.

Το ερωτηματολόγιο είναι εμπιστευτικό και τα στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για την εκπόνηση της εργασίας.

Ευχαριστώ θερμά για τη συνεργασία σας.

Με εκτίμηση,

Μαρία Μαγδαληνή Μπόη

e-mail: [mba17015@ba.aegean.gr](mailto:mba17015@ba.aegean.gr)

A.M:2132017015

Τηλ. επικοινωνίας:

\* Απαιτείται



#### ΠΡΟΦΙΛ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

1. Ερώτηση 1: Σε ποια γεωγραφική περιοχή ανήκει το ξενοδοχείο σας; \*

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Ανατολική Μακεδονία-Θράκη
- Κεντρική Μακεδονία
- Δυτική Μακεδονία
- Ήπειρος
- Θεσσαλία
- Στερεά Ελλάδα
- Αττική
- Δυτική Ελλάδα
- Πελοπόννησος
- Ιόνιο
- Βόρειο Αιγαίο
- Νότιο Αιγαίο
- Κρήτη



2. Ερώτηση 2:Το ξενοδοχείο σας ανήκει σε εταιρικό όμιλο; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

Ναι

Όχι

3. Ερώτηση 3:Ποιος ήταν ο κύκλος εργασιών του ξενοδοχείου σας για το 2018; \*

---

4. Ερώτηση 4:Ποιος είναι ο αριθμός εργαζομένων στο ξενοδοχείο σας; \*

---

5. Ερώτηση 5:Πόσα άτομα εργάζονται ως μόνιμο προσωπικό στο ξενοδοχείο σας; \*

---

6. Ερώτηση 6:Πόσα άτομα εργάζονται ως εποχικό προσωπικό στο ξενοδοχείο σας; \*

---

7. Ερώτηση 7:Ποια είναι η περίοδος λειτουργίας του ξενοδοχείου σας; \*

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

Καθ'όλη τη διάρκεια του έτους

Άλλο: \_\_\_\_\_

8. Ερώτηση 8:Οι πελάτες του ξενοδοχείου σας είναι στην πλειοψηφία τους; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

Ημεδαποί

Αλλοδαποί

9. Ερώτηση 9:Ποιες από τις παρακάτω εκμεταλλεύσεις που λειτουργούν ως κέντρα εσόδων διαθέτει το ξενοδοχείο σας; \*

*(Μπορείτε να συμπληρώσετε παραπάνω από μία απαντήσεις)*

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

Εστιατόριο

Μπαρ

Αίθουσα Συνεδριάσεων

Πισίνα

Υπηρεσίες Spa

Χώρος Στάθμευσης(Parking)

Αθλοπαιδίες

10. Ερώτηση 10:Ποια είναι η θέση σας στο οργανόγραμμα της επιχείρησης; \*

---

11. Ερώτηση 11: Ποιο είναι το e-mail επικοινωνίας του ξενοδοχείου σας;

## Χρησιμοποίηση Τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

12. Ερώτηση 1: Σημειώστε σε ποιο βαθμό χρησιμοποιείτε τις παρακάτω τεχνικές για τη λήψη αποφάσεων. \*

Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.

	Καθόλου	Ελάχιστα	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
Activity-based costing (ABC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Quality Costing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Benchmarking	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Integrated Performance Measurement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Strategic Costing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Strategic Pricing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Competitor Cost Assessment	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Competitive Position Monitoring	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Customer Segment Profitability Analysis	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Customer Accounting	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## Βαθμός ωφέλειας από τη χρήση τεχνικών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής

13. Ερώτηση 1: Αξιολογήστε το βαθμό ωφέλειας του ξενοδοχείου σας από τη χρήση των παρακάτω τεχνικών. \*

Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.

	Δεν την χρησιμοποιώ	Καθόλου	Ελάχιστα	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
Activity-based costing (ABC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Quality Costing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Benchmarking	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Integrated Performance Measurement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Strategic Costing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Strategic Pricing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Competitor Cost Assessment	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Competitive Position Monitoring	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Customer Segment Profitability Analysis	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Customer Accounting	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

14. Ερώτηση 2: Εκτιμήστε το βαθμό ωφέλειας του ξενοδοχείου σας από τη χρήση των παρακάτω τεχνικών μετά από 5 έτη. \*

Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.

	Δεν την χρησιμοποιώ	Καθόλου	Ελάχιστα	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
Activity-based costing (ABC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Quality Costing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Benchmarking	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Integrated Performance Measurement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Strategic Costing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Strategic Pricing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Competitor Cost Assessment	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Competitive Position Monitoring	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Customer Segment Profitability Analysis	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Customer Accounting	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ**

Adamu, A. & Olotu, A. I. (2009). “The practicability of activity-based costing system in hospitality industry.”, *JOFAR: A Journal of the Department of Accounting*, Nasarawa State University, Keffi, Nasarawa State–Nigeria, 1(1), 36-49.

Agasisti, T., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2008). “Strategic management accounting in universities: The Italian experience.” *Higher Education*, 55, 1-15.

Alex Yaw Adom, Israel Kofi Nyarko, Gladys Narki Kumi Som,(2016) “Competitor Analysis in Strategic Management: Is it a Worthwhile Managerial Practice in Contemporary Times?” Som31, 2, 3 Department of Management & Public Administration, Central University, Accra Ghana *Journal of Resources Development and Management* www.iiste.org ISSN 2422-8397 *An International Peer-reviewed Journal* Vol.24, 2016

AL-Nuiami, M., Idris, W.M.S., AL-Ferokh, F.A.M., & AbuJoma, M. H. M. (2014). “An empirical study of the moderator effect of entrepreneurial orientation on the relationship between environmental turbulence and innovation performance in five-star hotels in Jordan.”, *International Journal of Business Administration*, 5(2), 111-125

Alsoboa, S., (2015). “The external orientation of strategic management accounting: customer accounting, business strategies, and customer performance”.*Research Journal of Finance and Accounting*. 6 (18), 94–105.

Alsoboa, S., Nawaiseh, M.E., Karaki, B.A., Al Khattab, S.A., (2015). “The impact of usage of strategic decision making techniques on Jordanian hotels’ performance.” *International Journal of Applied Science and Technology* 5 (1), 154–163.

APQC (1993). *Basics of Benchmarking*, (Huston, Texas:APQC)

Auzer, S. and Langfield-Smith, K. (2005), “The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations”, *Management Accounting Research*, Vol. 2 No. 2, pp. 227-248.

Avcikurt, C., Altay, H., Iiban, M.O., (2011). “Critical success factors for small hotel businesses in Turkey: an exploratory study.” *Cornell Hospitality Q.* 52 (2),153–164.

- Banker, R.D., Potter, G., Srinivasan, D., (2005). "Association of non financial performance measures with the financial performance of a lodging chain." *Cornell Hotel Restaurant. Administration*. Q. 46 (4), 394–414.
- Birch, E.N., (1990). "Focus on value. In: Creating Customer Satisfaction." *Research Report* No. 944. The Conference Board, New York, pp. 3–4.
- Blocher, E.J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Cokins, G., (2012). *Cost management: a strategic emphasis*, (6th ed.), New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.
- Bromwich, M.,(1990) "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", *Accounting Organisations and Society*, Vol. 15 No. 1/2, 1990, pp. 27-46.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). "An exploratory investigation of integrated contingency model of strategy management accounting." *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863.
- Chen, K.Y., (2014). "Improving importance-performance analysis: the role of the zone of tolerance and competitor performance: the case of Taiwan's hot spring hotels." *Tourism Management*. 40 (February), 260–272.
- Chenhall, R.H., (2003). "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future Accounting." *Accounting, Organizations and Society* 28 (2-3), 127–168
- Chi, C.G., Gursoy, D., (2009). "Employee satisfaction, customer satisfaction, and financial performance: an empirical examination." *International Journal Hospitality Management*. 28(2), 245–253.
- Christensen, J., Demski, J.S., (2003). "Factor choice distortion under cost-based reimbursement." *J. Management. Accounting. Research*. 15 (1), 145–160.
- Cinquini, L. and Tenucci, A. (2010). "Strategic Management Accounting and Business Strategy : a Loose Coupling?" *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 6(2). pp:228-259
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2006). "Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy." *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, Paper No. 212.
- Collier, P. & Gregory, A., (1995). "Strategic management accounting: a UK hotel sector case study." *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(1), 16-21.
- Cravens, K.S., & Guilding, C. (2001). "An empirical study of the application of strategic management accounting techniques." *Advances in Management Accounting*, 10, 95-124.

- Crosby, P.B. (1979). *Quality Is Free: The Art of Making Quality Certain*. New York: McGraw-Hill.
- David, F. R. (2011). *Strategic management: Concepts and cases* (13th ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Dixon, R., & Smith, D. (1993). *Strategic Management Accounting*. *Omega*, 21, 605-618
- Enz, C.A., Way, S.A., (2016). “Implementing service innovations in European hotels.” *Service Science*. 8 (2), 97–107.
- Erbasi, A. & Unuvar, Ş. (2012). “The levels of using strategic management tools and satisfaction with them: a case of five-star hotels in Turkey.” *International Journal of Business and Management*, 7(20), 71-80.
- Etemad-Sajadi, R., Way, S.A., Bohrer, L., (2016). “Airline passenger loyalty the distinct effects of airline passenger perceived pre-flight and in-flight service quality.” *Cornell Hospitality Q*. 57 (2), 219–225.
- Gareth Norris, Faiza Qureshi, Dennis Howitt, Duncan Cramer (2017) *Εισαγωγή στη Στατιστική με το SPSS για τις Κοινωνικές Επιστήμες* (Μετάφρ. Καναβός Παναγιώτης), Αθήνα, Εκδόσεις Κλειδάριθμος (Το πρωτότυπο έργο δημοσιεύθηκε το 2012)
- Guilding, C. (1999). “Competitor-focused accounting: an exploratory note.” *Accounting, Organizations and Society*, 24, 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K.S., Tayles, M., (2000). “An international comparison of strategic management accounting practices.” *Management Accounting Research*. 11 (1),113–135.
- Guilding, C., McManus, L., (2002). “The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note”. *Accounting, Organizations and Society*. 27 (1),45–59.
- Gupta, M. & Galloway, K. (2003). “Activity-based costing/management and its implications for operations management.” *Technovation*, 23, 131-138.
- Hayes, B.E., (1998). *Measuring Customer Satisfaction: Survey Design, Use, and Statistical Analysis Methods*. ASQ Quality Press, Milwaukee, WI.
- Helgesen, Ø., (2006). “Are loyal customers profitable? Customer satisfaction, customer (action) loyalty and customer profitability at the individual” level. *J.Marketing Management*. 22 (3-4), 245–266.
- Hogan, J. & Nagle, T. (2005). “What is strategic pricing?” *SPG Insights*, Summer 2005, 1-7, available at: [www.strategicpricinggroup.com](http://www.strategicpricinggroup.com).

- Holm, M., Kumar, V., Rohde, C. (2011): “Measuring Customer Profitability in Complex Environments: An Interdisciplinary Contingency Framework.” *Academy of Marketing Science, Journal of the Academy of Marketing Science*, 2011, vol. 40, no. 3, pp. 387-401.
- Hua, W., Chan, A., Mao, Z., (2009). “Critical success factors and customer expectation in budget hotel segment—a case study of China.” *Journal of Quality Assurance in Hospitality&Tourism*. 10 (1), 59–74
- Indounas, K., (2014). “The antecedents of strategic pricing and its effect on company performance in the case of industrial service firms.” *Journal of Services Marketing* 28 (5),402–413.
- Innes, J. (1998), “Strategic Management accounting in tones.” *Hand Book of Management Accounting*. Ch. 2. London: Gee. p968.
- Isther Mahal, Md. Akram Hossain (2015) “Activity-Based Costing (ABC)-An Effective Tool for Better Management” *Research Joornal of Financial and Accounting* 6(4):66-73·February 2015
- Ittner, C.D and Lacker, D.F,(2003) “Coming up short on non financial performance measurement.” *Harvard Business Review*. November . pp:88-95
- Jacobs, F.A., Johnston, W., Kotchetova, N., (2001). “Customer profitability: prospective vs. retrospective approaches in a business-to-business setting.” *Industrial Marketing Management Journal*. 30 (4), 353–363.
- Kerzner, H. (2009). *Project Management: A Systems Approach to Planning, Scheduling, and Controlling* (10th ed.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Langfield-Smith, K., (2008). “Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21 (2), 204–228.
- Lee , C.L. and Yang ,H.J (2011). “Organization Structure, Competition and Performance Measurement System and Their Joint Effect on Performance.” *Management Accounting Research*. Vol.22. pp84-104
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). “On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective”. *Accounting and Business Research*, 39, 473-495
- Madhu, V. (2012). “A survey of factors influencing cost structures in the Indian hotel sector.” *Worldwide Hospitality and Tourism Themes*, 4(5), 449-462.
- Micu, A. & Micu, A. L. (2006). “Strategic pricing”, *Buletinul, Universității Petrol-Gaze din Ploiești*, Vol. LVIII, No. 2/2006, 43-52.

- Miculescu, C. & Miculescu, M. N. (2012). "Strategic management of costs - the main tool of competitive advantage in the current economic environment", *Annals. Economics Science Series, Timisoara* (XVIII/2012), 863-869.
- Modell, S. (1998), "Management control systems in services: a contingency study of responsibility accounting in highly interactive services", Doctoral Thesis, University of Karlstad, Karlstad.
- Mutindi, U.J.M., Namusonge, G.S., & Obwogi, J. (2013). "Effects of strategic management drivers on the performance of hotel industry in Kenyan coast". *European Journal of Business and Innovation Research*, 2(1), 63-92
- Nachailit, I., Ngamtampong, N., & Paralit, P. (2011). "Empirical investigation of strategic management accounting effectiveness: Hotel in Thailand." *International Journal of Strategic Management*, 11(1), available at: <http://www.freepatentsonline.com/article/>
- Narayanan, V.G., Kaplan, R.S., (2001). "Measuring and managing customer profitability" *J. Cost Management*. 15 (5), 5–15.
- Neyestani, B. (2017). "Principles and Contributions of Total Quality Management (TQM) Gurus on Business Quality Improvement." 2017, February. Paper 6364, University Library of Munich, Germany.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012a). "The paradox of strategic management accounting". *Management Accounting Research*, 23, 229-244.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012b). "Strategic management accounting". *Management Accounting Research*, 23, 225-228
- Pavlatos, O. & Paggios, I. (2007). "Cost accounting in Greek hotel enterprises: an empirical approach," MPRA Paper 6364, University Library of Munich, Germany.
- Pavlatos, O. & Paggios, I. (2009). "Management accounting practices in the Greek hospitality industry." *Managerial Auditing Journal*, 24, 81-98.
- Pavlatos, O., (2015). "An empirical investigation of strategic management accounting in hotels." *Int. J. Contemporary. Hospitality Management*. 27 (5), 756–767.
- Pires, Rui A.R.; Alves, Maria C.G.; Rodrigues, Lúcia L. (2015). "Strategic management accounting: Definitions and dimensions." In XVIII Congreso AECA Innovación y internacionalización: factores de éxito para la pyme. Cartagena. p. 1-17.
- Pizam, A., Ellis, T., (1999). "Customer satisfaction and its measurement in hospitality enterprises." *Int. J. Contemporary Hospitality Management*. 11 (7), 326–339.



- Roslender, R., & Hart, S.J. (2003). "In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives". *Management Accounting Research*, 14, 255-279.
- Santini, F. (2013). "Strategic Management Accounting and financial performance in the small and medium sized Italian manufacturing enterprises", *Management Control*, 1, 77-107.
- Santos, L.L., Gomes, C., & Arroiteia, N. (2012). "Management accounting practice in the Portuguese lodging industry". *Journal of modern accounting and auditing*, 8(1), 1-14.
- Savanam C (2010). "Benchmarking" , *African Journal of Business Management* Vol. 4(6), pp.882-885, June 2010
- Setiawan Antonius Singgih, (2016) "Role of Strategic Management Accounting and Integrated Performance in Hotel Industry", *Advances In Global Business Research*,
- Shank, J.K. & K Govindarajan, V. (1993). "Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage", *New York: The Free Press*.
- 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.
- Simmonds, M. (1981), "The Fundamentals of Strategic Management Accounting", CIMA, London.
- Sin, L.Y.M., Alan, C.B., Heung, V.C.S., Yim, F.H.K., (2005). "An analysis of the relationship between market orientation and business performance in the hotel industry". *International Journal of Hospitality Management* 24 (4), 555–577
- Subramanian, R., IsHak, S.T., (1998). "Competitor analysis practices of US companies: an empirical investigation". *MIR: Management International. Review* 38 (1), 7–23.
- Sunarni, C. W. (2014). "Management Accounting Practices at Hospitality Business in Yogyakarta, Indonesia" *Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(1), 380-396
- Tillmann, K. & Goddard, A. (2008). "Strategic management accounting and sense-making in a multinational company". *Management Accounting Research*, 19(1), 80-102.
- Tracy, J.B., Way, S.A., Tews, M.J.,(2008). "HR in the hospitality industry: strategic frameworks and priorities". In: Tesone, D.V. (Ed.), *Handbook of Hospitality Human Resources Management*. Elsevier Limited, Burlington, MA, pp. 3–22.
- Turner M.J., Way S.A., Hodari D., & Witteman W. (2017). "Hotel property performance: The role of strategic management accounting" *International Journal of Hospitality Management*, 63: 33-43.

Van Birgelen, M., De Ruyter, K., Wetzels, M.,(2001) “What factors determine use of quality-related marketing research information?” An empirical investigation. *Total Quality Management* 12 (4), 521–534.

Vrdoljak, I. & Bukvić, I. (2004). “New management practice in the hotel business-the case of the hotel excelsior. *Management*”, *Journal of Contemporary Management Issues* 9(1), 93-112.

Ward, K., 1993. “Accounting for Sustainable Competitive Advantage”, *71. Management Accounting*, London, pp. 36.

Zhang, H.Q., Ren, L., Shen, H., Xiao, Q., (2013). “What contributes to the success of Home Inns in china?” *Int. J. Hospitality Manage* 33, 425–434.

Γναρδέλλης Χαράλαμπος (2013). *Ανάλυση Δεδομένων με το IBM Statistics 21* ,Αθήνα, Εκδόσεις Παπαζήση

Δρ. Δαφέρμος Βασίλης (2005). *Κοινωνική Στατιστική με το SPSS, Θεσσαλονίκη*, Εκδόσεις Ζήτη

Δημητράς Α.Ι, Μπάλλας Α.Α,(2009). *Διοικητική Λογιστική για προγραμματισμό και έλεγχο*, Αθήνα, Εκδόσεις Gutenberg

Καρλής Δημήτρης (2005). *Πολυμεταβλητή Στατιστική Ανάλυση*, Αθήνα, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<http://www.grhotels.gr>

<http://www.insete.gr/el-gr/>