



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

**Η Επίδραση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, των
Κοστολογικών Συστημάτων και των Λογιστικών
Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των
Επιχειρήσεων: Εμπειρική Έρευνα στις Ελληνικές
Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις**

ΙΩΑΝΝΗΣ ΔΙΑΒΑΣΤΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής:
Καραγιώργος Θεοφάνης
Καθηγητής

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2020

Η έγκριση της διδακτορικής διατριβής από το Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Επιστημών Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας δεν υποδηλώνει την αποδοχή των γνώμων του συγγραφέα (Ν. 5343/1932, άρθρο 202, παρ. 2).

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Επιθυμώ να εκφράσω την ειλικρινή μου εκτίμηση και ευγνωμοσύνη στον επιβλέποντα Καθηγητή μου κ. Καραγιώργο Θεοφάνη για την υποστήριξη και την καθοδήγησή του καθόλη την διάρκεια των διδακτορικών μου σπουδών. Είναι τιμή μου να έχω δουλέψει δίπλα του.

Επίσης, θέλω να ευχαριστήσω θερμά τον Καθηγητή κ. Βασιλειάδη Χρήστο και τον Καθηγητή κ. Βαζακίδη Αθανάσιο για την πολύτιμη συμβολή τους στην εκπόνηση της διατριβής.

Θέλω ακόμη να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στα υπόλοιπα μέλη της εξεταστικής επιτροπής, τα οποία συνέβαλαν στην ολοκλήρωση του παρόντος εγχειρήματος. Ευχαριστώ θερμά τον Καθηγητή κ. Σώρρο Ιωάννη, τον Επίκουρο Καθηγητή κ. Δρογαλά Γεώργιο, τον Αναπληρωτή Καθηγητή κ. Σταυρόπουλο Αντώνιο και τον Καθηγητή κ. Συκιανάκη Νικόλαο.

Ευχαριστώ τους συναδέλφους και τους φίλους που με υποστήριξαν στην προσπάθεια αυτή και στάθηκαν στο πλευρό μου.

Τέλος, αφιερώνω την παρούσα διατριβή στους γονείς μου και τους ευχαριστώ για την κατανόηση, τη στήριξη και την αγάπη τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	15
ABSTRACT.....	19
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	23
1.1 Εισαγωγή.....	23
1.2 Σκοπός και Υποκίνηση της Διατριβής	25
1.3 Ερευνητικοί Στόχοι της Διατριβής.....	30
1.4 Συνεισφορά της Διατριβής.....	31
1.5 Δομή της Διατριβής.....	36
2. ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	39
2.1 Η Επιστήμη της Λογιστικής.....	39
2.2 Διοικητική Λογιστική.....	39
2.3 Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου.....	40
2.4 Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα	42
2.5 Η Σχέση της Διοικητικής Λογιστικής, των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων και των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου	44
2.6 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	45
2.6.1 Η Εξέλιξη των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.....	46
2.6.2 Η Κατηγοριοποίηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.....	49
2.7 Σημαντικές Θεωρίες στον Κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής.....	53
2.7.1 Η Διάχυση της Καινοτομίας στο Πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής.....	53
2.7.1.1 Εμπειρικές Έρευνες στη Διάχυση των Καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.....	58
2.7.2 Η Ενδεχομενική Θεωρία στο Πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής.....	58
2.7.2.1 Το Πλαίσιο Ταξινόμησης και οι Προσεγγίσεις της Ενδεχομενικής Θεωρίας.....	60
2.7.2.2 Εμπειρικές Έρευνες στη Διοικητική Λογιστική Βάσει της Ενδεχομενικής Θεωρίας.....	62
2.8 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου	63
3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	65
3.1 Εισαγωγή στην Κοστολόγηση	65
3.1.1 Η Έννοια του Κόστους.....	66
3.2 Ο Σχεδιασμός των Κοστολογικών Συστημάτων.....	67
3.2.1 Παραδοσιακά Συστήματα και Μέθοδοι Κοστολόγησης.....	69

3.2.2 Η Μετάβαση από την Παραδοσιακή Κοστολόγηση στα Σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα.....	71
3.2.3 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.....	73
3.3 Κοστολογική Πληροφορία.....	76
3.4 Εμπειρική Έρευνα στην Κοστολόγηση.....	78
3.5 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου.....	79
4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ.....	81
4.1 Πληροφοριακή Τεχνολογία και Πληροφοριακά Συστήματα.....	81
4.2 Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων.....	84
4.3 Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα.....	86
4.4 Η Αξιολόγηση της Αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων.....	90
4.4.1 Μοντέλα Αξιολόγησης της Αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων.....	91
4.4.1.1 DeLone and McLean’s (1992) Information System Success Model....	94
4.4.1.2 DeLone and McLean’s (2003) Updated Information System Success Model.....	96
4.4.2 Εμπειρική Έρευνα στην Αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων.....	99
4.5 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου.....	99
5. Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΣΤΟΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟ ΚΛΑΔΟ.....	101
5.1 Ξενοδοχειακός Κλάδος.....	101
5.1.1 Ο Ξενοδοχειακός Κλάδος στην Ελλάδα.....	101
5.1.2 Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	102
5.1.3 Χαρακτηριστικά του Ξενοδοχειακού Κλάδου.....	103
5.2 Η Διοικητική Λογιστική στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.....	104
5.2.1 Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής και η Έρευνα στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.....	105
5.2.1.1 Αξιολόγηση Απόδοσης.....	106
5.2.1.2 Προϋπολογισμοί.....	109
5.2.1.3 Πληροφόρηση για τη Λήψη Αποφάσεων.....	113
5.2.1.4 Στρατηγική Ανάλυση.....	115
5.3 Η Κοστολόγηση στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.....	116
5.3.1 Η Κοστολογική Δομή στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.....	117
5.3.2 Τα Κοστολογικά Συστήματα στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.....	119
5.3.3 Η Κοστολόγηση και η Έρευνα στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.....	121

5.4. Η Πληροφοριακή Τεχνολογία στον Ξενοδοχειακό Κλάδο	122
5.4.1 Πληροφοριακά Συστήματα και Ξενοδοχειακός Κλάδος.....	123
5.4.2 Τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα και η Αποτελεσματικότητά τους στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	124
5.5 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου	126
6. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ.....	129
6.1 Εισαγωγή.....	129
6.2 Πρώτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	129
6.2.1 Ο Βαθμός Χρήσης των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	130
6.2.2 Η Ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής Βάσει IFAC στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	132
6.2.3 Οι Λόγοι Απόρριψης της Εφαρμογής των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	134
6.2.4 Οι Παράγοντες που Επηρεάζουν τη Χρήση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	136
6.3 Δεύτερη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων – Κοστολογικά Συστήματα	155
6.3.1 Η Κοστολογική Δομή των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων.....	155
6.3.2 Η Εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	156
6.3.3 Η Σχέση της Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των Συγκυριακών Παραγόντων.....	160
6.3.4 Η Χρήση της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	164
6.3.5 Η Ποιότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	166
6.3.6 Οι Παράγοντες που Επηρεάζουν την Πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	167
6.4 Τρίτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων – Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα.....	188
6.4.1. Η Αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και οι Παράγοντες που Επηρεάζουν την Ικανοποίηση του Χρήστη των Συστημάτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	189
6.5 Τέταρτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων – Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	201

7. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	221
7.1 Μεθοδολογία Έρευνας και Ερευνητικό Σχέδιο	221
7.1.1 Επιχειρηματική Έρευνα.....	221
7.1.2 Φιλοσοφία της Έρευνας	222
7.1.3 Ερευνητική Προσέγγιση	225
7.1.4 Ερευνητική Μεθοδολογία.....	226
7.1.5 Ερευνητική Στρατηγική.....	227
7.1.6 Χρονικός Ορίζοντας της Έρευνας.....	228
7.2 Ερευνητικό Σχέδιο και Συλλογή Δεδομένων	228
7.3 Πληθυσμός, Δειγματοληψία και Δείγμα Έρευνας.....	232
7.3.1 Πληθυσμός.....	233
7.3.2 Αποκρινόμενοι.....	234
7.3.3 Δειγματοληπτικό πλαίσιο	235
7.3.4 Δειγματοληψία.....	236
7.3.5 Μέγεθος Δείγματος.....	237
7.4 Σχεδιασμός Ερωτηματολογίου και Πιλοτικός Έλεγχος.....	241
7.5 Περιεχόμενο Ερωτηματολογίου.....	246
7.6 Διαχείριση Ερωτηματολογίου	269
7.7 Διαχείριση και Αντιμετώπιση Σφαλμάτων της Έρευνας.....	272
7.8 Αξιοπιστία και Εγκυρότητα	274
7.8.1 Αξιοπιστία	274
7.8.2 Εγκυρότητα.....	275
7.8.3 Έλεγχος Αξιοπιστίας και Εγκυρότητας.....	277
7.9 Ανάλυση Δεδομένων.....	279
7.10 Ερευνητική Δεοντολογία.....	281
8. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	283
8.1 Έλεγχος Δεδομένων	283
8.1.1 Καταχώριση και Κωδικοποίηση Δεδομένων.....	283
8.1.2 Έλεγχος Ελλιπών Δεδομένων.....	284
8.1.3 Έλεγχος Ακραίων Τιμών	287
8.1.4 Μεροληψία Μη Απόκρισης.....	290
8.2 Έλεγχος Υποθέσεων της Πολυμεταβλητής Ανάλυσης.....	293
8.2.1 Κανονικότητα	294
8.2.2 Γραμμικότητα και Ομοσκεδαστικότητα.....	301
8.3 Έλεγχος της Εγκυρότητας και της Αξιοπιστίας.....	302

8.3.1 Παραγοντική Ανάλυση	303
8.3.2 Ανάλυση Αξιοπιστίας	307
8.3.3 Εφαρμογή της Παραγοντικής Ανάλυσης και της Ανάλυσης Αξιοπιστίας	308
9. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	329
9.1 Στατιστική Ανάλυση	329
9.1.1 Περιγραφική Ανάλυση	329
9.1.2 Έλεγχος χ^2	330
9.1.3 Έλεγχος T - Test	330
9.1.4 Ανάλυση Συσχέτισης	330
9.1.5 Ανάλυση Παλινδρόμησης	332
9.2 Περιγραφική Ανάλυση Δείγματος	336
9.2.1 Περιγραφικά Στατιστικά των Χαρακτηριστικών των Αποκρινόμενων	336
9.2.2 Περιγραφικά Στατιστικά των Χαρακτηριστικών των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	338
9.3 Πρώτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	340
9.3.1 Ο Βαθμός Χρήσης των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	340
9.3.2 Η Ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής βάσει IFAC στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	351
9.3.3 Οι Λόγοι Απόρριψης της Εφαρμογής των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	354
9.3.4 Οι Παράγοντες που επηρεάζουν τη Χρήση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	358
9.4 Δεύτερη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Κοστολογικά Συστήματα	373
9.4.1 Η Κοστολογική Δομή των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	373
9.4.2 Η Εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	375
9.4.3 Η Σχέση της Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των Συγκυριακών Παραγόντων	377
9.4.4 Η Χρήση της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	381
9.4.5 Η Ποιότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	383
9.4.6 Οι Παράγοντες που επηρεάζουν την Πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	386

9.5 Τρίτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα.....	400
9.5.1 Η Αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και οι Παράγοντες που την επηρεάζουν στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	401
9.6 Τέταρτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	414
10. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	425
10.1 Εισαγωγή.....	425
10.2 Σύνοψη Ερευνητικών Στόχων και Ερευνητικής Μεθοδολογίας.....	425
10.3 Σύνοψη και Συζήτηση των Ερευνητικών Αποτελεσμάτων.....	428
10.3.1 Πρώτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.....	428
10.3.2 Δεύτερη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Κοστολογικά Συστήματα.....	437
10.3.3 Τρίτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα	444
10.3.4 Τέταρτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	448
10.4 Ερευνητικοί Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	451
10.5 Πρακτική Εφαρμογή των Ερευνητικών Αποτελεσμάτων.....	454
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	459
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	537

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Ο Αριθμός των Ξενοδοχειακών Μονάδων, των Δωματίων και των Κλινών ανά Κατηγορία Αστέρων	102
Πίνακας 2: Εμπειρικές Έρευνες στην Υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στην Ελλάδα	159
Πίνακας 3: Εμπειρικές Έρευνες στην Υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον Ελληνικό Ξενοδοχειακό Κλάδο	159
Πίνακας 4: Σύγκριση των Κυρίαρχων Φιλοσοφιών της Έρευνας των Επιχειρήσεων και του Μάνατζμεντ.....	224
Πίνακας 5: Πληθυσμός και Δειγματοληπτικό Πλαίσιο	236
Πίνακας 6: Ποσοστά Απόκρισης Συναφών Εμπειρικών Ερευνών	240
Πίνακας 7: Μέτρηση Μεταβλητών.....	264
Πίνακας 8: Ανάλυση Ποσοστού Απόκρισης	271
Πίνακας 9: Μονομεταβλητές Ακραίες Τιμές.....	289
Πίνακας 10: Πολυμεταβλητές Ακραίες Τιμές	289
Πίνακας 11: Έλεγχος χ^2 ανάμεσα σε Πρώτους και σε Τελευταίους Αποκρινόμενους	292
Πίνακας 12: T - Test ανάμεσα σε Πρώτους και σε Τελευταίους Αποκρινόμενους... ..	293
Πίνακας 13: Στατιστικός Έλεγχος Κανονικότητας των Μεταβλητών	296
Πίνακας 14: Διάκριση Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής	309
Πίνακας 15: KMO and Bartlett's Test για τις Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	310
Πίνακας 16: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τις Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.....	311
Πίνακας 17: KMO and Bartlett's Test για τις Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	312
Πίνακας 18: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τις Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	313
Πίνακας 19: KMO and Bartlett's Test για την Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος.....	314
Πίνακας 20: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για την Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος.....	315
Πίνακας 21: KMO and Bartlett's Test για τη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας.....	316
Πίνακας 22: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας.....	316
Πίνακας 23: KMO and Bartlett's Test για την Επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων	317
Πίνακας 24: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για την Επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων	319
Πίνακας 25: KMO and Bartlett's Test για τους Ενδεχομενικούς Παράγοντες	322
Πίνακας 26: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τους Ενδεχομενικούς Παράγοντες	324
Πίνακας 27: KMO and Bartlett's Test για την Απόδοση Επιχείρησης	326

Πίνακας 28: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για την Απόδοση Επιχείρησης.....	327
Πίνακας 29: Περιγραφικά Στατιστικά για Αποκρινόμενους	337
Πίνακας 30: Περιγραφικά Στατιστικά για Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	339
Πίνακας 31: Βαθμός Χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.....	342
Πίνακας 32: Σύγκριση Βαθμού Χρήσης των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.....	349
Πίνακας 33: Ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής Βάσει IFAC.....	352
Πίνακας 34: Αιτίες Απόρριψης της Υιοθέτησης των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής	355
Πίνακας 35: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές	361
Πίνακας 36: Ανάλυση Συσχετίσεων για τις Μεταβλητές των Ερευνητικών Υποθέσεων $H_1 - H_{11}$	366
Πίνακας 37: Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις $H_1 - H_{11}$	368
Πίνακας 38: Ποσοστό Συμμετοχής του Έμμεσου Κόστους στο Συνολικό Κόστος..	374
Πίνακας 39: Ποσοστό Συμμετοχής του Σταθερού, του Ημιμεταβλητού και Μεταβλητού Κόστους στο Συνολικό Κόστος.....	374
Πίνακας 40: Στάδια Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	376
Πίνακας 41: Έλεγχος χ^2 ανάμεσα σε Επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και σε Επιχειρήσεις που την έχουν απορρίψει	378
Πίνακας 42: T - Test ανάμεσα σε Επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και σε Επιχειρήσεις που την έχουν απορρίψει	378
Πίνακας 43: Εφαρμογές Κοστολογικής Πληροφορίας.....	382
Πίνακας 44: T - Test για την Ποιότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας	385
Πίνακας 45: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές	389
Πίνακας 46: Ανάλυση Συσχετίσεων για τις Μεταβλητές των Ερευνητικών Υποθέσεων $H_{14} - H_{24}$	394
Πίνακας 47: Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις $H_{14} - H_{24}$...	396
Πίνακας 48: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές	404
Πίνακας 49: Ανάλυση Συσχετίσεων για τις Μεταβλητές των Ερευνητικών Υποθέσεων $H_{25} - H_{34}$	408
Πίνακας 50: Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις $H_{25} - H_{34}$...	410
Πίνακας 51: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές	416
Πίνακας 52: Ιεραρχική Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις $H_{35} - H_{41}$	420

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Σχήμα 1: Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα	88
Σχήμα 2: DeLone and McLean (1992) IS Success Model.....	95
Σχήμα 3: DeLone and McLean (2003) Updated IS Success Model	97
Σχήμα 4: 1 ^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Επίδραση Παραγόντων στο Βαθμό Χρήσης των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.....	138
Σχήμα 5: 2 ^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Επίδραση Παραγόντων στο Βαθμό Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων	175
Σχήμα 6: 3 ^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Επίδραση Παραγόντων στην Ικανοποίηση του Χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων	192
Σχήμα 7: 4 ^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	204
Σχήμα 8: Σχηματική Απεικόνιση των Ερευνητικών Αποτελεσμάτων.....	457

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σε ένα δυναμικό και ανταγωνιστικό επιχειρησιακό περιβάλλον, όπως είναι ο ξενοδοχειακός κλάδος, τα διοικητικά στελέχη επιζητούν την κατάλληλη πληροφορία για το σχεδιασμό, τον έλεγχο, την αξιολόγηση της απόδοσης και τη λήψη αποφάσεων. Οι σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής και τα πολύπλοκα και λειτουργικά Κοστολογικά Συστήματα, παρέχοντας ακριβή και άμεση πληροφορία, δύνανται να δημιουργήσουν ένα συγκριτικό πλεονέκτημα και να αποφέρουν τη βελτίωση της επιχειρησιακής απόδοσης. Ταυτόχρονα, η αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, σε όρους ικανοποίησης των χρηστών, συμβάλλει στην υποστήριξη της εφαρμογής και της χρήσης των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων.

Η παρούσα διατριβή αποσκοπεί στη διερεύνηση της σύνθετης σχέσης της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, εξετάζοντας την επίδραση της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της συνέργειάς τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Επίσης, εξετάζει τους παράγοντες που επιδρούν στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, όπως επίσης και άλλα θεμελιώδη ερευνητικά ερωτήματα που έχουν αναδειχθεί στα γνωστικά πεδία της Διοικητικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης.

Ως θεωρητική βάση για την ανάπτυξη των ερευνητικών ερωτημάτων και ερευνητικών υποθέσεων και τη διασύνδεσή τους με τα ερευνητικά αποτελέσματα, η διατριβή χρησιμοποιεί τη θεωρία της Διάδοσης της Καινοτομίας, την Ενδεχομενική θεωρία, τη θεωρία των “Ανώτερων Κλιμακίων”, το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων και το πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων. Η έρευνα διενεργήθηκε με τη χρήση δομημένου ερωτηματολογίου σε Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν στην κατηγορία των τριών, τεσσάρων και πέντε αστέρων, ενώ για τη συλλογή των δεδομένων εφαρμόσθηκε η απλή τυχαία δειγματοληψία.

Τα αποτελέσματα της έρευνας τεκμηριώνουν ότι η χρήση των παραδοσιακών Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής υπερτερεί έναντι της χρήσης των σύγχρονων πρακτικών στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Οι χρηματοοικονομικοί δείκτες, οι προϋπολογισμοί για τον έλεγχο του κόστους, η ανάλυση κερδοφορίας ανά προϊόν / υπηρεσία, η πλήρης κοστολόγηση και οι προϋπολογισμοί για το σχεδιασμό λειτουργιών παρουσιάζουν τους υψηλότερους βαθμούς χρήσης. Επιπροσθέτως, η στρατηγική διαφοροποίησης υπηρεσιών, η οργανική δομή και η εποχικότητα αποτελούν τους προβλεπτικούς παράγοντες του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Τα ερευνητικά ευρήματα επιβεβαιώνουν την ιδιαιτερότητα της κοστολογικής δομής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, η οποία χαρακτηρίζεται από υψηλά σταθερά και έμμεσα κόστη. Επίσης, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σε σημαντικό βαθμό την κοστολογική πληροφορία με απώτερο σκοπό την τιμολόγηση των υπηρεσιών, τη μείωση του κόστους και την κατάρτιση των προϋπολογισμών τους. Αναφορικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, το μέγεθος της επιχείρησης, η κοστολογική δομή, η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας στη λήψη αποφάσεων και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία παρουσιάζουν σημαντική επίδραση.

Εξετάζοντας τους παράγοντες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε ότι η ποιότητα του συστήματος, η ποιότητα της πληροφορίας, η ποιότητα της υπηρεσίας, η χρήση του συστήματος, το μέγεθος της επιχείρησης, τα έτη λειτουργίας του συστήματος, η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία και η οργανική δομή λειτουργούν θετικά στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών. Αντιθέτως, η στατιστική ανάλυση αποδεικνύει ότι η εκπαίδευση των χρηστών έχει αρνητική επίδραση στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών.

Για τη διερεύνηση της αλληλεπίδρασης της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εφαρμόστηκε ιεραρχική πολλαπλή παλινδρόμηση με τη χρήση όρων αλληλεπίδρασης. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης

αποδεικνύουν ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθίστανται ικανές να βελτιώσουν την απόδοσή τους, αποκτώντας ευρέως πεδίου πληροφορία από τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε συνδυασμό με υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία από την εφαρμογή πολύπλοκων και λειτουργικών Κοστολογικών Συστημάτων, υπό συνθήκες υψηλού βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων.

Τα ερευνητικά αποτελέσματα της διατριβής δεν περιορίζονται στη συνεισφορά τους σε ερευνητικό επίπεδο αλλά επεκτείνονται και σε πρακτικό. Μέσα από το συνδυασμό θεωριών και ερευνητικών μοντέλων, συμβάλλουν στη διαμόρφωση νέων θεωρητικών και ερευνητικών προσεγγίσεων στα προαναφερθέντα γνωστικά αντικείμενα, επιτρέποντας να εξελιχθεί περαιτέρω η επιστημονική έρευνα ενώ παράλληλα καλύπτουν τα ερευνητικά κενά. Τέλος, αποτελούν ένα χρήσιμο οδηγό για τους επαγγελματίες του κλάδου ώστε να γίνουν κατανοητές οι συνθήκες κάτω από τις οποίες η εφαρμογή και η χρήση των σύγχρονων και πολύπλοκων Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων διευκολύνεται, τα μέσα με τα οποία μπορεί να επιτευχθεί η αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και ο τρόπος με τον οποίον μπορεί να δημιουργηθεί ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα συντελώντας στην αύξηση της απόδοσης της επιχείρησής τους.

Λέξεις - Κλειδιά: Αποτελεσματικότητα, Επιχειρησιακή Απόδοση, Ικανοποίηση Χρήστη, Κοστολογικά Συστήματα, Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα, Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις, Πολυπλοκότητα, Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.

ABSTRACT

The hotel industry is a dynamic and competitive business environment, where managers continuously seek for the appropriate information on planning, controlling, performance evaluation and decision making. To this end, contemporary Management Accounting Practices as well as sophisticated and functional Costing Systems, that are able to provide accurate and timeless information, may create a competitive advantage for firms and result in better firm performance. At the same time, the effectiveness of Accounting Information Systems, in terms of users' satisfaction, contributes to the facilitation of the implementation and the use of Management Accounting Systems.

The aim of this thesis is to explore the complex relationship among Management Accounting, Cost Accounting and Information Technology, examining the effect of the use of contemporary Management Accounting Practices, the sophistication of Costing Systems and the effectiveness of Accounting Information Systems, and also of their synergy on the performance of Greek hotels. Moreover, it examines the factors which affect the level of use of contemporary Management Accounting Practices, the level of Costing Systems sophistication and the level of users' satisfaction of Accounting Information Systems. To this quest, other important topics regarding the scientific fields of Management and Cost Accounting that have emerged are being explored.

The theoretical background where the development of the research questions and hypotheses, and their linkage with the research results were based, consists of the Diffusion of Innovation theory, the Contingency theory, the Upper Echelons theory, the Information Systems Success Model and the Dynamic Capabilities framework. The empirical research was conducted using a structured questionnaire among three-star, four-star and five-star Greek hotels, while a random sampling was applied for the data collection.

The research results suggest that the use of traditional Management Accounting Practices excels to the use of contemporary practices among Greek hotels. In addition, financial ratios, budgeting for controlling costs, product / service profitability analysis and budgeting for planning operations proved to be the practices with the highest level

of use. Last, product differentiation strategy, organic structure and seasonality have a significant impact on the level of use of contemporary Management Accounting Practices.

The research findings confirm the uniqueness of hotel enterprises' cost structure, which includes a high proportion of fixed and indirect costs. Moreover, hotels are using cost information to act on service pricing, cost reduction and budgeting. Regarding the factors that affect the level of Costing Systems sophistication, firm's size, cost structure, importance of cost information for decision making and information technology integration prove to have a significant impact.

Examining the factors that affect the effectiveness of Accounting Information Systems in Greek hotels, the results suggest that system quality, information quality, system use, service quality, firm's size, years of system use, information technology integration and organic structure have a positive impact on the level of users' satisfaction. On the contrary, the statistical analysis proves that education of users has a negative impact on the level of users' satisfaction.

In order to explore the interaction effect of the use of contemporary Management Accounting Practices, the sophistication of Costing Systems and the effectiveness of Accounting Information Systems on the firm performance of Greek hotels, a hierarchical multiple regression analysis was applied using interaction terms. The results of the analysis suggest that hotels can improve their performance, if they obtain a broad scope information derived from the use of contemporary Management Accounting Practices combined with high quality cost information from the implementation of sophisticated and functional Costing Systems, under conditions of high level users' satisfaction of Accounting Information Systems.

The research results of this thesis contribute to the literature, but also have practical implications. Combining theories and research models, they contribute to the configuration of theoretical and research approaches in the specific scientific fields, aiming at the further evolution of scientific research, and fulfil the research gaps. Finally, they provide a useful guide for practitioners to understand the context in which the implementation and the use of contemporary and sophisticated Management

Accounting Systems is facilitated, the ways that the effectiveness of Accounting Information Systems is achieved and the manner that a competitive advantage is created resulting in better firm performance.

Keywords: Accounting Information Systems, Costing Systems, Effectiveness, Firm Performance, Hotels, Management Accounting Practices, Sophistication, User Satisfaction.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

Το σύγχρονο επιχειρησιακό περιβάλλον απαιτεί από τα διοικητικά και οικονομικά στελέχη να αποκρίνονται άμεσα στις ενδεχόμενες προκλήσεις, εξασφαλίζοντας παράλληλα τη βιωσιμότητα και την ανάπτυξη των επιχειρήσεών τους. Ιδιαίτερα σε κλάδους δραστηριοτήτων που χαρακτηρίζονται από υψηλή αβεβαιότητα, όπως ο ξενοδοχειακός κλάδος, τα στελέχη έχουν ανάγκη από επιπρόσθετη πληροφορία που θα τους επιτρέψει να ανταποκριθούν στα καθήκοντά τους και να λάβουν αποτελεσματικές αποφάσεις (Chong, 1996). Μία από τις ουσιαστικότερες πηγές πληροφόρησης για τις επιχειρήσεις και τα στελέχη τους αποτελούν τα Λογιστικά Συστήματα (Bruns, 1968).

Ο κύριος σκοπός της Διοικητικής Λογιστικής είναι η παροχή χρήσιμης πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο. Τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα παρέχουν την κατάλληλη πληροφορία στα στελέχη των επιχειρήσεων ώστε να ελέγχουν το κόστος, να εντοπίζουν προβλήματα, να αξιολογούν εναλλακτικές λύσεις και να εφαρμόζουν τις βέλτιστες αποφάσεις (Swieringa and Weick, 1983). Στα πλαίσια αυτά εντάσσονται οι πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής και τα συστήματα της Κοστολόγησης. Αν και η διάκριση ανάμεσα στη Διοικητική Λογιστική και στην Κοστολόγηση δεν είναι ξεκάθαρη σε ποικίλα εγχειρίδια και μελέτες (Drury, 2013), ωστόσο η Διοικητική Λογιστική παρέχει πληροφορία σχετικά με το σχεδιασμό, τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο ενώ η Κοστολόγηση αναφέρεται στην αναγνώριση και στη συγκέντρωση του κόστους (Edwards and Newel, 1991), συνεισφέροντας παράλληλα στους σκοπούς της Διοικητικής Λογιστικής (Jain, 2000). Ταυτόχρονα, σημαντική είναι η συμβολή της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, και συγκεκριμένα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, στην εφαρμογή των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων, καθώς δύνανται να βελτιώσουν την ακρίβεια της πληροφορίας και το βαθμό στον οποίο αυτή παρέχεται εγκαίρως, όπως επίσης και να εξασφαλίσουν τη γρήγορη επεξεργασία και μετάδοσή της (Ghasemi et al., 2011).

Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής αποτελούν οργανωσιακά πληροφοριακά συστήματα (Langfield-Smith, 2009) και χρησιμοποιούνται ως ένα μέσο για τη

βελτιστοποίηση της λήψης αποφάσεων, παρέχοντας χρήσιμη πληροφορία στους μάνατζερ για το σχεδιασμό, τη διοίκηση, την παρακίνηση και τον έλεγχο (Garrison and Noreen, 2003). Η πληροφόρηση αυτή είναι ικανή να οδηγήσει στην αύξηση της αξίας της επιχείρησης μέσω της αποτελεσματικής και αποδοτικής χρήσης των πόρων της (Sprinkle and Williamson, 2006). Εν τούτοις, η κριτική των Johnson και Kaplan (1987) περί ασυμβατότητας των πρακτικών με το σύγχρονο επιχειρησιακό περιβάλλον συνέβαλε στην ανάπτυξη σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, οι οποίες εξελίχθηκαν με σκοπό να καλύψουν τις αδυναμίες των παραδοσιακών πρακτικών και να υπηρετήσουν τις ανάγκες των μάνατζερ (Nuhu et al., 2016). Με την εφαρμογή των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing - ABC), η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Management - ABM), η Συγκριτική Αξιολόγηση (Benchmarking) και η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Balanced Scorecard - BSC), τα διοικητικά στελέχη μπορούν να αποκτήσουν ευρέως πεδίου (Abdul Rasid et al., 2011) αλλά και αναλυτική πληροφορία αποσκοπώντας στη βελτίωση της απόδοσης των επιχειρήσεων (Abdel-Maksoud, 2011).

Η αύξηση του έμμεσου κόστους και του εύρους των προϊόντων και των υπηρεσιών λόγω της τεχνολογικής ανάπτυξης συνετέλεσε στην αμφισβήτηση της ακρίβειας της κοστολογικής πληροφορίας που προκύπτει από την εφαρμογή των παραδοσιακών και απλοποιημένων Κοστολογικών Συστημάτων (Taylor, 2000; Cooper and Kaplan, 1991). Οι περιορισμοί και τα σημαντικά μειονεκτήματα της παραδοσιακής Κοστολόγησης είχαν ως απόρροια το σχεδιασμό Κοστολογικών Συστημάτων που θα ανταποκρίνονται σε ένα σύγχρονο, τεχνολογικό και ανταγωνιστικό περιβάλλον. Ακολούθως, οι σύγχρονες επιχειρήσεις ξεκίνησαν να σχεδιάζουν και να εφαρμόζουν υψηλότερου βαθμού πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, ώστε να δημιουργήσουν ένα συγκριτικό πλεονέκτημα μέσω της απόκτησης σχετικής κοστολογικής πληροφορίας, της βελτίωσης της ευελιξίας των μάνατζερ και της επίτευξης ενός αποτελεσματικότερου επιχειρησιακού και στρατηγικού ελέγχου (Cohen and Kaimenaki, 2011). Κατά συνέπεια, ένα πολύπλοκο ή αλλιώς λειτουργικό Κοστολογικό Σύστημα που παρέχει πιο χρήσιμα δεδομένα, επιτρέπει τη λήψη καλύτερων αποφάσεων και επιδρά θετικά στη λειτουργία και στην απόδοση της επιχείρησης (Pizzini, 2006).

Τέλος, οι εξελίξεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία έχουν καταστήσει ευκολότερη τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και των Κοστολογικών Συστημάτων, καθώς έχει αυξηθεί ο όγκος και το εύρος της πληροφορίας στην οποία έχουν πρόσβαση τα στελέχη των επιχειρήσεων (Beaman and Richardson, 2007). Τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα, είτε ως αυτόνομα λογισμικά είτε ως χρηματοοικονομικά υποσυστήματα ενός Συστήματος Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP system) (Stefanou, 2002; Spathis, 2006; Taipaleenmäki and Ikäheimo, 2013) στοχεύουν κυρίως στη μετατροπή των οικονομικών δεδομένων σε χρήσιμες χρηματοοικονομικές και διοικητικές πληροφορίες (Νικολάου, 1999) ενώ παράλληλα αποτελούν σημαντικά εργαλεία για το σχεδιασμό και την επιτυχημένη εφαρμογή των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων. Ταυτόχρονα, η αποτελεσματικότητά τους, στην οποία αντικατοπτρίζεται ο βαθμός στον οποίο ικανοποιούνται οι ανάγκες των χρηστών τους για πληροφορία (Ives et al., 1983), διαδραματίζει σημαίνοντα ρόλο στην υποστήριξη της λήψης αποφάσεων.

1.2 Σκοπός και Υποκίνηση της Διατριβής

Σε συνθήκες υψηλής αβεβαιότητας, τα στελέχη των επιχειρήσεων έχουν υψηλότερες απαιτήσεις για πληροφορία και επιζητούν πολύπλοκες αναφορές. Έτσι, το νέο οικονομικό περιβάλλον που διαμορφώθηκε εν μέσω της οικονομικής κρίσης, εξανάγκασε πολλές επιχειρήσεις να τροποποιήσουν τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματά τους. Όπως αναφέρουν οι Nielsen et al. (2015), τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής που εφαρμόζονται είναι ποικίλα, δυναμικά και πολύπλοκα. Σε αυτό το πλαίσιο, η έρευνα εστίασε στις αλλαγές που επήλθαν στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής σε διάφορους κλάδους επιχειρήσεων αλλά και χώρες. Οι έρευνες στη Διοικητική Λογιστική μελέτησαν την υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και τα αναμενόμενα οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση τους (Hyyönen, 2005; Wu et al., 2007; Pavlatos and Paggios, 2008; Angelakis et al., 2010; Joshi et al., 2011; Yalcin, 2012; Hutaibat and Alhatabat, 2019). Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι οι σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής χρησιμοποιούνται σε μικρότερο βαθμό από τις παραδοσιακές πρακτικές (Ngoc Phi Anh et al., 2011; Nuhu et al., 2017; Kalifa et al., 2020), επιβεβαιώνοντας τον Scapens (2006) που υποστήριξε ότι υπάρχει σημαντικό κενό ανάμεσα στη θεωρία και στην πράξη. Κατά συνέπεια, οι ερευνητές αποπειράθηκαν να κατανοήσουν και να εντοπίσουν τους

λόγους που λειτουργούν ανασταλτικά στην υιοθέτηση των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής βάσει της θεωρίας της Διάχυσης της Καινοτομίας (Diffusion Of Innovation theory - DOI).

Καθώς η χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής είναι άμεσα συνυφασμένη με τις συνθήκες στις οποίες δραστηριοποιείται μία επιχείρηση (Nimtrakoon and Tayles, 2015), αξιόλογος αριθμός ερευνών βασίστηκε στην Ενδεχομενική θεωρία (Contingency theory) που υποδεικνύει την προσαρμογή των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων στις ανάγκες των διοικητικών στελεχών ώστε να ικανοποιούνται οι απαιτήσεις τους για πληροφόρηση (Baines and Langfield-Smith, 2003). Έτσι, διερευνήσαν τη σχέση ανάμεσα σε συγκεκριμένα στοιχεία ενός Λογιστικού Συστήματος και σε συγκυριακούς ή αλλιώς ενδεχομενικούς (Ortega et al., 2012) παράγοντες βάσει της προσέγγισης της Συμβατότητας (Congruence approach), όπως επίσης και το βαθμό στον οποίο το ταίριασμα αυτό επιδρά στη συνολική απόδοση των επιχειρήσεων (Chenhall, 2003) βάσει της προσέγγισης της Ενδεχομενικότητας (Contingency approach).

Παράλληλα με την ανάγκη για πιο ευρέως πεδίου διοικητική λογιστική πληροφορία, τα στελέχη των επιχειρήσεων επιζητούν υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία ούτως ώστε να ανταποκρίνονται σε συνθήκες υψηλού ανταγωνισμού και να λαμβάνουν τις ενδεδειγμένες διοικητικές αποφάσεις. Η λεπτομερής κοστολογική πληροφορία κρίνεται απαραίτητη, καθώς ο ανταγωνισμός απαιτεί την κατανόηση των κοστολογικών δομών και συμπεριφορών (Cunningham, 1992). Η αμφισβήτηση της αποτελεσματικότητας των παραδοσιακών συστημάτων και μεθόδων κοστολόγησης και η απαίτηση για ακριβέστερα κοστολογημένα προϊόντα και υπηρεσίες συνετέλεσε στο σχεδιασμό σύγχρονων Κοστολογικών Συστημάτων (Noone and Griffin, 1997). Σημαντικό μέρος της διεθνούς βιβλιογραφίας και έρευνας εστίασε στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων εξετάζοντας το βαθμό υιοθέτησής της και διερευνώντας τους παράγοντες που επιδρούν σε αυτήν (Gosselin, 2007), κυρίως βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας (Al-Omiri and Drury, 2007). Τα αποτελέσματα αποτύπωσαν τη μεγάλη διακύμανση των ποσοστών υιοθέτησης ανάμεσα στις εμπειρικές έρευνες σε διάφορες χώρες (Lee, 2002) και κλάδους επιχειρήσεων (Askarany and Yazdifar, 2012) και τις σημαντικές διαφοροποιήσεις στους παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτησή της,

εξαιτίας κυρίως των διαφορετικών ερευνητικών εργαλείων που χρησιμοποιήθηκαν (Jänkäla and Silvola, 2012).

Οι προαναφερθείσες διαπιστώσεις στάθηκαν αφορμή ώστε οι Drury και Tayles (2005) να διατυπώσουν την ανάγκη για περαιτέρω εμπειρική έρευνα στους συγκυριακούς παράγοντες που επηρεάζουν το σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων, λόγω της έλλειψης συνέπειας στα υφιστάμενα ευρήματα αλλά και της διχοτομικής προσέγγισης των Κοστολογικών Συστημάτων. Κατά συνέπεια, τα τελευταία χρόνια, μερίδα ερευνητών χρησιμοποίησε τον όρο της “πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος” (cost system sophistication) (Abernethy et al., 2001; Al-Omiri and Drury, 2007; Brierley, 2008; Cinquini et al., 2015) ή αλλιώς της “λειτουργικότητας του Κοστολογικού Συστήματος” (cost system functionality) (Pizzini, 2006; Pavlatos and Paggios, 2009a; Foong and Anak Teruki, 2009; Kuzey et al., 2019) με σκοπό να περιγράψει το σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων και να διερευνήσει τους παράγοντες που επιδρούν σε αυτόν βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας.

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Moreton (1995, p.151), *«η Πληροφοριακή Τεχνολογία αποτελεί το στυλοβάτη της επιχειρησιακής επικοινωνίας, της επεξεργασίας των συναλλαγών αλλά και των συστημάτων λήψης αποφάσεων»*. Καθώς οι επιχειρήσεις δαπανούν μεγάλο μέρος των πόρων τους στην υιοθέτηση εφαρμογών Πληροφοριακής Τεχνολογίας, η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων που υποστηρίζουν τις λειτουργίες τους πρέπει να αξιολογείται. Στο πλαίσιο αυτό, το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (IS Success Model) των DeLone και McLean, το οποίο αρχικά προτάθηκε το 1992 και εν συνεχεία τροποποιήθηκε το 2003, αποτέλεσε τη βάση για τη διερεύνηση της αποτελεσματικότητας και υιοθετήθηκε από σημαντικό αριθμό ερευνών σε διάφορες εφαρμογές της Πληροφοριακής Τεχνολογίας. Το μοντέλο περιγράφει την πληροφορία που παράγεται από ένα Πληροφοριακό Σύστημα και επικοινωνείται σε έναν αποδέκτη μέσα από τη χρήση ή την κατανάλωσή της, ο οποίος ενδέχεται να επηρεαστεί και επομένως, μπορεί να επηρεάσει την επιχειρησιακή απόδοση (DeLone and McLean, 1992).

Σύμφωνα με τους Whyte et al. (1997, p.38), ως επιτυχημένο Πληροφοριακό Σύστημα ορίζεται *«αυτό που επιτυγχάνει τις απαιτήσεις των χρηστών του»*. Οι ερευνητές έχουν

καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η ικανοποίηση του χρήστη αποτελεί το πιο διαδεδομένο και αντιπροσωπευτικό μέτρο της επιτυχίας ή αλλιώς της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων (DeLone and McLean, 1992; Kettinger and Lee, 1994; Remenyi and Money, 1991; Baroudi and Orlikowski, 1988; Longinidis and Gotzamani, 2009). Στο πλαίσιο αυτό, η αποτελεσματικότητα ή αλλιώς η ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, τα οποία υποστηρίζουν και διευκολύνουν την εφαρμογή των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων, αποτελεί βαρύνουσα σημασίας ζήτημα για μία επιχείρηση καθώς ένα λογισμικό δεν δύναται να είναι κατάλληλο για όλους, πολλώ μάλλον δε ένα λογισμικό λογισμικό που πρέπει να ανταποκρίνεται στις ανάγκες του χρήστη (Barth, 1991). Όπως επισημαίνουν οι Díez και McIntosh (2009), ελάχιστες έρευνες έχουν εστιάσει στην αξιολόγηση των παραγόντων που επηρεάζουν την ικανοποίηση του χρήστη στην περίοδο από την εγκατάσταση του συστήματος και εξής, και για αυτό το λόγο προτείνουν ότι οι επόμενες μελέτες θα πρέπει να εστιάσουν στη διερεύνησή τους. Ωστόσο, παρά τη συνεισφορά των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον έλεγχο, στη λήψη αποφάσεων και στην απόδοση των επιχειρήσεων, περιορισμένος αριθμός εμπειρικών ερευνών μελέτησε την αποτελεσματικότητά τους.

Τέλος, στη διεθνή βιβλιογραφία είναι γενικά παραδεκτό ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα καινοτόμα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα ώστε να επιτύχουν καλύτερη λήψη αποφάσεων αλλά και βέλτιστη απόδοση (Hoque, 2011). Όπως αναφέρουν οι Zaleha Abdul Rasid et al. (2014), τα κατάλληλα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα επιτρέπουν την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων που θα βελτιώσει την αποδοτικότητα και την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων και συνεπώς την επιχειρησιακή τους απόδοση. Έτσι, αρκετές έρευνες στη Διοικητική Λογιστική και στην Κοστολόγηση εδράζονται στην Ενδεχομενική θεωρία και συγκεκριμένα στην προσέγγιση της Ενδεχομενικότητας που υποδεικνύει ότι το κατάλληλο ταίριασμα των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου με τους ενδεχομενικούς παράγοντες επηρεάζει την απόδοση των επιχειρήσεων, η οποία αυξάνεται ανάλογα με το βαθμό του ταιριάσματος (Chenhall, 2003). Ταυτόχρονα όμως, το συνεχώς εναλλασσόμενο επιχειρησιακό περιβάλλον απαιτεί από τις επιχειρήσεις να αντιδρούν γρήγορα και να καινοτομούν. Ο ισχυρισμός αυτός περιγράφει το πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων (Dynamic Capabilities framework) (Kihn, 2010). Τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου μπορούν να αποτελέσουν τα εργαλεία (McCarthy and Gordon, 2010) που θα καταστήσουν ικανές

τις επιχειρήσεις να εντοπίσουν και να δημιουργήσουν δυναμικές ικανότητες ώστε να επιτύχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (Pant and Yuthas, 2001). Αν και το πλαίσιο αυτό μπορεί να επεξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα υποστηρίζουν τη δημιουργία ενός ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μέσω της επιτυχημένης χρήσης των πόρων και των ικανοτήτων της επιχείρησης (Kihn, 2010), η έρευνα στη Διοικητική Λογιστική είναι περιορισμένη.

Τα ζητήματα που αναπτύχθηκαν βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης συνετέλεσαν στον καθορισμό του σκοπού της παρούσας διατριβής. Μέσω του εντοπισμού των ερευνητικών κενών στη σύγχρονη βιβλιογραφία, της υιοθέτησης της κατάλληλης ερευνητικής μεθοδολογίας και της εφαρμογής των στατιστικών μεθόδων και ελέγχων, η παρούσα διατριβή θα προσπαθήσει να συνεισφέρει στη γνώση διερευνώντας κυρίως ερευνητικά ζητήματα στους κλάδους της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Πληροφοριακών Συστημάτων που απασχολούν τη σύγχρονη έρευνα. Συγκεκριμένα, κύριος σκοπός του ερευνητικού εγχειρήματος είναι η διερεύνηση της σύνθετης σχέσης της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, εξετάζοντας την επίδραση της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της συνέργειάς τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Παράλληλα, εξετάζονται οι παράγοντες που επιδρούν στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Τέλος, επιχειρείται η διερεύνηση σημαντικών ερευνητικών ζητημάτων όπως αυτά έχουν αναδειχθεί από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση στα γνωστικά πεδία της Διοικητικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης. Ως θεωρητική βάση για την ανάπτυξη των ερευνητικών ερωτημάτων και ερευνητικών υποθέσεων και τη διασύνδεσή τους με τα ερευνητικά αποτελέσματα, χρησιμοποιείται η θεωρία της Διάδοσης της Καινοτομίας (Diffusion Of Innovation theory - DOI), η Ενδεχομενική θεωρία (Contingency theory), η θεωρία των “Ανώτερων Κλιμακίων” (Upper Echelons theory), το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (IS Success Model) (DeLone and McLean, 1992) και το πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων (Dynamic Capabilities framework).

Με σκοπό να αποφευχθούν πιθανές στρεβλώσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν από τη διεξαγωγή της έρευνας σε πολλαπλούς κλάδους εξαιτίας των δομικών χαρακτηριστικών τους (Nieves, 2016; Moores and Yen, 2001), η παρούσα διατριβή εστιάζει σε ένα συγκεκριμένο κλάδο. Με την επιλογή αυτή επιδιώκεται η αύξηση της εσωτερικής εγκυρότητας της ανάλυσης των αποτελεσμάτων (Ittner et al., 2003; Ax and Greve, 2017). Για τη διεξαγωγή της εμπειρικής έρευνας, επιλέχθηκε ο Ελληνικός ξενοδοχειακός κλάδος. Ο κλάδος συνεισφέρει σημαντικά στην ανάκαμψη της εθνικής οικονομίας, τόσο σε επίπεδο Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (Α.Ε.Π.) όσο και σε επίπεδο απασχόλησης. Επίσης, ο ξενοδοχειακός κλάδος χαρακτηρίζεται από έντονο ανταγωνισμό, εποχικότητα και μεγάλο εύρος υπηρεσιών και προϊόντων. Συμπεριλαμβανομένου του χαρακτήρα των επιχειρήσεων του κλάδου ως εντάσεως εργασίας (Villar et al., 2012) και πληροφορίας (Huh et al., 2009; Law and Jogaratnam, 2005), καθίσταται ιδιαίτερα ενδιαφέρουσα η διερεύνηση των προαναφερθέντων ερευνητικών θεμάτων. Τέλος, πολλά ζητήματα της Διοικητικής Λογιστικής και Κοστολόγησης δεν έχουν εξεταστεί εμπειρικά ή έχουν ερευνηθεί ελλιπώς στον προσεγγιζόμενο κλάδο, όπως επισημαίνεται από αρκετούς συγγραφείς στη διεθνή βιβλιογραφία.

1.3 Ερευνητικοί Στόχοι της Διατριβής

Για την επίτευξη του σκοπού της διατριβής, η παρούσα έρευνα έθεσε τους εξής ερευνητικούς στόχους:

1. Να διερευνήσει το βαθμό χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, την ταξινόμηση και την πολυπλοκότητα των πρακτικών σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC), τους λόγους απόρριψης της υιοθέτησης των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και τους παράγοντες που επιδρούν στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
2. Να διερευνήσει την κοστολογική δομή, την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των παραγόντων που την επηρεάζουν, τη χρήση και την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας, και τους παράγοντες που

- επιδρούν στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
3. Να διερευνήσει τους παράγοντες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
 4. Να εξετάσει την επίδραση της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της συνέργειάς τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

1.4 Συνεισφορά της Διατριβής

Η παρούσα διατριβή συνεισφέρει στη γνώση των πεδίων της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, προσεγγίζοντας ζητήματα με σημαντικό ερευνητικό ενδιαφέρον και ειδικότερα, στον ξενοδοχειακό κλάδο. Ιδιαίτερα σε μία περίοδο οικονομικής κρίσης, η αξιολόγηση ερευνητικών ζητημάτων της Λογιστικής θεωρείται αναγκαία (Arnold, 2009). Τα ερευνητικά αποτελέσματα που θα προκύψουν από το συνδυασμό θεωριών και ερευνητικών μοντέλων συμβάλλουν στην αντιμετώπιση των ερευνητικών κενών αλλά και στη διαμόρφωση νέων θεωρητικών και ερευνητικών προσεγγίσεων στα προαναφερθέντα γνωστικά αντικείμενα με σκοπό να εξελιχθεί περαιτέρω η επιστημονική έρευνα, ενώ παράλληλα καθίστανται ικανά να λειτουργήσουν ως χρήσιμος οδηγός για τους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις του κλάδου.

Συγκεκριμένα, η διερεύνηση της χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής συνεισφέρει στη γνώση καθώς η έρευνα της Διοικητικής Λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο είναι περιορισμένη (Potter and Schmidgall, 1999; Pellinen, 2003; Pavlatos and Paggios, 2008; Mia and Patiar, 2001; Esparza-Aguilar et al., 2016; Cengiz et al., 2018). Ακόμη, η εξέταση της πολυπλοκότητας των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC) από την παρούσα διατριβή αντιμετωπίζει ένα ακόμα ερευνητικό κενό, καθώς δεν εντοπίζεται αντίστοιχη μελέτη στην Ελλάδα σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που διεξήχθη. Επίσης, βάσει της θεωρίας

της Διάχυσης της Καινοτομίας (Diffusion Of Innovation theory - DOI), του μοντέλου διάχυσης του Askarany (2003) και της εναλλακτικής προσέγγισης του Abrahamson (1991), εξετάζονται οι λόγοι για τους οποίους οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις απορρίπτουν την υιοθέτηση των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Τα εμπειρικά αποτελέσματα που θα προκύψουν συνεισφέρουν στη βιβλιογραφία και στην έρευνα της Διοικητικής Λογιστικής για δύο λόγους. Πρώτον, κρίνεται σημαντικό να εντοπιστούν τα εμπόδια στην υιοθέτηση των καινοτόμων πρακτικών απαντώντας στα ερευνητικά ερωτήματα: «*Ποιά είναι τα εμπόδια για την εφαρμογή τέτοιων τεχνικών;*» (Sulaiman et al., 2004, p.506) και «*Γιατί οι καινοτομίες ... απορρίπτονται;*» (Abrahamson, 1991, p.589). Δεύτερον, δεν εντοπίζεται αντίστοιχη έρευνα στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, συμβάλλοντας έτσι στην κατανόηση των παραγόντων που επενεργούν στις αποφάσεις των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Συγχρόνως, ενώ προγενέστερες έρευνες εξέτασαν τους ενδεχομενικούς παράγοντες σε σχέση με τα συστήματα προϋπολογισμών (Sharma, 2002), τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική (Pavlatos, 2015) και τα συστήματα Κοστολόγησης (Pavlatos, 2010; Pavlatos and Paggios, 2009a) στον ξενοδοχειακό κλάδο, η παρούσα διατριβή εξετάζει τους εξωτερικούς και εσωτερικούς παράγοντες που επηρεάζουν τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, ανταποκρινόμενη στην ανάγκη για διερεύνηση των σύγχρονων διαστάσεων των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων (Chenhall, 2006; Langfield-Smith, 2008) και για κατανόηση των παραγόντων που επεξηγούν την πολυπλοκότητα των πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής (Gerdin, 2005; Tillema, 2005). Τέλος, καθώς οι περισσότερες συναφείς έρευνες εστίασαν σε συγκεκριμένες σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής και σε συνήθεις ενδεχομενικούς παράγοντες, όπως ο ανταγωνισμός, η στρατηγική και η τεχνολογία, η παρούσα έρευνα συνεισφέρει στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής και της Ενδεχομενικής θεωρίας (Contingency theory) με τρεις τρόπους. Πρώτον, η εργασία χρησιμοποιεί ως εργαλείο ένα σύνολο πρακτικών (Malmi and Brown, 2008; Agbejule and Huusko, 2011) αντιμετωπίζοντας τις επιφυλάξεις του Chenhall (2003) που αναφέρει ότι η μεμονωμένη εξέταση ενός στοιχείου των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου μπορεί να καταστεί παραπλανητική. Δεύτερον, διερευνά ένα πλήθος παραγόντων, συμπεριλαμβάνοντας παράγοντες που σχετίζονται με τον κλάδο όπως η εποχικότητα, το καθεστώς διοίκησης και η ποιότητα υπηρεσιών. Τρίτον, μελετά την προαναφερθείσα σχέση σε ένα σύγχρονο περιβάλλον και συγκεκριμένα σε έναν κλάδο όπου η έρευνα είναι περιορισμένη (Chenhall, 2003).

Αναφορικά με την Κοστολόγηση, η εξέταση της κοστολογικής δομής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων συνεισφέρει στη βιβλιογραφία καθώς τα ευρήματα στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών θεωρούνται παρωχημένα (Terzioğlu and Chan, 2013). Επίσης, η διερεύνηση του ποσοστού υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων αλλά και των συγκυριακών παραγόντων που την επηρεάζουν συμβάλλει στη βιβλιογραφία και στην έρευνα, καθώς τα εμπειρικά αποτελέσματα στον ξενοδοχειακό κλάδο είναι περιορισμένα (Patiar, 2016). Συνεπώς, ακόμα και σε περιπτώσεις που υφίστανται διαφοροποιήσεις στα αποτελέσματα προγενέστερων μελετών σε άλλους κλάδους δραστηριοτήτων, η παρούσα έρευνα συνεισφέρει στη βιβλιογραφία παρέχοντας επιπρόσθετα εμπειρικά ευρήματα. Ακόμη, συμβάλλει ποικιλοτρόπως στη βιβλιογραφία και στην έρευνα, καθώς εξετάζει την επίδραση παραγόντων στην πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, συνδυάζοντας την Ενδεχομενική θεωρία (Contingency theory) και τη θεωρία των “Ανώτερων Κλιμακίων” (Upper Echelons theory). Όπως αναφέρει ο Hiebl (2014), ο συνδυασμός των θεωριών μπορεί να βελτιώσει την εξηγηματική αξία της έρευνας στη Διοικητική Λογιστική. Τέλος, ανταποκρίνεται στην ανάγκη για περαιτέρω έρευνα στον κλάδο των υπηρεσιών (Chenhall, 2003), στο κάλεσμα των Drury και Tayles (2005) που επισημαίνουν την έλλειψη συνέπειας στα υφιστάμενα ευρήματα και στην πρόταση των Pavlatos και Paggios (2009a) για διερεύνηση επιπρόσθετων ενδεχομενικών παραγόντων στον ξενοδοχειακό κλάδο.

Παρά το γεγονός ότι σημαντικός αριθμός ερευνών έχει εξετάσει την επιτυχία και την αποτελεσματικότητα διαφόρων Επιχειρησιακών Συστημάτων, περιορισμένος αριθμός έχει ασχοληθεί με την αποτελεσματικότητα και την επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (Karagiorgos and Diavastis, 2013). Κατά συνέπεια, η διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν την ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον ξενοδοχειακό κλάδο συνεισφέρει στη βιβλιογραφία και στην έρευνα των Πληροφοριακών Συστημάτων αποκαλύπτοντας τις ενδεχομενικές μεταβλητές, τα χαρακτηριστικά του συστήματος (DeLone and McLean, 1992) και τα χαρακτηριστικά των χρηστών (Griffiths et al., 2007) που αποτελούν τους προβλεπτικούς παράγοντές της. Ο προσδιορισμός της ικανοποίησης του χρήστη είναι σημαντικός για δύο κυρίως λόγους. Από μεν ερευνητικής πλευράς, παρέχει μία αθροιστική αξιολόγηση καθώς εξετάζονται οι σχέσεις που επιτρέπουν τη βέλτιστη

κατανόηση του περιβάλλοντος των Πληροφοριακών Συστημάτων. Από πρακτικής πλευράς δε, δίνει τη δυνατότητα για συστηματική αξιολόγηση επιτρέποντας στους επαγγελματίες του χώρου να λάβουν ανατροφοδότηση σχετικά με τις αντιλήψεις των χρηστών στις δυνάμεις και στις αδυναμίες του συστήματος (Galletta and Lederer, 1989). Επίσης, η συνεξέταση ενός πλήθους παραγόντων αποτελεί απάντηση στο κάλεσμα των White και Cronan (1997) για περαιτέρω διερεύνηση των παραγόντων της ικανοποίησης του χρήστη σε λογιστικές εφαρμογές, στην πρόταση των Longinidis και Gotzamani (2009) για επιπρόσθετη αξιολόγηση στις Ελληνικές επιχειρήσεις αλλά και στην πρόταση των Park και Jang (2014) για αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαφόρων εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας στον ξενοδοχειακό κλάδο.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που διεξήχθη, δεν εντοπίζεται αντίστοιχη μελέτη στη διεθνή βιβλιογραφία που να έχει εξετάσει την αλληλεπίδραση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην επιχειρησιακή απόδοση. Η διερεύνηση της παραπάνω σχέσης συμβάλλει στη βιβλιογραφία και στην έρευνα καθώς συνδυάζει την Ενδεχομενική θεωρία (Contingency theory) μέσω της προσέγγισης της Ενδεχομενικότητας (Contingency approach) και της προσέγγισης της Αλληλεπίδρασης (Interaction approach) (Drazin and Van de Ven, 1985), το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (IS Success model) των DeLone και McLean και το πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων (Dynamic Capabilities framework). Συνεπώς, η σύνδεση του ταιριασμάτος ανάμεσα στην οργανωσιακή δομή και στους ενδεχομενικούς παράγοντες σύμφωνα με την Ενδεχομενική θεωρία, της συνέργειας των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων, ως συμπληρωματικών παραγόντων βάσει του πλαισίου των Δυναμικών Ικανοτήτων, και του Μοντέλου Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων καθίσταται ικανή να αποτελέσει το εφαλτήριο για έρευνα σε άλλα γνωστικά πεδία δημιουργώντας επιπρόσθετη γνώση σε θεωρητικό και σε ερευνητικό επίπεδο. Άλλωστε, ο συνδυασμός των θεωριών και μεθόδων από διαφορετικά πεδία στην έρευνα στη Λογιστική παρουσιάζει ενδιαφέρον για την επιστημονική κοινότητα, δημιουργεί νέες ερευνητικές ευκαιρίες και δυνατότητες (Modell et al., 2017) και αποτελεί μία καινοτόμα ερευνητική συνεισφορά (Whetten, 1989, as cited in Nielsen, 2010).

Η Πληροφοριακή Τεχνολογία και τα Λογιστικά Συστήματα αποτελούν στοιχεία ιδιαίτερης σημασίας για την έρευνα στη Λογιστική (Do Céu F. Gaspar Alves, 2010). Παρόλα αυτά, η σχέση της Λογιστικής και της Πληροφοριακής Τεχνολογίας παραμένει σε μεγάλο βαθμό ανεξερεύνητη τόσο σε θεωρητικό όσο και σε εμπειρικό επίπεδο (Granlund, 2011). Έτσι, ο συνδυασμός της βιβλιογραφίας των Πληροφοριακών Συστημάτων και της Λογιστικής αποτελεί μία σημαντική συμβολή στην έρευνα στη Διοικητική Λογιστική (Arnold and Sutton, 2001; Zawawi and Hoque, 2010), και ιδιαίτερα στον ξενοδοχειακό κλάδο (Park and Jang, 2014). Ακόμη, η διερεύνηση της σχέσης της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της απόδοσης των επιχειρήσεων συνεισφέρει στην εμπειρική έρευνα, καθώς τα υφιστάμενα αποτελέσματα είναι περιορισμένα και αμφίβολα (Nuhu et al., 2016). Επίσης, ο συνδυασμός των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων που σχετίζεται με τον τρόπο που οι ικανότητες των επιχειρήσεων αναπτύσσονται, εξελίσσονται και επιδρούν στην απόδοση των επιχειρήσεων δεν έχει μελετηθεί (Kihn, 2010). Συνεπώς, η διερεύνηση της επίδρασης της συνέργειας των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και των πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων στην επιχειρησιακή απόδοση απαντά στο προαναφερθέν ερευνητικό κενό.

Αναφορικά με τη σχέση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και των Κοστολογικών Συστημάτων, οι προηγούμενες έρευνες εξέτασαν την αλληλεπίδραση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, σε όρους ολοκλήρωσης (IT integration) (Maiga et al., 2014), ποιότητας (IT quality) (Krumwiede and Charles, 2014) και πολυπλοκότητας (IT sophistication) (Cagwin and Bouwman, 2002), και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στην απόδοση των επιχειρήσεων χωρίς να λαμβάνεται υπόψιν η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων. Κατά συνέπεια, η παρούσα διατριβή αναδεικνύει μία σημαντική πτυχή της Πληροφοριακής Τεχνολογίας στη σχέση της με τα Κοστολογικά Συστήματα, η οποία δεν έχει επισημανθεί στη βιβλιογραφία και δεν έχει εξεταστεί στην εμπειρική έρευνα. Τέλος, η τριπλή αλληλεπίδραση των προαναφερθέντων παραγόντων στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αποτελεί μία σημαντική ερευνητική συνεισφορά καθώς, όπως αναφέρουν οι Patiar και Mia (2015), ο συνδυασμός τριών διαφορετικών ανεξάρτητων μεταβλητών και η αλληλεπίδρασή τους σε μία εξαρτημένη μεταβλητή δεν έχει εξεταστεί στον ξενοδοχειακό κλάδο.

Τα ευρήματα που θα προκύψουν μέσω της επίτευξης των ερευνητικών στόχων μπορούν να συμβάλλουν ουσιαστικά και σε πρακτικό επίπεδο, αποτελώντας ένα χρήσιμο εργαλείο για τους επαγγελματίες του κλάδου και τις επιχειρήσεις. Μέσα στο δυναμικό και ανταγωνιστικό περιβάλλον του Ελληνικού ξενοδοχειακού κλάδου, είναι σημαντικό τα διοικητικά στελέχη να κατανοήσουν και να αναπτύξουν κατάλληλα τις πρακτικές και τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής και Κοστολόγησης, να τροποποιήσουν τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα των επιχειρήσεών τους ώστε να ικανοποιήσουν τις ανάγκες των χρηστών, και να αξιοποιήσουν τη συνέργειά τους με απώτερο σκοπό την επίτευξη της βέλτιστης επιχειρησιακής απόδοσης.

1.5 Δομή της Διατριβής

Η παρούσα διατριβή περιλαμβάνει δέκα κεφάλαια και η διάρθρωσή της έχει ως εξής:

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μία γενική εισαγωγή της διατριβής. Επίσης, αναλύεται ο σκοπός της διατριβής και η υποκίνηση για την εκπόνησή της. Εν συνεχεία, καθορίζονται οι ερευνητικοί στόχοι και περιγράφεται η συνεισφορά της διατριβής. Τέλος, παρουσιάζεται η διάρθρωση των κεφαλαίων της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφεται και αναλύεται η εξέλιξη και η χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής μέσα από βασικές θεωρίες και εμπειρικές έρευνες που κυριαρχούν στη διεθνή βιβλιογραφία. Σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να προσδιοριστεί το θεωρητικό υπόβαθρο για την αξιολόγηση της χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, των παραγόντων που επηρεάζουν την υιοθέτησή τους, των αιτιών για την απόρριψή τους, και του τρόπου με τον οποίο επιδρούν στην επιχειρησιακή απόδοση.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφεται και αναλύεται η εξέλιξη και η υιοθέτηση των Κοστολογικών Συστημάτων, δίνοντας έμφαση στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και στην κοστολογική πληροφορία. Σκοπός του κεφαλαίου είναι να παρουσιαστούν τα κύρια χαρακτηριστικά των Κοστολογικών Συστημάτων, η αποτελεσματικότητα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων αλλά και η χρησιμότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τις επιχειρήσεις.

Στο τέταρτο κεφάλαιο περιγράφεται και αναλύεται η σημασία της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και η ανάγκη για αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους. Σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να προσδιοριστεί το πλαίσιο αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων για τις επιχειρήσεις.

Στο πέμπτο κεφάλαιο περιγράφονται και αναλύονται τα τρία βασικά ερευνητικά αντικείμενα της εργασίας στα πλαίσια του ξενοδοχειακού κλάδου μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας. Σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να προσδιοριστεί η εφαρμογή και η σημασία των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, των Κοστολογικών Συστημάτων και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, υπό το πρίσμα των χαρακτηριστικών και των ιδιαιτεροτήτων του κλάδου.

Στο έκτο κεφάλαιο αναπτύσσονται τα ερευνητικά ερωτήματα και οι ερευνητικές υποθέσεις σε τέσσερις ενότητες, μέσω της ανάλυσης της βιβλιογραφίας και των συναφών εμπειρικών ερευνών. Στην πρώτη ενότητα, παρουσιάζονται τα ερευνητικά ερωτήματα και οι ερευνητικές υποθέσεις αναφορικά με τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Στη δεύτερη ενότητα, αναπτύσσονται τα ερευνητικά ερωτήματα και οι ερευνητικές υποθέσεις σχετικά με την Κοστολόγηση και τα Κοστολογικά Συστήματα. Στην τρίτη ενότητα, διατυπώνονται οι ερευνητικές υποθέσεις αναφορικά με την αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Τέλος, στην τέταρτη ενότητα, αναπτύσσονται οι ερευνητικές υποθέσεις αναφορικά με την επίδραση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της συνέργειάς τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία έρευνας και το ερευνητικό σχέδιο που υιοθετήθηκαν, αλλά και οι μέθοδοι και οι διαδικασίες που εφαρμόστηκαν ώστε να συγκεντρωθούν τα ερευνητικά δεδομένα για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων.

Στο όγδοο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο έλεγχος των δεδομένων και των μεταβλητών που θα χρησιμοποιηθούν στην περαιτέρω στατιστική ανάλυση. Αρχικά, διενεργούνται οι έλεγχοι για την ύπαρξη ελλিপών και ακραίων τιμών, ακολουθούν οι έλεγχοι των

προϋποθέσεων της πολυμεταβλητής ανάλυσης και, εν συνεχεία, πραγματοποιούνται οι έλεγχοι της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας των μεταβλητών.

Στο ένατο κεφάλαιο παρουσιάζεται η στατιστική ανάλυση των δεδομένων και τα αποτελέσματα της έρευνας. Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής και διενεργείται ο έλεγχος των ερευνητικών υποθέσεων βάσει των αποτελεσμάτων των στατιστικών ελέγχων X^2 και $T - Test$, της ανάλυσης συσχέτισης και της ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης.

Στο δέκατο κεφάλαιο συνοψίζονται τα κύρια ευρήματα της έρευνας που διεξήχθη. Αρχικά, γίνεται υπενθύμιση των ερευνητικών στόχων της εργασίας ενώ παράλληλα περιγράφονται συνοπτικά η ερευνητική μεθοδολογία που ακολουθήθηκε και οι στατιστικές τεχνικές που εφαρμόστηκαν. Εν συνεχεία, παρουσιάζονται και σχολιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας που προέκυψαν από τη στατιστική ανάλυση των δεδομένων. Τέλος, περιγράφονται οι περιορισμοί της έρευνας, διατυπώνονται οι προτάσεις για περαιτέρω εμπειρική μελέτη και αναλύεται η πρακτική εφαρμογή των αποτελεσμάτων της έρευνας.

2. ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

2.1 Η Επιστήμη της Λογιστικής

Σύμφωνα με τους Δημητρά και Μπάλλα (2010, σ. 25-26), η Λογιστική αποτελεί την *«επιστήμη της καταγραφής, συγκέντρωσης και ανάλυσης δεδομένων που αφορούν τη δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων, με στόχο την πλήρη και αντικειμενική παρουσίαση της κατάστασης της οικονομικής μονάδας και τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων»*. Η American Accounting Association ορίζει τη Λογιστική ως τη *«διαδικασία της αναγνώρισης, της μέτρησης και της επικοινωνήσεως της οικονομικής πληροφορίας ώστε να επιτραπούν πληροφορημένες κρίσεις και αποφάσεις από τους χρήστες της πληροφορίας»* (AAA, 1966, p.1). Η αποστολή της Λογιστικής αφορά την παροχή των οικονομικών πληροφοριών στην οντότητα μέσω της συλλογής, της ομαδοποίησης και της καταχώρισης των οικονομικών δεδομένων (Βενιέρης και άλλοι, 2005).

Διάφοροι κλάδοι της Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί ώστε να καλύψουν την απαιτούμενη πληροφόρηση των επιχειρήσεων, όπως η Χρηματοοικονομική Λογιστική, η Διοικητική Λογιστική, η Ελεγκτική, η Φορολογική Λογιστική και άλλοι (Δημητράς και Μπάλλας, 2010). Η κύρια διάκριση της Λογιστικής γίνεται ανάμεσα στη Χρηματοοικονομική Λογιστική και στη Διοικητική Λογιστική (Βενιέρης και άλλοι, 2005), βάσει του προσανατολισμού της. Έτσι, η Χρηματοοικονομική Λογιστική απευθύνεται στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης ενώ η Διοικητική Λογιστική εξασφαλίζει την παροχή πληροφοριών στις διάφορες βαθμίδες της διοίκησης (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017).

2.2 Διοικητική Λογιστική

Ο όρος της Διοικητικής Λογιστικής (Management Accounting) άρχισε να αναπτύσσεται μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο για να περιγράψει την παροχή πληροφορίας στη διοίκηση με σκοπό τόσο το σχεδιασμό, τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο (Edwards and Newel, 1991) όσο και τη χρήση και την παρακίνηση των χρηστών της ώστε να επιτύχουν τους στόχους της επιχείρησης (Horngren, 1995). Η Διοικητική

Λογιστική ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση σε σχέση με την ανάλυση του κόστους λειτουργίας, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση (Βενιέρης και άλλοι, 2005). Σύμφωνα με τους Horngren και Sundem (1990, p.4), η Διοικητική Λογιστική ορίζεται ως η «*διαδικασία της αναγνώρισης, της μέτρησης, της συλλογής, της ανάλυσης, της προετοιμασίας, της ερμηνείας και της επικοινωνίας της πληροφορίας που βοηθάει τα στελέχη να επιτύχουν τους επιχειρησιακούς στόχους*».

Η πληροφορία της Διοικητικής Λογιστικής αποτελεί μία βασική πηγή πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο (Martinez Ramos, 2004), επιτρέποντας στα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να αναλύουν την υπάρχουσα κατάσταση, να αναγνωρίζουν τα επόμενα βήματα που απαιτούνται ώστε να ικανοποιούν τους στόχους τους, να σχεδιάζουν ένα πλάνο και να παρακολουθούν την εφαρμογή του (Mendoza and Bescos, 2001). Επιπλέον, σχετίζεται με την αξιολόγηση των παλαιότερων αποφάσεων και την προσπάθεια βελτίωσης των μελλοντικών (Lambert, 2006). Τέλος, έχει ως σκοπό να βελτιώσει την αξία της επιχείρησης μέσω της αποτελεσματικής και αποδοτικής χρήσης των πόρων της (Sprinkle and Williamson, 2006). Συνεπώς, η πληροφορία που αντλείται από την εφαρμογή της Διοικητικής Λογιστικής αποσκοπεί στην υποστήριξη της διοίκησης και στην υλοποίηση α) του σχεδιασμού της επιχειρησιακής στρατηγικής, της τακτικής και των λειτουργιών, β) του ελέγχου των δραστηριοτήτων, γ) της βελτιστοποίησης της χρήσης των επιχειρησιακών πόρων, δ) της μέτρησης και της αξιολόγησης της απόδοσης, ε) της μείωσης της υποκειμενικότητας στη λήψη αποφάσεων και στ) της βελτίωσης της εσωτερικής και εξωτερικής επικοινωνίας (Kamal Abd Rahman et al., 2003, p.3).

2.3 Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου

Η πρώτη αναφορά στη διεθνή βιβλιογραφία σχετικά με το Διοικητικό Έλεγχο τελείται από τον Anthony (1965). Τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου (Management Control Systems) εξελίχθηκαν στο πέρασμα του χρόνου, αποτελώντας «*ένα σύνολο από τυπικές και άτυπες εισροές, διαδικασίες και ελέγχους εκροών που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για να επιτευχθούν οι επιχειρησιακοί στόχοι*» (Chenhall and Moers, 2015, p.1). Η εξέλιξή τους συνέβαλε στην ανταγωνιστικότητα των σύγχρονων επιχειρήσεων, καθώς εκτός της παροχής μιας χρηματοοικονομικά μετρήσιμης πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων, καλύπτουν πλέον ένα ευρύ φάσμα πληροφορίας που περιλαμβάνει

εξωτερική πληροφορία που σχετίζεται με την αγορά, τους πελάτες και τους ανταγωνιστές, μη χρηματοοικονομική πληροφορία σχετικά με την παραγωγική διαδικασία, μηχανισμούς αποφάσεων και άτυπους, ατομικούς και κοινωνικούς ελέγχους (Chenhall, 2003).

Ο αριθμός και το είδος των ελέγχων που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις καθιστά απαραίτητη την ταξινόμησή τους (Auzair and Langfield-Smith, 2005). Στις μελέτες των Langfield-Smith (1997), Auzair και Langfield-Smith (2005) και Tsamenyi et al. (2011) καταγράφονται οι πιο σημαντικές διακρίσεις των χαρακτηριστικών των ελέγχων βάσει της βιβλιογραφικής τους επισκόπησης. Έτσι, οι έλεγχοι μπορούν να διακριθούν ως εξής: δράσεων και αποτελεσμάτων, τυπικοί και άτυποι, αυστηροί και χαλαροί, περιορισμένοι και ελαστικοί, απρόσωποι και διαπροσωπικοί, χρηματοοικονομικοί και μη χρηματοοικονομικοί έλεγχοι, διοικητικοί και κοινωνικοί. Επιπροσθέτως, ο Chenhall (2003) προτείνει τη διάκριση των ελέγχων σε μηχανιστικούς και οργανικούς. Οι μηχανιστικοί έλεγχοι βασίζονται σε τυπικούς κανόνες και σε τυποποιημένες επιχειρησιακές διαδικασίες, ενώ οι οργανικοί έλεγχοι είναι πιο ελαστικοί, περιλαμβάνουν λιγότερους κανόνες και τυποποιημένες διαδικασίες αλλά και περισσότερα δεδομένα. Τέλος, η κατηγοριοποίηση των ελέγχων σε διαγνωστικούς και διαδραστικούς (Simons, 1994) χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλο βαθμό από τους ερευνητές, ώστε να αξιολογηθεί η χρήση των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου. Η διαγνωστική χρήση των πρακτικών πραγματοποιείται με σκοπό τον έλεγχο των αποτελεσμάτων και τη διόρθωση πιθανών αποκλίσεων από τα πρότυπα. Αντιθέτως, η διαδραστική χρήση υποστηρίζει τη στρατηγική καινοτομία μέσω του διαλόγου και της διαμάχης σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης (Chenhall and Moers, 2015).

Τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου αποτελούν έναν ευρύ όρο που ενσωματώνει τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα και άλλους ελέγχους, συμπεριλαμβάνοντας διάφορες καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing - ABC) και τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης (non - financial performance evaluation) (Chenhall, 2003). Εφόσον όμως τα συστήματα δεν χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο της συμπεριφοράς και τις αποφάσεις των εργαζομένων σε σχέση με τους στόχους και τις στρατηγικές της επιχείρησης αλλά εφαρμόζονται μόνο για τη λήψη αποφάσεων, δεν αποτελούν

Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου αλλά ορίζονται ως Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα (Malmi and Brown, 2008).

2.4 Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα

Τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα (Management Accounting Systems) αποτελούν ένα είδος οργανωσιακών πληροφοριακών συστημάτων που παρέχουν τη δυνατότητα στα διοικητικά στελέχη να έχουν πρόσβαση στην απαιτούμενη πληροφορία ώστε να βελτιστοποιήσουν τη λήψη αποφάσεων και να επιτυγχάνουν τους στόχους της εργασίας τους όπως και τους επιχειρησιακούς στόχους, αυξάνοντας έτσι την απόδοσή τους (Agbejule, 2005; Ghasemi et al., 2016; Chung and Su, 2012). Σύμφωνα με την Chia (1995), τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα είναι ένας επιχειρησιακός ελεγκτικός μηχανισμός που διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων, μέσω της συλλογής, της ταξινόμησης, της συγκέντρωσης, της ανάλυσης και της αναφοράς της πληροφορίας (Swieringa and Weick, 1987). Επίσης, βοηθούν τα διοικητικά στελέχη να κατανοήσουν τη σχέση εισροών και εκροών, να μειώσουν την αβεβαιότητα αλλά και να διευκολύνουν το συντονισμό των τμημάτων, περιορίζοντας το κενό της πληροφόρησης αλλά και αντιμετωπίζοντας πιθανούς αντικρουόμενους στόχους (Bouwens and Abernethy, 2000).

Η διεθνής βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής δίνει μεγάλη έμφαση στο σχεδιασμό των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων και στην ποιότητα της πληροφορίας τους. Καθώς τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα παρέχουν χρήσιμη πληροφορία για τις επιχειρήσεις, η ποιότητά της αποτελεί ένα σημαντικό μέτρο απόδοσης της λογιστικής λειτουργίας (Ghasemi et al., 2016). Μεγάλος αριθμός ερευνών έχει βασιστεί στη μελέτη των Chenhall και Morris (1986), οι οποίοι διακρίνουν τα εξής χαρακτηριστικά πληροφορίας των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων: α) το σκοπό της πληροφορίας, β) την αμεσότητα της πληροφορίας, γ) τη συγκέντρωση της πληροφορίας και δ) την ενοποίηση της πληροφορίας.

Ο σκοπός της πληροφορίας χαρακτηρίζεται από την εστίαση, την ποσοτικοποίηση και το χρονικό ορίζοντά της (Chenhall and Morris, 1986). Έτσι η πληροφορία των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων μπορεί να διακριθεί σε ευρέως (broad scope) και περιορισμένου πεδίου (narrow scope) (Chung and Su, 2012). Η ευρέως πεδίου

πληροφορία περιλαμβάνει οικονομικά και μη οικονομικά στοιχεία που αφορούν το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, μη χρηματοοικονομική μέτρηση των στοιχείων αυτών, όπως επίσης και εκτιμήσεις αναφορικά με την πιθανότητα μελλοντικών συμβάντων. Αντιθέτως, η περιορισμένου πεδίου πληροφορία εστιάζει σε γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μέσα στην επιχείρηση, ποσοτικοποιείται σε χρηματοοικονομικούς όρους και σχετίζεται με ιστορικά στοιχεία και δεδομένα (Chenhall and Morris, 1986).

Η αμεσότητα της πληροφορίας αφορά την παροχή πληροφορίας όταν αυτή ζητηθεί και τη συχνότητα της αναφοράς της μετά από τη συστηματική συλλογή της (Chenhall and Morris, 1986). Ένα Διοικητικό Λογιστικό Σύστημα θεωρείται πιο χρήσιμο όταν μπορεί να παρέχει αναφορές με μεγάλη συχνότητα σχετικά με τα πιο πρόσφατα γεγονότα και γρήγορη ανατροφοδότηση σχετικά με τη λήψη των αποφάσεων (Tsui, 2001).

Τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα δύνανται να παρέχουν συγκεντρωτική πληροφορία που ποικίλει από ένα σύνολο από πρωτογενή και μη επεξεργασμένα δεδομένα μέχρι ένα σύνολο από συγκεντρωτική πληροφορία που αφορά τομείς ενδιαφέροντος ή χρονικές περιόδους (Chenhall and Morris, 1986). Η συγκέντρωση της πληροφορίας μειώνει την πιθανότητα υπερβολικής πληροφόρησης και το χρόνο αξιολόγησης, ενώ παράλληλα βελτιστοποιεί τις αποφάσεις (Chia, 1995).

Τέλος, η ενοποίηση αναφέρεται στην ανάγκη για πληροφορία που αντιπροσωπεύει το αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης ποικίλων λειτουργιών της επιχείρησης αλλά και τη διατύπωση των στόχων (Gul, 1991). Έτσι, η ενοποιημένη πληροφορία καθίσταται χρήσιμη στο συντονισμό των διαφόρων λειτουργικών αποφάσεων (Chenhall and Morris, 1986).

Η ταξινόμηση των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων εδράζεται στα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά της πληροφορίας. Στη μελέτη του Gul (1991) πραγματοποιείται μία πρώτη κατηγοριοποίηση των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων βάσει της πολυπλοκότητάς τους. Έτσι, υιοθετείται ένας συνεχής άξονας βασισμένος στα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, όπου στην αρχή του τοποθετούνται τα παραδοσιακά Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα ενώ στο τέλος του κατατάσσονται τα εξελιγμένα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα. Η πολυπλοκότητά τους βασίζεται στο εύρος του φάσματος και στη ποσότητα των χαρακτηριστικών της πληροφορίας (Chia,

1995). Επίσης, τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα κατηγοριοποιούνται σε στοιχειώδη (rudimentary) στα οποία η λογιστική πληροφορία δεν είναι λεπτομερής και χρησιμοποιείται σπάνια, σε ευρέως πεδίου (broad scope) που σχετίζονται με τη συχνή χρήση λεπτομερούς μη χρηματοοικονομικής πληροφορίας σε επίπεδο προϋπολογισμού και επιχειρησιακών αναφορών, και σε παραδοσιακά (traditional) που σχετίζονται με τη συχνή χρήση λεπτομερούς χρηματοοικονομικής πληροφορίας βασισμένης σε κοστολογικές αναφορές και σε αναφορές προϋπολογισμού (Gerdin, 2005).

2.5 Η Σχέση της Διοικητικής Λογιστικής, των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων και των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου

Σύμφωνα με τον Chenhall (2003), η Διοικητική Λογιστική (Management Accounting), τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα (Management Accounting Systems) και τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου (Management Control Systems) αποτελούν όρους που έχουν σχεδόν το ίδιο περιεχόμενο και που συχνά χρησιμοποιούνται ως ταυτόσημοι. Η Διοικητική Λογιστική αναφέρεται σε ένα σύνολο πρακτικών ενώ τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα αφορούν τη συστηματική χρήση των πρακτικών με σκοπό την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων.

Τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου περιλαμβάνουν τις τεχνικές και τους μηχανισμούς που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις ώστε να επιτύχουν τους στόχους και τις στρατηγικές τους (Malmi and Brown, 2008). Συγχρόνως, ενσωματώνουν, παρακινούν και βοηθούν στη λήψη αποφάσεων, στην επικοινωνία των στόχων και στην ανατροφοδότηση της πληροφορίας (Cunningham, 1992). Τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα απαρτίζουν ένα μέρος των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου μιας επιχείρησης (Frezatti et al., 2011; Cunningham, 1992). Αποτελούν ένα είδος μηχανισμού ελέγχου του βαθμού στον οποίο οι διάφορες δραστηριότητες που εκτελούνται συμβαδίζουν με τους στόχους της επιχείρησης (Frezatti et al., 2011), ενώ παράλληλα βασίζονται κυρίως στη μέτρηση των προσδοκιών και των εκροών (Cunningham, 1992). Τέλος, η Διοικητική Λογιστική, ως υποσύστημα των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου, συνιστά ένα σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων, το σχεδιασμό, την αξιολόγηση της απόδοσης και τον έλεγχο (Ussman and Alves, 2006).

Σύμφωνα με τον Chenhall (2003), ο όρος της Διοικητικής Λογιστικής αναφέρεται κυρίως σε πρακτικές που αφορούν τον προϋπολογισμό της επιχείρησης και την κοστολόγηση του προϊόντος. Παρόλα αυτά, σε μια πιο ευρεία έννοια, η Διοικητική Λογιστική αναφέρεται σε πρακτικές κοστολόγησης, αξιολόγησης της απόδοσης και άλλων λειτουργιών, οι οποίες έχουν ως σκοπό να προσφέρουν την πληροφορία που θα βοηθήσει τα διοικητικά στελέχη στη λήψη των αποφάσεων και στον έλεγχο των αποτελεσμάτων της οντότητας (Reginato and Guerreiro, 2013). Η παρούσα διατριβή εστιάζει στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, οι οποίες αποτελούν το μικρότερο μέρος της προαναφερθείσας σχέσης.

2.6 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής απαρτίζουν ένα σημαντικό μέρος των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου (Angelakis et al., 2009) και αναφέρονται σε ένα σύνολο πρακτικών μέσα στο ευρύτερο πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής (Nimtrakoon and Tayles, 2010). Αποτελούν οργανωσιακά πληροφοριακά συστήματα που χρησιμοποιούνται για το σχεδιασμό, τον έλεγχο και τη μέτρηση της απόδοσης (Li, 2009) ενώ ταυτόχρονα παρέχουν την απαραίτητη πληροφορία για την επιχείρηση ώστε να αποκτήσει προστιθέμενη αξία (Langfield-Smith, 2009).

Σε ένα παγκόσμιο και ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον, η οικονομική απόδοση και η βιωσιμότητα της επιχείρησης εξαρτάται από την ικανότητα των μάνατζερ να εντοπίζουν, να αναλύουν και να αντιδρούν κατάλληλα στις πιέσεις που ασκούνται. Οι αποτελεσματικές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής μπορούν να βοηθήσουν τους μάνατζερ να ενεργούν ανάλογα, ώστε να αντιμετωπίσουν αυτές τις δυνάμεις (Pollanen and Abdel-Maksoud, 2010). Επιπλέον, μπορούν να δημιουργήσουν ένα συγκριτικό πλεονέκτημα για τις επιχειρήσεις καθώς παρέχουν ακριβή και άμεση πληροφορία αναφορικά με τις δραστηριότητες, υποστηρίζοντας τη λήψη αποφάσεων, αλλά και πληροφορία σχετικά με την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των καθηκόντων των μάνατζερ, διασφαλίζοντας ότι οι ενέργειές τους συμβαδίζουν με τον επιχειρησιακό σχεδιασμό (Martinez Ramos, 2004).

2.6.1 Η Εξέλιξη των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Σύμφωνα με τους Johnson και Kaplan (1987), η σύγχρονη Διοικητική Λογιστική έχει τις ρίζες της στις αρχές του 19^{ου} αιώνα. Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής προέκυψαν ως φαινόμενα που καθορίστηκαν σε μεγάλο βαθμό από τις συνθήκες που επικράτησαν σε συγκεκριμένες περιόδους και ορισμένους τόπους (Baxter and Chua, 2003). Η Βιομηχανική Επανάσταση δημιούργησε την ανάγκη για κοστολογική πληροφορία ώστε να καθοριστεί το κόστος της μετατροπής των πρώτων υλών σε τελικά προϊόντα. Όμως, η ανάπτυξη των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων ήρθε στα μέσα του 19^{ου} αιώνα με τη δημιουργία δεικτών απόδοσης όπως ο δείκτης καθαρού κέρδους και ο δείκτης της Κυκλοφοριακής Ταχύτητας Αποθεμάτων. Στα τέλη του αιώνα, το Επιστημονικό Κίνημα, έχοντας εστιάσει στη βελτιστοποίηση της αποδοτικότητας των εσωτερικών διαδικασιών, συνετέλεσε στην ανάπτυξη ενός τυπικού κοστολογικού συστήματος και εν συνεχεία, στη δημιουργία πιο αναπτυγμένων συστημάτων όπως η πρότυπη κοστολόγηση (Drury, 2013).

Οι πιο σημαντικές καινοτομίες στα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα για εκείνη την περίοδο έλαβαν χώρα στις αρχές του 20^{ου} αιώνα. Η ίδρυση της επιχείρησης DuPont το 1903 αποτέλεσε μία πρωτότυπη μορφή επιχείρησης για τα δεδομένα της εποχής, καθώς προήλθε από την ένωση οικογενειακών και ατομικών επιχειρήσεων. Έτσι, για την αντιμετώπιση του συντονισμού των διαφόρων τμημάτων προέκυψε η ανάγκη για μία σημαντική καινοτομία της Διοικητικής Λογιστικής με σκοπό την αξιολόγηση της απόδοσης του κεφαλαίου, το δείκτη Απόδοσης Επένδυσης (ROI - Return On Investment) (Drury, 2013). Επίσης, την ίδια περίοδο αναπτύχθηκε ο ελαστικός προϋπολογισμός (Shotter, 1999). Τέλος, ο δείκτης Υπολειμματικού Εισοδήματος (Residual Income - RI), ως επέκταση του δείκτη ROI, διαμορφώθηκε κατά τη διάρκεια του Β' Παγκοσμίου Πολέμου για να αντιμετωπίσει τις λανθασμένες αντιλήψεις των μάνατζερ σχετικά με την αποδοτικότητα των επενδύσεων (Kaplan, 1984).

Στην εργασία των Johnson και Kaplan (1987) με τίτλο "Relevance Lost", επισημαίνεται το γεγονός ότι από το 1925 και για τα επόμενα 60 χρόνια δεν σημειώθηκε σημαντική πρόοδος στην ανάπτυξη καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, παρά την αναγκαιότητα για επακριβέστερη κοστολόγηση των προϊόντων και αποτελεσματικότερες διαδικασίες ελέγχου. Αποτέλεσμα ήταν, μέχρι τα μέσα της

δεκαετίας του 1980, οι υπάρχουσες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής να παρέχουν διαστρεβλωμένα κοστολογικά δεδομένα, βραχυπρόθεσμα μέτρα απόδοσης και υπερβολική συγκέντρωση δεδομένων που δεν αντικατόπτριζαν ορθά την οικονομική θέση της επιχείρησης. Ακολούθως, οι πρακτικές αυτές θεωρήθηκαν παρωχημένες και μη σχετικές με το διαρκώς μεταβαλλόμενο επιχειρησιακό περιβάλλον.

Η σκληρή κριτική των Johnson και Kaplan (1987) είχε ως συνέπεια να στραφεί το ενδιαφέρον πολλών ερευνητών στη Διοικητική Λογιστική (Ylä-Kujala et al., 2017). Έκτοτε, αναπτύχθηκαν πολλές καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής ώστε να καλυφθούν οι αδυναμίες των παραδοσιακών μεθόδων αλλά και να ικανοποιηθούν οι ανάγκες των μάνατζερ σε ένα έντονα ανταγωνιστικό επιχειρησιακό περιβάλλον (Nuhu et al., 2016). Έτσι, πρακτικές όπως οι τεχνικές βάσει δραστηριοτήτων [Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing - ABC), ο Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Budgeting - ABB) και η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Management - ABM)], η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική (Strategic Management Accounting - SMA), η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Balanced Scorecard - BSC) (Abdel Kader and Luther, 2006a; Bjoornenak and Olson, 1999), η Συγκριτική Αξιολόγηση (Benchmarking) (Chenhall and Langfield, 1999) και η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία (Economic Value Added - EVA) (Abdel-Maksoud et al., 2016) αναπτύχθηκαν και πλέον αποτελούν τις πιο σημαντικές καινοτομίες στον κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής.

Το 1998, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) ανέπτυξε ένα πλαίσιο εννοιών υπό τον τίτλο “Management accounting concepts: International Management Accounting Practice Statement”, στο οποίο παρουσιάζεται η εξέλιξη της Διοικητικής Λογιστικής χρονολογικά. Όπως αναφέρουν οι Abdel-Kader και Luther (2006b), ενώ γίνεται αναφορά σε έννοιες και όχι πρακτικές, η Διοικητική Λογιστική περιγράφεται ως ένα πεδίο δραστηριοτήτων που εντοπίζεται μέσα σε μία επιχείρηση. Παράλληλα, ο σκοπός της, ο ρόλος της και η υιοθέτησή της διαφοροποιούνται ανάμεσα στις επιχειρήσεις, στις κουλτούρες και στις χώρες. Σύμφωνα με την IFAC (1998), η εξέλιξη της Διοικητικής Λογιστικής ταξινομείται στα εξής τέσσερα στάδια:

- 1^ο στάδιο (έως το 1950): καθορισμός του κόστους και χρηματοοικονομικός έλεγχος
- 2^ο στάδιο (μέχρι το 1965): παροχή πληροφορίας για διοικητικό σχεδιασμό και έλεγχο
- 3^ο στάδιο (μέχρι το 1985): μείωση της σπατάλης των πόρων στην επιχειρησιακή διαδικασία
- 4^ο στάδιο (μέχρι το 1995): δημιουργία αξίας μέσω της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων.

Το 1^ο στάδιο εστιάζει στον καθορισμό τους κόστους και στο χρηματοοικονομικό έλεγχο. Η έμφαση στον καθορισμό του κόστους βοήθησε στον έλεγχο της χρηματοοικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων. Στις δεκαετίες του 1950 και του 1960, η Διοικητική Λογιστική εστίασε στην παροχή πληροφορίας με σκοπό το σχεδιασμό και τον έλεγχο αποτελώντας το 2^ο στάδιο της εξέλιξής της. Έτσι, επικεντρώθηκε στη διοικητική διαδικασία μέσω του ρόλου και της υποστήριξης του προσωπικού με τη χρήση τεχνικών όπως η ανάλυση αποφάσεων και η λογιστική ευθύνης. Η οικονομική ανάπτυξη, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός στις αρχές της δεκαετίας του 1980 και η ταχεία τεχνολογική πρόοδος οδήγησαν στη βελτίωση της ποιότητας και στη μείωση του κόστους. Το 3^ο στάδιο επήλθε με την εμφάνιση νέων διοικητικών και παραγωγικών τεχνολογιών που επέτρεψαν τον έλεγχο του κόστους μέσω της μείωσης της σπατάλης των πόρων, και την αύξηση των προβλεπόμενων εσόδων με πρακτικές όπως η Έγκαιρη Παραγωγή και Παράδοση (Just in Time - JIT) και η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing - ABC). Κατά τη δεκαετία του 1990, η ανάπτυξη του παγκόσμιου ιστού και η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου οδήγησαν σε περαιτέρω ένταση του παγκόσμιου ανταγωνισμού, προκαλώντας ένα νέο στάδιο εξέλιξης της Διοικητικής Λογιστικής. Στο 4^ο αυτό στάδιο, το ενδιαφέρον στράφηκε στη δημιουργία αξίας μέσω της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων αλλά και της παύσης των διαδικασιών που δεν προσθέτουν αξία με τη χρήση πρακτικών όπως η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας (Total Quality Management - TQM), η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Management - ABM) και η Συγκριτική Αξιολόγηση (Benchmarking) (Zainun Tuanmat and Smith, 2011).

Τα τέσσερα στάδια αυτά της Διοικητικής Λογιστικής δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους αλλά κάθε επόμενο στάδιο συμπεριλαμβάνει τις έννοιες κάθε προηγούμενου σταδίου, ενώ ταυτόχρονα ενσωματώνει νέες που προκύπτουν βάσει των εκάστοτε συνθηκών (Abdel Kader and Luther, 2008). Σύμφωνα με τους Abdel-Kader και Luther (2006b), η εξέλιξη από το 2^ο στάδιο στα επόμενα στάδια δεν συνεπάγεται την απώλεια της παροχής πληροφορίας, αλλά το μετασχηματισμό της στη μείωση της σπατάλης των πόρων τόσο σε χρηματοοικονομικό όσο και σε μη χρηματοοικονομικό επίπεδο (στάδιο 3) και στη δημιουργία αξίας μέσω της αξιοποίησης των πόρων (στάδιο 4). Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι η προαναφερθείσα ταξινόμηση έχει αποτελέσει σημαντικό πεδίο έρευνας στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής (Abdel-Kader and Luther, 2006b; Abdel-Kader and Luther, 2008; Sleihat, 2012; Al-Dhubaibi et al., 2014).

2.6.2 Η Κατηγοριοποίηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Η εξέλιξη των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής είναι απόρροια των αλλαγών στο επιχειρησιακό περιβάλλον, εξαιτίας της προόδου στην πληροφοριακή τεχνολογία, του ανταγωνισμού, της οικονομικής ανάπτυξης αλλά και της παγκοσμιοποίησης (Waweru et al., 2004; Zainun Tuanmat and Smith, 2011). Τα αυξημένα κόστη και τα μειωμένα περιθώρια κέρδους οδήγησαν τις επιχειρήσεις να υιοθετήσουν πιο ολοκληρωμένα Κοστολογικά Συστήματα αλλά και πιο εξελιγμένες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (Uyar and Kuzey, 2016a). Πλήθος ερευνητών έχουν επισημάνει την ανεπάρκεια των παραδοσιακών Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (Sulaiman et al., 2004), καθώς η πληροφορία που παρέχουν σε όρους αμεσότητας, ακρίβειας και λεπτομέρειας δεν καλύπτει τις απαιτήσεις της σύγχρονης διοίκησης μιας επιχείρησης. Η διαπίστωση αυτή δημιούργησε την ανάγκη για καινοτομία στη Διοικητική Λογιστική (Smith et al., 2008). Η ανάπτυξη των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και η υιοθέτησή τους από τις επιχειρήσεις τροποποίησαν τις διαδικασίες του σχεδιασμού, του ελέγχου και της λήψης αποφάσεων (Joshi et al., 2011), επιτρέποντας στα διοικητικά στελέχη να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του σύγχρονου περιβάλλοντος αλλά και να ανταπεξέρχονται στην αβεβαιότητα.

Η βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής κατηγοριοποιεί τις Πρακτικές σε παραδοσιακές (traditional) και σύγχρονες (contemporary) / προηγμένες (advanced) /

πολύπλοκες (sophisticated) / καινοτόμες (innovative). Οι όροι αυτοί έχουν χρησιμοποιηθεί ως ταυτόσημοι στις διεθνείς μελέτες (Kaplan, 1984; Ng et al., 2013; Baines and Langfield-Smith, 2003; Sulaiman et al., 2004; Guilding et al., 2000; Nuhu et al., 2016). Ως σύγχρονες πρακτικές μπορούν να θεωρηθούν αυτές που αναπτύχθηκαν μετά τα μέσα της δεκαετίας του 1980 (Chenhall and Langfield-Smith, 1998). Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής που έχουν στρατηγικό προσανατολισμό και παρέχουν χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία μπορούν να χαρακτηριστούν ως προηγμένες (Abdel-Maksoud et al., 2016). Επίσης, ο όρος της πολυπλοκότητας προτάθηκε από τους Chenhall και Morris (1986) και αναφέρεται κυρίως στην ικανότητα της πρακτικής *«να παρέχει ένα ευρύ πεδίο πληροφορίας σχετικής με το σχεδιασμό, τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων με σκοπό τη δημιουργία ή τη βελτίωση της αξίας»* (Abdel-Kader and Luther, 2008, p.5). Τέλος, ως καινοτομία στη Διοικητική Λογιστική ορίζεται κάθε ιδέα που μοιάζει καινούρια και έχει ως αποτέλεσμα την απόκριση (Chia and Koh, 2007).

Οι παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής έχουν χαρακτηριστεί ως ακατάλληλες ώστε να παρέχουν εκείνη την πληροφορία που απαιτείται σε ένα δυναμικό περιβάλλον και να ανταποκρίνονται στις σύγχρονες δραστηριότητες των επιχειρήσεων (Abdel-Maksoud, 2011). Αντιθέτως, οι καινοτόμες και σύγχρονες πρακτικές υπερκαλύπτουν τους περιορισμούς αυτούς (Nuhu et al., 2016), παρέχοντας σχετική, ακριβή και κατάλληλη πληροφορία (Johnson and Kaplan, 1987) και επιτρέποντας στους μάνατζερ να εστιάζουν στη διαφοροποίηση (Baines and Langfield-Smith, 2003). Επίσης, οι παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής επικεντρώνονται σε εσωτερικά θέματα της επιχείρησης και έχουν χρηματοοικονομικό προσανατολισμό, παρέχοντας τυπική, χρηματοοικονομική και ιστορική πληροφορία, ενώ οι σύγχρονες πρακτικές συνδυάζουν τη χρηματοοικονομική και τη μη χρηματοοικονομική πληροφορία, έχοντας στρατηγικό και μακροπρόθεσμο προσανατολισμό (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Nimtrakoon and Tayles, 2015). Οι Chenhall και Langfield-Smith (1999) επισημαίνουν το γεγονός ότι οι παραδοσιακές κοστολογικές μέθοδοι παρέχουν ασαφή κοστολογική πληροφορία με αποτέλεσμα τη λανθασμένη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, ενώ οι σύγχρονες μέθοδοι δίνουν τη δυνατότητα στα διοικητικά στελέχη να εντοπίσουν τις δεξαμενές κόστους, να μειώσουν τα κόστη και να απομονώσουν τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία. Παράλληλα, οι σύγχρονες πρακτικές προϋπολογισμού είναι λεπτομερείς και

ενσωματώνουν όλες τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες της επιχείρησης. Τέλος, τα σύγχρονα συστήματα αξιολόγησης απόδοσης είναι πολυδιάστατα και σχετίζονται τόσο με εσωτερικά όσο και με εξωτερικά ζητήματα της επιχείρησης (Nuhu et al., 2016).

Οι παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής περιλαμβάνουν κυρίως πρακτικές που αναπτύχθηκαν έως τη δεκαετία του 1980, ενώ ως σύγχρονες και καινοτόμες θεωρούνται οι πρακτικές που εφαρμόστηκαν από τη δεκαετία του 1990 και έπειτα (Sulaiman and Mitchell, 2005). Από τις πρώτες μελέτες που εφάρμοσαν αυτό το διαχωρισμό αποτελεί η έρευνα των Chenhall και Langfield-Smith (1998), η οποία συγκρότησε τη βάση για τους επόμενους ερευνητές. Οι συγκεκριμένοι ερευνητές χαρακτηρίζουν ως παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής τους προϋπολογισμούς για το σχεδιασμό και τον έλεγχο, τους δείκτες απόδοσης όπως ο δείκτης Απόδοσης Επένδυσης και τη μέθοδο ανάλυσης Κόστους-Όγκου-Κέρδους, ενώ ως σύγχρονες θεωρούν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, τη Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων, τη Συγκριτική Αξιολόγηση και την Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Στη βιβλιογραφική τους επισκόπηση, οι Zawawi και Hoque (2010) χρησιμοποιούν τον όρο των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής αναφερόμενοι σε νέες και σύγχρονες πρακτικές όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων, η Κοστολόγηση Βάσει Στόχου, η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας και η Χρονικά Καθοδηγούμενη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα (Time-Driven Activity Based Costing). Τέλος, οι Pavlatos και Paggios (2008) υποστηρίζουν ότι η πλήρης κοστολόγηση, η πρότυπη κοστολόγηση, οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί, η ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους και τα μέτρα απόδοσης της κερδοφορίας θεωρούνται παραδοσιακές πρακτικές, ενώ η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, η Κοστολόγηση Βάσει Στόχου, η Ανάλυση Αλυσίδας Αξίας (Value Chain Analysis) και η Συγκριτική Αξιολόγηση αποτελούν σύγχρονα εργαλεία της Διοικητικής Λογιστικής.

Στο Παράρτημα Α παρουσιάζεται η κατηγοριοποίηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε παραδοσιακές και σύγχρονες βάσει της βιβλιογραφικής έρευνας που διεξήχθη. Η σημαντικότερη διαφοροποίηση που παρατηρείται αφορά το Υπολειμματικό Εισόδημα καθώς ενώ αποτελεί μία παραδοσιακή πρακτική, καταγράφεται σε δύο μελέτες (Nimtrakoon and Tayles, 2015; Ngoc Phi Anh et al., 2011) ως μία σύγχρονη μέθοδος. Τέλος, οι Ngoc Phi Anh et al. (2011) χαρακτηρίζουν

την ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη ως παραδοσιακή μέθοδο, σε αντίθεση με την πλειονότητα των ερευνητών.

Πέραν της προαναφερθείσας διάκρισης, οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής μπορούν να κατηγοριοποιηθούν βάσει της λειτουργίας τους. Η διάκριση των πρακτικών σε Μακροπρόθεσμο Σχεδιασμό (Long Term Planning - LTP), Συστήματα Προϋπολογισμού (Budgeting Systems - BS), Κοστολόγηση Προϊόντος (Product Costing - PC), Αξιολόγηση Απόδοσης (Performance Evaluation - PE), Συστήματα Υποστήριξης Αποφάσεων (Decision Support Systems - DSS) υιοθετήθηκε από πολλές και σημαντικές μελέτες (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Angelakis et al., 2010; Ngoc Phi Anh et al., 2011). Ο Yalcin (2012) κατηγοριοποίησε τις πρακτικές σε Σχεδιασμού - Προϋπολογισμού (Planning - Budgeting), Κοστολόγησης (Costing), Υποστήριξης Αποφάσεων (Decision Support), Αξιολόγησης Απόδοσης (Performance Evaluation) και Στρατηγικής Ανάλυσης (Strategic Analysis). Τέλος, η κατηγοριοποίηση σε πρακτικές Κοστολόγησης (Costing), Προϋπολογισμού (Budgeting), Αξιολόγησης Απόδοσης (Performance Evaluation), Πληροφορίας για τη Λήψη Αποφάσεων (Information for Decision Making) και Στρατηγικής Ανάλυσης (Strategic Analysis) ακολουθήθηκε από τους Chand και Dahiya (2010), Abdel-Kader και Luther (2006a) και Pavlatos και Paggios (2008).

2.6.3 Εμπειρικές Έρευνες στην Υιοθέτηση των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Ο Scapens (1991) επισήμανε το γεγονός ότι υπάρχει κενό ανάμεσα στη θεωρητική ανάπτυξη των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και στην εφαρμογή τους από τις επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό, η ανάγκη για έρευνα που θα καθορίσει τη φύση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε επιχειρησιακό επίπεδο (Sulaiman et al., 2004), σύμφωνα με τις ανάγκες των μάνατζερ, αποτέλεσε το κίνητρο για πολλούς ερευνητές ώστε να διερευνήσουν την υιοθέτηση και τη χρήση τους. Έτσι, αρκετές μελέτες της Διοικητικής Λογιστικής εξέτασαν τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε διάφορες χώρες και κλάδους επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα των κυριότερων ερευνών παρουσιάζονται με χρονολογική σειρά στο Παράρτημα Β βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διενεργήθηκε.

Όπως διαπιστώνεται, παρά την κριτική που έχει ασκηθεί για την αδυναμία των παραδοσιακών πρακτικών να καλύψουν τις σύγχρονες ανάγκες των διοικητικών στελεχών, ο βαθμός χρήσης τους παραμένει υψηλότερος σε σχέση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από τα αποτελέσματα των ερευνών που βασίστηκαν στην ταξινόμηση των πρακτικών βάσει της IFAC. Συγχρόνως, οι εμπειρικές έρευνες απέδειξαν ότι οι πρακτικές προϋπολογισμού και οι χρηματοοικονομικοί δείκτες παρουσιάζουν ιδιαίτερα υψηλά ποσοστά υιοθέτησης. Παρόλα αυτά, διαπιστώνεται σημαντική στροφή στην υιοθέτηση σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, συνηγορώντας στο συμπέρασμα στο οποίο έχουν καταλήξει και οι μελέτες που εξέτασαν τη μελλοντική έμφαση που δίνουν οι επιχειρήσεις στις πρακτικές αυτές (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Pavlatos and Paggios, 2008; Angelakis et al., 2010; Joshi et al., 2011; Angelakis et al., 2015).

2.7 Σημαντικές Θεωρίες στον Κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής

Διάφοροι ερευνητές προσπάθησαν να ερμηνεύσουν τη διαδικασία της διάχυσης των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής, τους λόγους για τους οποίους οι επιχειρήσεις οδηγούνται στην αποδοχή τους ή στην απόρριψή τους, τους παράγοντες που οδηγούν στην υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες οι πρακτικές αυτές μπορούν να συνεισφέρουν στην επιχειρησιακή απόδοση. Έτσι, δύο από τις πιο βασικές θεωρίες που αναπτύχθηκαν και έγιναν αντικείμενο μελέτης και εμπειρικής έρευνας στο κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής αποτελούν η θεωρία της Διάδοσης της Καινοτομίας (Diffusion Of Innovation theory - DOI) και η Ενδεχομενική θεωρία (Contingency theory).

2.7.1 Η Διάχυση της Καινοτομίας στο Πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής

Οι αλλαγές που έχουν επέλθει στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής αποτελούν σημείο αναφοράς στη σύγχρονη βιβλιογραφία. Τις αλλαγές αυτές επεδίωξαν να καταγράψουν πολλοί ερευνητές σε διάφορες χώρες και κλάδους επιχειρήσεων (Burns and Vaivio, 2001). Πλήθος ερευνών ανέδειξε χαμηλά ποσοστά διάχυσης των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, παρά τις κριτικές των

ερευνητών αναφορικά με την αναποτελεσματικότητα των παραδοσιακών μεθόδων (Askarany and Smith, 2000).

Σύμφωνα με τον Rogers (2003), από τη στιγμή που μία καινοτομία καθίσταται γνωστή μέχρι και τη στιγμή που αυτή υιοθετείται, υφίσταται μεγάλο χρονικό χάσμα. Η διαπίστωση αυτή ταυτίζεται με το συμπέρασμα του Scapens (2006), ο οποίος επισημαίνει ότι υπάρχει σημαντικό κενό ανάμεσα στη θεωρία και στην πράξη βάσει των αποτελεσμάτων των προγενέστερων εμπειρικών ερευνών στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Κατά συνέπεια, σημαντικό ερευνητικό ενδιαφέρον απέκτησε η διερεύνηση της Διάχυσης της Καινοτομίας στο πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής. Άλλωστε, η κατανόηση και η αξιολόγηση των αλλαγών της Διοικητικής Λογιστικής προϋποθέτουν την κατανόηση της διάχυσής της (Rababa'h, 2014).

Η διάχυση αποτελεί *«τη διαδικασία με την οποία μία καινοτομία επικοινωνείται μέσα από συγκεκριμένα κανάλια στην πάροδο του χρόνου μεταξύ των μελών ενός κοινωνικού συστήματος»* (Rogers, 1983, p.5). Προϋποθέτει την ύπαρξη μιας ιδέας ή καινοτομίας που θα εξαπλωθεί σε έναν πληθυσμό. Η διάχυση συντελείται όταν μία καινοτομία τεχνική υιοθετείται από μία επιχείρηση ή έναν οργανισμό. Ωστόσο, μία καινοτομία δεν είναι απαραίτητο ότι θα διαχυθεί καθώς υπάρχουν διάφοροι παράγοντες που επηρεάζουν την εξέλιξή της (Lapsley and Wright, 2004).

Σύμφωνα με τον Rogers (2003), η καινοτομία αφορά μία ιδέα ή μία πρακτική ή ένα αντικείμενο που μπορεί να θεωρηθεί καινούριο από ένα άτομο ή ένα σύνολο ατόμων που καθίστανται ικανά να την υιοθετήσουν. Ο ρόλος της καινοτομίας είναι να βοηθήσει στην αντιμετώπιση ενός επιθετικού εξωτερικού περιβάλλοντος (Naranjo-Valencia et al., 2016). Βάσει του παραπάνω ορισμού που στηρίζεται στην ιδέα του “καινούριου”, πρακτικές όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, η Συγκριτική Αξιολόγηση και η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας μπορούν να χαρακτηριστούν ως καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής (Askarany, 2006; Nur Haiza Muhammad Zawawi et al., 2010). Έτσι, στην παρούσα εργασία ακολουθώντας την πρακτική προγενέστερων ερευνητών, ως καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής θεωρούνται οι πολύπλοκες ή αλλιώς σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής που αναπτύχθηκαν τις τελευταίες δεκαετίες.

Η θεωρία της Διάχυσης της Καινοτομίας (Diffusion Of Innovation theory – DOI), που αναπτύχθηκε από τον Rogers (1983), αποτέλεσε τη βάση για τη διερεύνηση των μεταβολών στη Διοικητική Λογιστική. Αναφέρεται στη διαδικασία της διάχυσης της καινοτομίας στις επιχειρήσεις αλλά και σε πλήθος συγκυριακών παραγόντων που την επηρεάζουν (Rogers, 2003). Κύριο σημείο της θεωρίας συνιστά η αναζήτηση του τρόπου και της αιτίας που μία καινοτομία υιοθετείται ή απορρίπτεται (Bjørnenak, 1997; Perera et al., 2003).

Η κατανομή αυτών που υιοθετούν μία καινοτομία ακολουθεί μία καμπύλη τύπου “S” (Bjørnenak, 1997). Σύμφωνα με την καμπύλη, η διάχυση της καινοτομίας αρχικά αυξάνεται με αργό ρυθμό όταν ένας μικρός αριθμός την υιοθετεί, εν συνεχεία φτάνει σε μέγιστο ρυθμό όταν το 50% του συνόλου την έχει αποδεχθεί και τέλος, επιβραδύνει την αύξησή της έως ότου μείνει ένα μικρός αριθμός που θα την υιοθετήσει (Rogers, 2003). Ο Hägerstrand (1967) παρουσιάζει τη διαδικασία της διάχυσης της καινοτομίας μέσα από τέσσερα στάδια: το πρωταρχικό στάδιο (όπου οι “ηγέτες” υιοθετούν), το στάδιο της διάχυσης (όπου αυξάνεται με μεγάλο ρυθμό ο αριθμός αυτών που υιοθετούν), το στάδιο της σύμπτυξης (όπου η καινοτομία εισχωρεί στο υπόλοιπο σύνολο) και το στάδιο του κορεσμού (όπου μειώνεται ο ρυθμός και ολοκληρώνεται η διαδικασία της διάχυσης) (Bjørnenak, 1997). Αντιθέτως, οι Sisaye και Birnberg (2010) διακρίνουν δύο στάδια: το στάδιο της διάχυσης της καινοτομίας και το στάδιο της υιοθέτησής της. Με τη διαπίστωση αυτή συμφωνούν και οι Lapsley και Wright (2004), καθώς αναφέρουν πως η διάχυση είναι μία διαδικασία κατά την οποία νέες τεχνολογίες διαχέονται και όχι μία μεμονωμένη προσαρμογή.

Στο πλαίσιο αυτό, οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής που έχουν αναπτυχθεί τις τελευταίες δεκαετίες, όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, η Συγκριτική Αξιολόγηση και η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, έχουν χαρακτηριστεί ως διοικητικές καινοτομίες (administrative innovations) (Askarany, 2006; Chenhall, 2003). Οι διοικητικές καινοτομίες σχετίζονται με την οργανωτική δομή και τις διαδικασίες που αφορούν έμμεσα τις βασικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης και πιο άμεσα τη διοίκηση. Επίσης, επιδρούν στους κανόνες, στους ρόλους, στις διαδικασίες και στις δομές που σχετίζονται με το περιβάλλον και τα μέλη της επιχείρησης (Σαλαβού, 2013).

Σύμφωνα με τους Ax και Bjørnenak (2007), οι καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής αποτελούν απόρροια παραγόντων τόσο από την πλευρά της ζήτησης (demand side perspective) όπως η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, η εκπαίδευση, ο ανταγωνισμός και η ποικιλομορφία προϊόντων, όσο και από την πλευρά της προσφοράς (supply side perspective) όπως οι συμβουλευτικές επιχειρήσεις, η εκπαίδευση, η έρευνα και τα ακαδημαϊκά περιοδικά της Λογιστικής. Η προσέγγιση της ζήτησης εδράζεται στο κριτήριο της επιλογής βάσει της αποδοτικότητας ώστε οι επιχειρήσεις να ανταπεξέλθουν στο σύγχρονο περιβάλλον, ενώ η προσέγγιση της προσφοράς βασίζεται στην ιδέα ότι η “μόδα” (fashion) συνιστά ένα σημαντικό παράγοντα για τη διαδικασία της διάχυσης μιας καινοτομίας (Cinquini et al., 2015). Παρόλα αυτά, καθώς οι καινοτομίες γίνονται διαθέσιμες από διάφορες πηγές που αρχικά τις αναπτύσσουν, όπως οι ακαδημαϊκοί και οι συμβουλευτικές επιχειρήσεις, είναι αποτέλεσμα κυρίως της προσφοράς (Sisaye and Birnberg, 2010).

Σύμφωνα με τον Rogers (1995), η θεωρία της Διάχυσης της Καινοτομίας αναδεικνύει την ύπαρξη παραγόντων που επηρεάζουν τη συγκεκριμένη διαδικασία στις επιχειρήσεις. Ο Askarany (2006, p.718), βάσει της βιβλιογραφικής του επισκόπησης, παραθέτει τους παράγοντες που αντιπροσωπεύουν τα χαρακτηριστικά αυτών που υιοθετούν μία διοικητική καινοτομία και καταγράφει τη πιθανή συσχέτισή τους με την υιοθέτησή της ως εξής:

- επίγνωση των πλεονεκτημάτων μιας καινοτομίας (θετική συσχέτιση)
- επίγνωση της διαθεσιμότητας μιας καινοτομίας (θετική συσχέτιση)
- επίγνωση του κόστους της εφαρμογής και της διατήρησης μιας καινοτομίας (αρνητική συσχέτιση)
- δυσαρέσκεια με το υφιστάμενο σύστημα (θετική συσχέτιση)
- θεσμικές πιέσεις για την υιοθέτηση μιας καινοτομίας (θετική συσχέτιση)
- έλλειψη αυτοπεποίθησης για την ικανότητα υιοθέτησης μιας καινοτομίας (αρνητική συσχέτιση)
- επίγνωση της ανάγκης για αλλαγή (θετική συσχέτιση)
- επίγνωση του βαθμού αβεβαιότητας που σχετίζεται με τα αποτελέσματα μιας καινοτομίας (αρνητική συσχέτιση)

- επίγνωση του ποσού επένδυσης που απαιτείται για μια καινοτομία (αρνητική συσχέτιση)
- επίγνωση του απαιτούμενου χρόνου για την εφαρμογή μιας καινοτομίας (αρνητική συσχέτιση)
- δέσμευση της ανώτατης διοίκησης σε σχέση με μια καινοτομία (θετική συσχέτιση)
- ύπαρξη ενός ευρέως γνωστού “πρωταθλητή” της εφαρμογής μιας καινοτομίας (θετική συσχέτιση)
- επίπεδο απασχόλησης των συμβούλων διοίκησης ώστε να διευκολυνθεί η εφαρμογή μιας καινοτομίας (θετική συσχέτιση).

Παρά τη συνεισφορά της θεωρίας της Διάχυσης στην κατανόηση της διαδικασίας της υιοθέτησης των διοικητικών καινοτομιών, ο Abrahamson (1991) ανέδειξε το πρόβλημα της μεροληψίας στην εφαρμογή μιας καινοτομίας βασιζόμενος στην ιδέα ότι μία καινοτομία θα αποδειχθεί ωφέλιμη για τις επιχειρήσεις και στο γεγονός ότι αυτοί που υιοθετούν μία καινοτομία κάνουν ανεξάρτητες και λογικές επιλογές με σκοπό την αποδοτικότητα (Malmi, 1999). Έτσι, πρότεινε τέσσερις διαφορετικές προσεγγίσεις που επεξηγούν την αποδοχή ή την απόρριψη μιας καινοτομίας: την αποδοτική επιλογή (efficient choice), την αναγκαστική επιλογή (forced selection), τη μόδα (fashion) και την τάση (fad). Η αποδοτική επιλογή (efficient choice) βασίζεται στην υπόθεση ότι δεν υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με τους στόχους των επιχειρήσεων ή τη μέτρηση της αποδοτικότητας μιας καινοτομίας (Nassar et al., 2011). Η αναγκαστική επιλογή (forced selection) αφορά την υιοθέτηση πρακτικών από επιχειρήσεις που θέτουν τη “μόδα” (Abrahamson, 1991), με αποτέλεσμα οι αποφάσεις που παίρνουν οι επιχειρήσεις να σχετίζονται με το ποιες επιχειρήσεις θα μιμηθούν αγνοώντας το είδος της καινοτομίας (Nassar et al., 2011). Τέλος, η προσέγγιση της “τάσης” υποδηλώνει ότι μία επιχείρηση υιοθετεί μία πρακτική αντιγράφοντας άλλες επιχειρήσεις (Cooper and Crowther, 2008). Η διαφορά ανάμεσα στην προσέγγιση της “μόδας” και της “τάσης” έγκειται στο γεγονός ότι η πρώτη υποθέτει ότι οι επιχειρήσεις μιμούνται άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται εκτός συνόλου, ενώ η δεύτερη υποθέτει ότι οι επιχειρήσεις μέσα σε ένα σύνολο μιμούνται άλλες επιχειρήσεις του ίδιου συνόλου (Nassar et al., 2011).

2.7.1.1 Εμπειρικές Έρευνες στη Διάχυση των Καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Η θεωρία της Διάχυσης της Καινοτομίας του Rogers (1983, 2003) αλλά και η προσέγγιση του Abrahamson (1991) βρήκαν εφαρμογή στο ερευνητικό πεδίο της Διοικητικής Λογιστικής. Η ανάπτυξη της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων αποτέλεσε σημαντικό κίνητρο για τη διερεύνηση των αιτιών και των εμποδίων της διάχυσής της στις επιχειρήσεις. Ο Bjørnøenak (1997) εστίασε στην προσέγγιση της ζήτησης της διαδικασίας διάχυσης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, εξετάζοντας παράγοντες όπως η κοστολογική δομή, ο ανταγωνισμός, το υπάρχον κοστολογικό σύστημα και το εύρος των προϊόντων. Τα αποτελέσματα της έρευνάς του απέδειξαν ότι η κοστολογική δομή επηρεάζει την υιοθέτηση της μεθόδου. Επίσης, ο Malmi (1999) διερεύνησε τη διάχυση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε Φινλανδικές επιχειρήσεις βάσει της προσέγγισης του Abrahamson (1991). Τα αποτελέσματα της έρευνάς του κατέδειξαν ότι αυτοί που αρχικά υιοθετούν, εμπίπτουν στην προσέγγιση της αποδοτικής επιλογής (efficient choice) και της αναγκαστικής επιλογής (forced selection), ενώ καθώς ο ρυθμός υιοθέτησης αυξάνεται, η προσέγγιση της “τάσης / μόδας” (fashion / fad) διαδραματίζει σημαντικότερο ρόλο. Τέλος, σύμφωνα με την έρευνα των Askarany και Smith (2004), οι διοικητικές καινοτομίες, όπως η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων, η Συγκριτική Αξιολόγηση και η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, σχετίζονται θετικά με την κατανόηση των ωφελειών και την επίγνωση της διαθεσιμότητας μιας καινοτομίας, την υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση αλλά και την ύπαρξη συμβούλων για την εφαρμογή της.

2.7.2 Η Ενδεχομενική Θεωρία στο Πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής

Το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από έντονο ανταγωνισμό, καινοτομία, πρωτοποριακούς ανταγωνιστές και απαιτητικούς πελάτες (Jermias and Gani, 2004) επιβάλλει στις επιχειρήσεις να υιοθετήσουν σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής και να προσαρμόσουν το βαθμό χρήσης των παραδοσιακών πρακτικών. Οι ερευνητές, στην προσπάθειά τους να επεξηγήσουν τη διαφοροποίηση που παρατηρείται στην υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, εφάρμοσαν την Ενδεχομενική θεωρία (Contingency theory) ώστε να καθορίσουν τη σχέση ανάμεσα σε συγκεκριμένα στοιχεία ενός Λογιστικού Συστήματος

και σε συγκυριακούς ή αλλιώς ενδεχομενικούς (Ortega et al., 2012) παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτησή τους (Al-Omiri and Drury, 2007). Η Ενδεχομενική Θεωρία προέρχεται από την Προσέγγιση Συστημάτων (Systems Approach), που αποτέλεσε σημαντικό εργαλείο στη μελέτη των επιχειρήσεων κατά τη δεκαετία του 1950 (Rejc, 2004) και είχε ως κύρια ιδέα τη διερεύνηση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης αναφορικά με το ευρύτερο περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται (Emmanuel et al., 1990). Έτσι, η Ενδεχομενική θεωρία εισήγαγε την έννοια του “ταιριάσματος” (fit) ανάμεσα στα οργανωσιακά χαρακτηριστικά και στους ενδεχομενικούς παράγοντες (Nimtrakoon and Tayles, 2010).

Η ιδέα της προσέγγισης της Διοικητικής Λογιστικής από τη σκοπιά της Ενδεχομενικής Θεωρίας αναπτύχθηκε τη δεκαετία του 1970, αποσκοπώντας να επεξηγήσει τις διαφοροποιήσεις στη χρήση των πρακτικών που ήταν εμφανείς την περίοδο εκείνη (Otley, 2016). Η προσέγγιση αυτή εδράζεται «στην υπόθεση ότι δεν υπάρχει κανένα παγκοσμίως κατάλληλο Λογιστικό Σύστημα που να εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις επιχειρήσεις σε όλες τις καταστάσεις» (Otley, 1980, p.413). Αντιθέτως, υπάρχουν συγκεκριμένες καταστάσεις που επηρεάζουν την καταλληλότητα της εφαρμογής των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής για κάθε επιχείρηση (Uyar and Kuzey, 2016a). Επιπροσθέτως, τα στοιχεία της επιχείρησης πρέπει να ταιριάζουν μεταξύ τους σε ικανοποιητικό βαθμό, αλλιώς η επιχείρηση δεν θα επιτύχει τη βέλτιστη απόδοση (Selto et al., 1995). Σύμφωνα με τον Chenhall (2003), η προσέγγιση βάσει της Ενδεχομενικότητας υποθέτει ότι τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου υιοθετούνται με σκοπό να βοηθήσουν τους μάνατζερ να επιτύχουν τα επιθυμητά αποτελέσματα και τους στόχους τους. Επιπλέον, η καταλληλότητα του σχεδιασμού των συστημάτων επηρεάζεται από το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται. Συνεπώς, εάν ένα Διοικητικό Λογιστικό Σύστημα κριθεί κατάλληλο, είναι πιθανό να παρέχει βελτιωμένη πληροφορία σε ατομικό επίπεδο ώστε να ληφθούν καλύτερες αποφάσεις, και κατά συνέπεια να επιτευχθούν οι επιχειρησιακοί στόχοι με τον καλύτερο δυνατό τρόπο (Haldma and Lääts, 2002).

Προσπαθώντας να διερευνήσουν την ενδεχομενική φύση της Διοικητικής Λογιστικής, οι Anderson και Lanen (1999) πρότειναν ένα ενδεχομενικό μοντέλο στρατηγικής - δομής - απόδοσης (strategy - structure - performance), σύμφωνα με το οποίο η στρατηγική και η δομή της επιχείρησης, την οποία αποτελούν οι Πρακτικές

Διοικητικής Λογιστικής, αντιμετωπίζονται ως απόκριση σε εξωγενείς παράγοντες με σκοπό τη μεγιστοποίηση των κερδών. Το ενδεχομενικό πλαίσιο που παρουσιάζουν οι προαναφερθέντες ερευνητές περιγράφει τη συσχέτιση των εξωγενών παραγόντων (περιβαλλοντικών) και των ενδογενών παραγόντων (επιχειρησιακών) με τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, οι οποίες με τη σειρά τους επιδρούν στην απόδοση της επιχείρησης υπό την επιρροή άλλων παραγόντων.

2.7.2.1 Το Πλαίσιο Ταξινόμησης και οι Προσεγγίσεις της Ενδεχομενικής Θεωρίας

Καθώς η κεντρική ιδέα της ενδεχομενικής προσέγγισης στη Διοικητική Λογιστικής βασίζεται στο ενδεχομενικό ταίριασμα (Jermias and Gani, 2004), οι Gerdin και Greve (2004) παρουσίασαν ένα πλαίσιο ιεραρχικής ταξινόμησης. Η πρώτη κατηγοριοποίηση συντελείται ανάμεσα στην Καρτεσιανή προσέγγιση (Cartesian approach) και στη Διαμορφωτική προσέγγιση (Configuration approach). Η Καρτεσιανή προσέγγιση αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο συγκεκριμένοι συγκυριακοί παράγοντες επηρεάζουν συγκεκριμένα δομικά χαρακτηριστικά και στον τρόπο που το ταίριασμα αυτό επιδρά στην απόδοση. Το συγκεκριμένο ταίριασμα αποτελεί μία συνεχή διαδικασία για την επιχείρηση ώστε να προσαρμόσει τη δομή της στις μικρές αλλαγές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο στο οποίο δραστηριοποιείται. Η Διαμορφωτική προσέγγιση αναφέρεται σε πολλές συγκυριακές και δομικές μεταβλητές που αναλύονται ταυτόχρονα ώστε να γίνουν κατανοητές οι σχέσεις. Παρόλα αυτά, ενώ θεωρητικά υπάρχει ένας άπειρος αριθμός συνδυασμών, οι επιχειρήσεις μπορούν να πραγματοποιήσουν σημαντικούς μετασχηματισμούς που είναι εφικτοί και αποτελεσματικοί για τις διαδικασίες και τις δομές τους μέσα σε ένα περιορισμένο σύνολο συνδυασμών.

Η δεύτερη κατηγοριοποίηση αφορά την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach) και την προσέγγιση της Ενδεχομενικότητας (Contingency approach). Η προσέγγιση της Συμβατότητας μελετά τους συγκυριακούς παράγοντες που επηρεάζουν τη δομή χωρίς να εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο αυτή η σχέση επιδρά στην απόδοση, προϋποθέτοντας ότι το ταίριασμα είναι ένα αποτέλεσμα μιας διαδικασίας φυσικής επιλογής που εγγυάται ότι μόνο οι επιχειρήσεις που αποδίδουν καλύτερα επιβιώνουν. Τέλος, η προσέγγιση της Ενδεχομενικότητας εδράζεται στην ιδέα ότι συγκεκριμένοι συνδυασμοί του πλαισίου και της δομής έχουν θετική επίδραση στην απόδοση, βάσει

της υπόθεσης ότι οι επιχειρήσεις που αποδίδουν καλύτερα ή χειρότερα είναι αποτέλεσμα των περισσότερο ή λιγότερο επιτυχημένων συνδυασμών της δομής και του πλαισίου αντιστοίχως (Gerdin and Greve, 2004)

Η διαχείριση της έννοιας του ταιριάσματος αποτελεί ένα σημαντικό ζήτημα για τις μελέτες που βασίζονται στην Ενδεχομενική θεωρία. Οι Drazin και Van de Ven (1985) ανέπτυξαν ένα πλαίσιο για τη μελέτη και την αξιολόγηση του ενδεχομενικού ταιριάσματος, προτείνοντας τρεις προσεγγίσεις: την Επιλογή (Selection), την Αλληλεπίδραση (Interaction) και τα Συστήματα (Systems). Κάθε μία από τις παραπάνω προσεγγίσεις νοηματοδοτεί διαφορετικά την Ενδεχομενική θεωρία και παρέχει ετερογενή ερευνητικά αποτελέσματα, ενώ η παράλληλη χρήση τους δύναται να προσφέρει μια ολοκληρωμένη απεικόνιση της σχέσης πλαισίου - δομής - απόδοσης. Η προσέγγιση της επιλογής εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο οι συγκυριακοί παράγοντες (πλαίσιο) σχετίζονται με διάφορες πλευρές των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου (δομή), χωρίς να αξιολογεί τον τρόπο με τον οποίο η σχέση αυτή επηρεάζει την απόδοση (Drazin and Van de Ven, 1985; Chenhall, 2003). Η προσέγγιση της Αλληλεπίδρασης εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο το πλαίσιο ρυθμίζει (moderate) τη σχέση μεταξύ των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου και της επιχειρησιακής απόδοσης (Chenhall, 2003). Ουσιαστικά, σχετίζεται με την αλληλεπίδραση των ζευγών πλαισίου - δομής στην απόδοση (Drazin and Van de Ven, 1985). Τέλος, η προσέγγιση των Συστημάτων καθορίζει τον τρόπο με τον οποίον τα πολλαπλά συστήματα ελέγχου και οι πολλαπλοί συγκυριακοί παράγοντες συνδυάζονται και επηρεάζουν την απόδοση (Drazin and Van de Ven, 1985; Chenhall, 2003). Συνοψίζοντας, βάσει της ταξινόμησης των Gerdin και Greve (2004), η προσέγγιση της Επιλογής (Selection approach) αφορά την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach) ενώ η προσέγγιση της Αλληλεπίδρασης (Interaction approach) και η προσέγγιση των Συστημάτων (Systems approach) αναφέρονται στην προσέγγιση της Ενδεχομενικότητας (Contingency approach).

Η προσέγγιση της Διοικητικής Λογιστικής βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας παρουσιάζει ορισμένους περιορισμούς. Οι Gerdin και Greve (2004) αναφέρουν ότι οι διαφορετικοί ορισμοί των μεταβλητών, τα ανεπαρκή δεδομένα και τα ασαφή μοντέλα έχουν οδηγήσει σε αμφιλεγόμενα αποτελέσματα. Ιδιαίτερη έμφαση στην εννοιολογική σαφήνεια, τον ορισμό, και τις μετρήσεις των μεταβλητών δίνουν οι Waterhouse και

Tiessen (1978). Για το λόγο αυτό, οι μελέτες που βασίζονται στην ενδεχομενικότητα κρίνεται αναγκαίο να εφαρμόζουν ένα ευρύ πλαίσιο μεταβλητών ώστε να εξαλείφουν τον πιθανό κίνδυνο της αναξιοπιστίας (Selto et al., 1995). Παρά τις επικρίσεις μερίδας ερευνητών που υποστηρίζουν ότι τα αποτελέσματα των ερευνών δεν είναι συνεπή και δεν μπορούν να καταγράψουν τις διαμορφώσεις και τις δυναμικές αλλαγές (Abdel-Kader and Luther, 2008), η Ενδεχομενική θεωρία συνεχίζει να αποτελεί ένα σημαντικό θέμα στην έρευνα στη Διοικητική Λογιστική (Hall, 2016). Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εμπειρική έρευνα μπορούν να συνεισφέρουν σημαντικά στη γνώση σε σχέση με τη χρήση των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου σε σύγχρονα επιχειρησιακά περιβάλλοντα (Chenhall, 2003).

2.7.2.2 Εμπειρικές Έρευνες στη Διοικητική Λογιστική Βάσει της Ενδεχομενικής Θεωρίας

Η έρευνα στη Διοικητική Λογιστική βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας μελετά τη ανομοιογένεια των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, καθώς εξαρτώνται από διαφορετικές συγκυρίες στις οποίες οι πρακτικές αυτές λειτουργούν. Η διεθνής βιβλιογραφία έχει προσφέρει σημαντική γνώση για την καταλληλότητα και την αποτελεσματικότητα των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις επιχειρήσεις. Άλλωστε, όπως αναφέρουν και οι Gerdin και Greve (2004, p.303) *«το συνεχές ρεύμα των εμπειρικών ερευνών σηματοδοτεί τη σημαντικότητα και την ουσιαστικότητα αυτής της ερευνητικής περιοχής»*.

Οι ερευνητές εφάρμοσαν την Ενδεχομενική Θεωρία ώστε να αποκρυπτογραφήσουν τη σχέση ανάμεσα στους παράγοντες και στα συστήματα και στις πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής, όπως επίσης και τον τρόπο με τον οποίο η Διοικητική Λογιστική μπορεί να χρησιμοποιηθεί καλύτερα κάτω από διαφορετικές συνθήκες. Οι Ax και Greve (2017) επισημαίνουν ότι η εισαγωγή των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής προέτρεψε πολλούς ερευνητές να εξετάσουν τους ενδεχομενικούς παράγοντες αλλά και τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που επηρεάζουν την υιοθέτησή τους. Έτσι, παράγοντες όπως το εξωτερικό περιβάλλον, η τεχνολογία, η οργανωσιακή δομή, το μέγεθος επιχείρησης, η στρατηγική και η κουλτούρα αποτέλεσαν αντικείμενο έρευνας σύμφωνα με τη μελέτη του Chenhall (2003).

Η πλειονότητα των ερευνών στη Διοικητική Λογιστική που αναφέρονται ως “έρευνες βασισμένες στην Ενδεχομενικότητα” εξετάζει τη σχέση μεταξύ παραγόντων και Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου ή Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, χωρίς να λαμβάνουν υπόψιν τους τη σχέση με την οργανωσιακή απόδοση. Συνεπώς, οι έρευνες αυτές μπορούν να χαρακτηριστούν ως έρευνες “Συμβατότητας” (Cadez and Guilding, 2008). Παράλληλα, σημαντικό μέρος των ερευνών μελέτησε τους εξωτερικούς και τους εσωτερικούς παράγοντες σε σχέση με την ανάπτυξη και τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (Zainun Tuanmat et al., 2010). Οι εξωτερικοί παράγοντες λαμβάνουν δράση σε μεγάλο βαθμό ανεξαρτήτως των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, ενώ οι εσωτερικοί βρίσκονται στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης (Jones, 1985).

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που διεξήχθη, στο Παράρτημα Γ παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών στη Διοικητική Λογιστική που βασίζονται στην Ενδεχομενική Θεωρία. Η κατηγοριοποίησή τους βασίζεται στην ταξινόμηση των Gerdin και Greve (2004) και αφορά τις έρευνες που ακολουθούν την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach) και τις έρευνες που ακολουθούν την προσέγγιση της Ενδεχομενικότητας (Contingency approach). Αναφορικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτηση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, η περιβαλλοντική αβεβαιότητα, ο ανταγωνισμός και η τεχνολογία παρουσιάζουν σημαντική επίδραση στην πλειονότητα των ερευνών. Συγχρόνως, η χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής οδηγεί σε βελτιωμένη απόδοση των επιχειρήσεων, ιδιαίτερα σε συνδυασμό με άλλους παράγοντες. Ωστόσο, η σύγκριση και η ερμηνεία των αποτελεσμάτων καθίστανται δύσκολες εξαιτίας της διαφοροποίησης των ερευνητικών εργαλείων που έχουν χρησιμοποιηθεί τόσο σε επίπεδο εξαρτημένων όσο και σε επίπεδο ανεξάρτητων μεταβλητών, όπως επίσης και του γεγονότος ότι οι έρευνες έχουν διεξαχθεί σε διαφορετικές χώρες και κλάδους επιχειρήσεων.

2.8 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου

Η Διοικητική Λογιστική, ως κλάδος της Λογιστικής, αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο για τις σύγχρονες επιχειρήσεις με διττό ρόλο. Η πληροφορία που παρέχει μπορεί να διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων αλλά και να ευθυγραμμίσει τα κίνητρα αυτών που

λαμβάνουν τις αποφάσεις με τους επιχειρησιακούς στόχους (Hopper et al., 2007). Οι πρακτικές και τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής εξελίχθηκαν στο χρόνο εξαιτίας του συνεχώς εναλλασσόμενου επιχειρησιακού περιβάλλοντος και των διαφοροποιημένων αναγκών των στελεχών για πληροφορία. Έτσι, καθώς οι παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής δεν μπορούν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις για ακριβή, ολοκληρωμένη και ευρέως πεδίου πληροφορία, αναπτύχθηκαν σύγχρονες και καινοτόμες πρακτικές με σκοπό να αντιμετωπιστούν οι αδυναμίες αυτές. Παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα και την ανωτερότητα των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, οι εμπειρικές έρευνες απέδειξαν ότι οι επιχειρήσεις δεν τις εφαρμόζουν σε μεγάλο βαθμό.

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο και σύμφωνα με τη θεωρία της Διάδοσης της Καινοτομίας και την Ενδεχομενική θεωρία, η διεθνής έρευνα εστίασε στην κατανόηση των λόγων για τους οποίους οι επιχειρήσεις οδηγούνται στην απόρριψή τους, των παραγόντων που οδηγούν στην υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και των συνθηκών κάτω από τις οποίες οι πρακτικές δύνανται να συνεισφέρουν στην επιχειρησιακή απόδοση. Τα ευρήματα των εμπειρικών ερευνών (Παράρτημα Β και Γ) ανέδειξαν την κυριαρχία των παραδοσιακών Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής αλλά και τις σημαντικές διαφοροποιήσεις που υφίστανται στους παράγοντες που επιδρούν στην υιοθέτηση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Συνοψίζοντας, το παρόν κεφάλαιο συμβάλλει στην κατανόηση της εξέλιξης και της ταξινόμησης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, του ρόλου τους στη λειτουργία και στη διοίκηση της επιχείρησης, των παραγόντων που επιδρούν στην υιοθέτησή τους αλλά και της αποτελεσματικότητάς τους.

3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

3.1 Εισαγωγή στην Κοστολόγηση

Η Κοστολόγηση αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά μέρη των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων (Laitinen, 2014). Ο όρος της Κοστολόγησης αναφέρεται στην αναγνώριση και στη συγκέντρωση του κόστους, παρέχοντας την απαιτούμενη πληροφορία που επιζητούν οι λογιστές και τα διοικητικά στελέχη (Edwards and Newell, 1991). Η Κοστολόγηση ή αλλιώς η Λογιστική Κόστους αποτελεί εκείνο το τμήμα της Λογιστικής που αναγνωρίζει, καθορίζει, υπολογίζει, αναφέρει και αναλύει όλα εκείνα τα στοιχεία του αμέσου και εμμέσου κόστους που σχετίζονται με την παραγωγή και την παροχή αγαθών και υπηρεσιών αντιστοίχως (Jain, 2000).

Η διάκριση ανάμεσα στη Διοικητική Λογιστική και στην Κοστολόγηση δεν είναι ξεκάθαρη σε πολλά εγχειρίδια και μελέτες (Drury, 2013). Ο ίδιος συγγραφέας αναφέρει ότι η Κοστολόγηση σχετίζεται με τη συγκέντρωση του κόστους με στόχο την αποτίμηση των αποθεμάτων, ενώ η Διοικητική Λογιστική σχετίζεται με την παροχή κατάλληλης πληροφορίας στα στελέχη μιας επιχείρησης με σκοπό τη λήψη βέλτιστων αποφάσεων. Επιπλέον, ο Jain (2000) σημειώνει ότι όταν τα κόστη εξετάζονται και χρησιμοποιούνται από τους εξωτερικούς ενδιαφερόμενους φορείς, όπως τους μετόχους και τους πιστωτές, για την αξιολόγηση μιας επένδυσης και την απόδοση της διοίκησης, τότε η Κοστολόγηση σχετίζεται με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Όταν όμως τα κόστη χρησιμοποιούνται μέσα στην επιχείρηση με στόχο την αξιολόγηση των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των εργαζομένων για τη λήψη αποφάσεων, τότε η Κοστολόγηση συνεισφέρει στους σκοπούς της Διοικητικής Λογιστικής.

Σύμφωνα με τον Dixon (1948), οι πρωταρχικοί σκοποί της Κοστολόγησης είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους και η σύνδεσή του με τα έσοδα για τον καθορισμό του κέρδους. Η Κοστολόγηση εστιάζει στον καθορισμό του κόστους για κάθε προϊόν και υπηρεσία, στο σχεδιασμό και στον έλεγχο από τη διοίκηση αλλά και στη λήψη βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων αποφάσεων (Jain, 2000). Επιπλέον, ο έλεγχος των δραστηριοτήτων, των προϊόντων, των υπηρεσιών και των οικονομικών μονάδων, η αποτίμηση των αποθεμάτων και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση στους

εξωτερικούς χρήστες, η λήψη αποφάσεων σχετικά με το μείγμα προϊόντων και η τιμολόγηση, η συγκριτική αξιολόγηση της απόδοσης αλλά και η παρακίνηση και η επιβράβευση των εργαζομένων και των μάνατζερ (Gupta and Gunasekaran, 2005) αποτελούν διαδικασίες που μπορούν να επιτευχθούν με τη χρήση της κοστολογικής πληροφορίας και των κοστολογικών αναφορών.

3.1.1 Η Έννοια του Κόστους

Ο ορισμός του κόστους είναι δύσκολο να προσδιοριστεί (Drury, 2013) και η έννοια του μπορεί να χαρακτηριστεί ως αρκετά ευρεία και γενική (Agora, 2012). Οι Jagels και Coltman (2004) ορίζουν το κόστος ως την τιμή που καταβάλλεται για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου ή για την πληρωμή της αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών. Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ. - Greek General Chart of Accounts) (Π.Δ. 1123/1980), ως κόστος λογίζεται η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι οι έννοιες του κόστους και του εξόδου χρησιμοποιούνται εναλλακτικά στη βιβλιογραφία (Agora, 2012). Παρόλα αυτά, στην Κοστολόγηση, το έξοδο αποτελεί το “εκπνεύσαν κόστος”, δηλαδή τη μείωση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως που πραγματοποιείται με σκοπό την απόκτηση εσόδων (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017).

Επίσης, είναι σημαντικό να αναφερθεί η έννοια του κόστους παραγωγής. Ως κόστος παραγωγής ορίζεται το κόστος που απαιτείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος σε ένα ή περισσότερα στάδια παραγωγής και αποτελείται από τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα άμεσα υλικά αποτελούν τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που μορφοποιούνται και ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Ως άμεση εργασία νοείται η εργασία που προσφέρουν οι εργαζόμενοι για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα διαμορφώνονται από όλες τις δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας που δεν πραγματοποιούνται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά για το σύνολο των φορέων, όπως η έμμεση εργασία, τα έμμεσα υλικά και τα διάφορα λειτουργικά έξοδα (Πάγγειος, 1993; Βενιέρης και άλλοι, 2005; Καραγιώργος και Πετρίδης 2017). Τέλος, οι όροι των έμμεσων εξόδων, των γενικών βιομηχανικών εξόδων και του έμμεσου

κόστους συχνά χρησιμοποιούνται ως ταυτόσημοι στη διεθνή βιβλιογραφία και έρευνα (Rogerson, 1992; Tsai, 1996; Chan and Suk-Yee Lee, 2003; Fisher and Krumwiede, 2015).

3.2 Ο Σχεδιασμός των Κοστολογικών Συστημάτων

Σύμφωνα με τον Kaplan (1984), το Κοστολογικό Σύστημα αποτελεί το εργαλείο που θα ωθήσει τις επιχειρήσεις να κατανοήσουν τα κόστη που δημιουργούνται για τη λειτουργία τους και θα επιτρέψει τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων για χρηματοοικονομικούς λόγους, την εκτίμηση του κόστους δραστηριοτήτων, προϊόντων, υπηρεσιών και πελατών, και την παροχή οικονομικής πληροφορίας για την αποδοτικότητα των διαδικασιών (Hatzis et al., 2011). Ένα Κοστολογικό Σύστημα συγκεντρώνει όλα τα κόστη που δημιουργούνται κατά την παραγωγική διαδικασία και τα επιμερίζει στα τελικά προϊόντα και στις υπηρεσίες της επιχείρησης (Hilton, 2011). Το Κοστολογικό Σύστημα πρέπει να είναι κατάλληλο για μία επιχείρηση ώστε να παρέχεται η κοστολογική πληροφορία που απαιτείται, όπως επίσης και να είναι ορθολογικό ώστε να υπολογίζονται τα κόστη των προϊόντων και των υπηρεσιών με ακρίβεια, συνεκτιμώντας τα κόστη εφαρμογής και συντήρησής του (Fisher and Krumwiede, 2015).

Η ανάγκη για ακρίβεια στην κοστολόγηση του προϊόντος και της υπηρεσίας έχει βαρύνουσα σημασία για τις επιχειρήσεις, και κατά συνέπεια η επίτευξή της αποτελεί μία σημαντική πρόκληση (Lamminmaki and Drury, 2001). Η επιλογή και ο σχεδιασμός ενός Κοστολογικού Συστήματος βασίζεται στην επιλογή των διαφόρων εξόδων που θα συμπεριληφθούν στο τελικό κόστος του προϊόντος, στο βαθμό λεπτομέρειας στον οποίο θα εντοπιστούν τα άμεσα κόστη, στον τρόπο με τον οποίο θα ομαδοποιηθούν τα έμμεσα κόστη, όπως επίσης και στον τρόπο με τον οποίο θα επιμεριστούν στα προϊόντα (Fisher and Krumwiede, 2015). Καθώς η χρήση των κοστολογικών δεδομένων είναι ευρεία, η επιλογή του Κοστολογικού Συστήματος και των κοστολογικών μεθόδων εξαρτάται από τον κοστολόγο της επιχείρησης (Marple, 1955).

Οι Cooper και Kaplan (1988a) επισημαίνουν ότι ένα ολοκληρωμένο Κοστολογικό Σύστημα πρέπει να συμπεριλαμβάνει όλα τα μακροπρόθεσμα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα, που αντιμετωπίζονται βραχυπρόθεσμα ως σταθερά, αλλά και τα

έξοδα του μάρκετινγκ για κάθε γραμμή παράγωγης και κάθε προϊόν, ούτως ώστε να αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων και την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan (1991), ένα καλά σχεδιασμένο Κοστολογικό Σύστημα ορίζεται ως αυτό που εξασφαλίζει ότι όλες οι εκροές αντιμετωπίζονται ως προϊόντα και ότι το κόστος των πόρων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή κατανέμεται με ακρίβεια σε αυτά. Οι ίδιοι συγγραφείς τονίζουν ότι το βέλτιστο Κοστολογικό Σύστημα επιτυγχάνεται όταν το κόστος μείωσης των ενδεχόμενων στρεβλώσεων στον επιμερισμό των πόρων στα κέντρα κόστους και στα προϊόντα ή υπηρεσίες δεν υπερβαίνει τα οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση του. Έτσι, το καλύτερο Κοστολογικό Σύστημα είναι αυτό που εξισώνει το κόστος της επιμέτρησης με το κόστος των στρεβλώσεων (Stapleton et al., 2004)

Σημαίνοντα ρόλο στο σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων διαδραματίζει η επιλογή των δεξαμενών κόστους καθώς επηρεάζει την κρίση των διοικητικών στελεχών αναφορικά με τη σχέση ανάμεσα στα κόστη (Mastilak, 2011). Επιπλέον, η εσφαλμένη επιλογή των βάσεων επιμερισμού και των οδηγών κόστους μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις στην κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών. Έτσι, παρά τον ισχυρισμό ότι η χρήση πολλαπλών δεξαμενών κόστους και οδηγών κόστους δραστηριοτήτων επιτυγχάνει μεγαλύτερη ακρίβεια στην κοστολόγηση των προϊόντων, μπορεί, ωστόσο, να οδηγήσει σε μεγαλύτερα σφάλματα (Datar and Gupta, 1994). Για το λόγο αυτό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν ο βαθμός ευκολίας του εντοπισμού τους, η ύπαρξη σχέσης με τα έμμεσα έξοδα, η θετική ή αρνητική επιρροή τους στο εμπλεκόμενο προσωπικό, ο βαθμός πολυπλοκότητας της παραγωγής, το εύρος των προϊόντων / υπηρεσιών, ο βαθμός ακρίβειας του υπολογισμού του κόστους και ο βαθμός χρησιμότητας της κοστολογικής πληροφορίας για την επιλογή των βάσεων επιμερισμού και των οδηγών κόστους (Cokins and Cărușneanu, 2010). Τέλος, οι Gupta και Gunasekaran (2005) επισημαίνουν ότι οι επιχειρήσεις υιοθετούν ένα νέο Κοστολογικό Σύστημα όταν το ποσοστό των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι αρκετά υψηλό και ταυτόχρονα το υπάρχον Κοστολογικό Σύστημα δεν παρέχει επαρκή και σχετική μη χρηματοοικονομική πληροφορία, είναι ανακριβές και δεν ενθαρρύνει πιθανές βελτιώσεις.

3.2.1 Παραδοσιακά Συστήματα και Μέθοδοι Κοστολόγησης

Οι όροι του κοστολογικού συστήματος και της κοστολογικής μεθόδου συνήθως χρησιμοποιούνται στη βιβλιογραφία για να αποτυπώσουν το ίδιο αντικείμενο (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017). Οι Δημητράς και Μπάλλας (2010) και οι Βενιέρης και άλλοι (2005) ορίζουν τους τρόπους υπολογισμού του κόστους παραγωγής ως συστήματα / μεθόδους κοστολόγησης. Οι Καραγιώργος και Πετρίδης (2017) ορίζουν ένα σύστημα κοστολόγησης ως τον τρόπο με τον οποίο εκτελούνται οι βασικές κοστολογικές διαδικασίες με στόχο τον προσδιορισμό του κόστους, ενώ ως μέθοδο κοστολόγησης ορίζουν τη μεθοδολογία που περιγράφει την κοστολόγηση και που μπορεί να χρησιμοποιείται από περισσότερα του ενός συστήματα κοστολόγησης. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση των Hatzis et al. (2011), τα Κοστολογικά Συστήματα διακρίνονται βάσει:

- α) του κόστους της διαδικασίας παραγωγής, σε κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κατά φάση ή διαδικασιών (continuous process costing system) και σε κοστολόγηση κατά έργο - παραγγελία ή εξατομικευμένης κοστολόγησης (job-order costing system) και
- β) του κόστους του προϊόντος, σε άμεση κοστολόγηση (direct or variable or marginal costing) και σε πλήρη κοστολόγηση (absorption or full costing).

Έτσι, βάσει της διαδικασίας παραγωγής των προϊόντων σε μία επιχείρηση, η κοστολόγηση μπορεί να πραγματοποιηθεί κυρίως με τους εξής δύο τρόπους: την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κατά φάση ή διαδικασιών και την κοστολόγηση κατά έργο - παραγγελία ή εξατομικευμένης κοστολόγησης. Τα δύο συστήματα αυτά συγκεντρώνουν και κατανέμουν τα κόστη στα προϊόντα χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο της πλήρους είτε της άμεσης κοστολόγησης (Sharma and Ratnatunga, 1997). Συν τοις άλλοις, οι Novák και Popesko (2014) διακρίνουν τα συστήματα κοστολόγησης είτε με βάση την παραγωγική διαδικασία (κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κατά φάση ή διαδικασιών και κοστολόγηση κατά έργο - παραγγελία ή εξατομικευμένης κοστολόγησης) είτε με βάση τις αρχές της κατανομής του κόστους (άμεση κοστολόγηση, πλήρης κοστολόγηση, Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων).

Το σύστημα κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις παραγωγής ενιαίου και ομοιογενούς προϊόντος για μεγάλες χρονικές περιόδους, ενώ το σύστημα κοστολόγησης έργου - παραγγελίας χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις όπου παράγονται πολλά διαφορετικά προϊόντα και υπηρεσίες σε κάθε περίοδο (Πάγγειος, 1993). Τα δύο προαναφερθέντα συστήματα κοστολόγησης βρίσκονται στα άκρα ενός συνεχούς άξονα, βάσει των χαρακτηριστικών παραγωγής μιας επιχείρησης. Όπως επισημαίνουν οι Βενιέρης και άλλοι (2005), τα συστήματα κοστολόγησης που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις ενδέχεται να μην ανήκουν αμιγώς σε μία από τις δύο κατηγορίες.

Στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή διέρχεται από διάφορα στάδια επεξεργασίας. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης, υπολογίζεται το μέσο κόστος του κάθε παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο ενώ το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς διέρχεται από τα στάδια της παραγωγής του (Βενιέρης και άλλοι, 2005). Τέλος, καθώς το μέσο κόστος καθορίζεται σε όλη την ποσότητα του προϊόντος, το οποίο ετοιμάζεται σε μία λογιστική περίοδο, ο καθορισμός του κόστους σχετίζεται περισσότερο με τη λογιστική περίοδο που πραγματοποιείται η παραγωγή παρά με τη φυσική ροή της (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017). Στην κοστολόγηση έργου - παραγγελίας, τα κόστη συγκεντρώνονται ξεχωριστά για κάθε ολοκληρωμένη μονάδα και κάθε παραγγελία. Η επιχείρηση συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους που σχετίζονται με την εκτέλεση της παραγγελίας. Σε περίπτωση όμως που η ολοκλήρωση του προϊόντος της παραγγελίας γίνεται σε διάφορα τμήματα, τότε το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο μέχρι και το τελευταίο τμήμα παραγωγής, όπου και προκύπτει το συνολικό κόστος που έχει σωρευτεί (Βενιέρης και άλλοι, 2005; Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017).

Οι παραδοσιακές μέθοδοι ή αλλιώς τεχνικές κοστολόγησης για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων αποτελούν η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (full or absorption costing), η άμεση ή οριακή κοστολόγηση (direct or variable or marginal costing) και η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing). Η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση συνιστά τη μέθοδο κοστολόγησης κατά την οποία το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψιν όλα τα κόστη παραγωγής, συμπεριλαμβανομένων των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Η άμεση ή οριακή ή μεταβλητή κοστολόγηση είναι η μέθοδος

κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψιν μόνο τα μεταβλητά κόστη παραγωγής, συμπεριλαμβανομένων των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών γενικών βιομηχανικών εξόδων (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017). Επίσης, η πρότυπη κοστολόγηση αποτελεί μία τεχνική που χρησιμοποιείται όταν παρουσιάζεται μία σειρά από επαναλαμβανόμενες λειτουργίες που λαμβάνουν χώρα υπό κανονικές συνθήκες και κατά την οποία τα πρότυπα κόστη κατανέμονται στα προϊόντα (Sharma and Ratnatunga, 1997; Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017). Τέλος, η πλήρης κοστολόγηση αποτελεί την πιο συνηθισμένη μέθοδο κοστολόγησης προϊόντος και χρησιμοποιείται κυρίως για την αποτίμηση των αποθεμάτων καθώς είναι συνεπής με τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2017), ενώ η άμεση κοστολόγηση χρησιμοποιείται για βραχυπρόθεσμες αποφάσεις καθώς δεν επηρεάζεται από μεταβολές του όγκου παραγωγής (Sharma and Ratnatunga, 1997).

3.2.2 Η Μετάβαση από την Παραδοσιακή Κοστολόγηση στα Σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα

Ένα όμως από τα πιο ιδιάζοντα προβλήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης που επισημαίνεται στη διεθνή βιβλιογραφία συνιστά ο μερισμός του εμμέσου κόστους στα διάφορα αντικείμενα κόστους, καθώς μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλώσεις. Με την ανάπτυξη της τεχνολογίας, η επίδραση της άμεσης εργασίας στο συνολικό κόστος της παραγωγής μειώθηκε ενώ η ποσοστιαία συμμετοχή των γενικών βιομηχανικών εξόδων στο συνολικό κόστος αυξήθηκε (Cooper and Kaplan, 1991). Η αλλαγή της κοστολογικής δομής σε συνδυασμό με την αύξηση του εύρους των προϊόντων και των υπηρεσιών, δεδομένης της ανάπτυξης της τεχνολογίας, συνετέλεσαν στην αύξηση των αντικειμένων κόστους και της πιθανότητας σημαντικών σφαλμάτων στον επιμερισμό του κόστους (Taylor, 2000). Έτσι, καθώς η παραδοσιακή κοστολόγηση χρησιμοποιεί έναν οδηγό κόστους που δεν αποτελεί αιτιατό οδηγό κόστους για όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Taylor, 2000), σε συνδυασμό με τη μείωση της συμμετοχής της άμεσης εργασίας (Lamminmaki and Drury, 2001) και την αύξηση της αναλογίας των γενικών βιομηχανικών εξόδων, η στρέβλωση του κόστους των προϊόντων αποτελεί ένα υπαρκτό πρόβλημα για τις επιχειρήσεις. Απόρροια των προαναφερθέντων είναι να παραχθεί μία ανακριβή ή παραπλανητική κοστολογική πληροφορία. Συνεπώς, τα

προϊόντα που παράγονται σε χαμηλότερες ποσότητες παρουσιάζουν χαμηλότερα κόστη και εμφανίζονται κερδοφόρα εν αντιθέσει με τα προϊόντα που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες (Cooper and Kaplan, 1988b). Συγχρόνως, η έλλειψη πληροφόρησης σχετικά με την αδρανή δυναμικότητα της επιχείρησης αποτελεί σημαντικό πρόβλημα της παραδοσιακής κοστολόγησης καθώς δεν παρέχει την απαραίτητη πληροφορία σχετικά με το κόστος αδράνειας (Malik and Sullivan, 1995).

Σύμφωνα με τον Cooper (1988), οι ανακρίβειες των παραδοσιακών συστημάτων και μεθόδων κοστολόγησης επιδεινώθηκαν από το μεγάλο ποσοστό του σταθερού κόστους, το αναλογικά μικρό κόστος της άμεσης εργασίας, τη μεγάλη τεχνολογική αλλαγή, τη μείωση του κόστους εφαρμογής της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, την αύξηση του εύρους προϊόντων, την αύξηση του ανταγωνισμού και την απελευθέρωση της αγοράς. Έτσι, η αποτελεσματικότητα της παραδοσιακής κοστολόγησης αμφισβητήθηκε και αναζητήθηκαν πιο σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα (Noone and Griffin, 1997). Η ανάγκη για ακριβέστερη πληροφορία έγινε ολοένα και πιο απαιτητή από τις επιχειρήσεις λόγω του έντονου ανταγωνισμού και της ανάπτυξης της τεχνολογίας, ώστε να υπολογίζεται το πραγματικό κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας (Nielsen et al., 2015). Όπως αναφέρει ο Kaplan (1994), τα σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα εστίασαν στις επιχειρησιακές δραστηριότητες για την ανάλυση της συμπεριφοράς του κόστους και στον εντοπισμό των ροών του κόστους ώστε να πραγματοποιούνται οι δραστηριότητες που απαιτούνται.

Οι Cooper και Kaplan (1988a) ανέπτυξαν μία πιο προηγμένη προσέγγιση, γνωστή ως την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, για τον επιμερισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων και τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων έχει σκοπό να καθορίσει τη διαδρομή του κόστους μεταξύ των πόρων και των αντικειμένων του κόστους. Η διαδικασία αυτή επιτυγχάνεται μέσω δύο σταδίων: 1) τη μετατροπή του γενικού καθολικού των εξόδων σε κόστη δραστηριοτήτων και 2) τη μετατροπή του κόστους των δραστηριοτήτων σε κόστη προϊόντος (Mansor et al., 2012). Τέλος, χαρακτηρίζεται ως μία δυναμική μεθοδολογία κυρίως λόγω της παροχής ακριβούς και σχετικής κοστολογικής πληροφορίας αποσκοπώντας στη λήψη κερδοφόρων αποφάσεων (Sapp et al., 2005).

Εν συνεχεία, οι Kaplan και Anderson (2004) ανέπτυξαν τη Χρονικά Καθοδηγούμενη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα (Time-Driven Activity Based Costing) ως μία πιο απλοποιημένη μορφή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Krumwiede and Charles, 2014), ούτως ώστε να αντιμετωπιστούν τα μειονεκτήματά της (Dalcí et al., 2010). Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα κόστη κατανέμονται στα αντικείμενα κόστους βάσει των χρονικών μονάδων που απαιτούνται από τις δραστηριότητες. Κατά συνέπεια, πρέπει αρχικά να εντοπιστούν οι πόροι που καταναλώνονται ώστε να πραγματοποιηθούν οι δραστηριότητες, και έπειτα να υπολογιστεί ο χρόνος που απαιτούν οι δραστηριότητες αυτές (Kaplan and Anderson 2004).

Ένα ακόμη σύγχρονο εργαλείο κοστολόγησης αποτελεί η Κοστολόγηση Βάσει Στόχου (Target Costing). Η Κοστολόγηση Βάσει Στόχου δίνει βαρύτητα στη μείωση του κόστους στο στάδιο του σχεδιασμού και της ανάπτυξης του προϊόντος (Sakurai, 1989; Choe, 2002). Έτσι, ενώ η παραδοσιακή κοστολόγηση υπολογίζει το κόστος των προϊόντων, προσθέτει το επιθυμητό κέρδος και καθορίζει την τιμή, η Κοστολόγηση Βάσει Στόχου θέτει πρώτα την τιμή, έπειτα μειώνει το επιθυμητό έσοδο και τέλος καθορίζει το κόστος. Η Κοστολόγηση Βάσει Στόχου εφαρμόζεται κυρίως στον κατασκευαστικό τομέα, και ειδικότερα σε βιομηχανίες που βασίζονται σε διαδικασίες συναρμολόγησης (Sakurai, 1989). Επιπλέον, έχει εφαρμογή κατά κύριο λόγο σε νέα προϊόντα καθώς είναι δυσκολότερο να μειωθούν τα κόστη των προϊόντων που έχουν ήδη εισέλθει στην παραγωγή (Βενιέρης και άλλοι, 2005). Ολοκληρώνοντας, αποτελεί μία πολύπλοκη μέθοδο διαχείρισης κόστους καθώς απαιτεί κοστολογική πειθαρχία σε όλα τα στάδια του κύκλου ζωής του προϊόντος (Langfield-Smith, 2008).

3.2.3 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αναπτύχθηκε τη δεκαετία του 1980 και έχει καταστεί αποδεκτή ως ένα καλύτερο κοστολογικό σύστημα για την απόκτηση ακριβούς και σχετικής κοστολογικής πληροφορίας (Chen et al., 2001). Ορίζεται ως *«μία μέθοδος επιμέτρησης του κόστους και της απόδοσης των δραστηριοτήτων, των προϊόντων και των πελατών»* (Gunasekaran et al., 1999, p.286). Επίσης, αποτελεί μία κοστολογική μέθοδο που αναλύει τις δραστηριότητες που συμμετέχουν στην παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας και κατανέμει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στις δραστηριότητες αυτές (Beheshti, 2004; Everaert et al., 2008). Έπειτα, τα κόστη όλων των δραστηριοτήτων

που καταναλώνονται από ένα προϊόν ή μία υπηρεσία υπολογίζονται με τη χρήση οδηγών κόστους και αθροίζονται (Babad and Balachandran, 1993) ώστε να υπολογιστεί το συνολικό κόστος. Σύμφωνα με τους Ittner et al. (1997), ως δραστηριότητα ορίζεται κάθε ξεχωριστή εργασία που πραγματοποιείται σε μία οντότητα ώστε να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία, ενώ ως οδηγός κόστους ορίζεται ο παράγοντας που προκαλεί τα κόστη μιας δραστηριότητας. Συγκριτικά με την παραδοσιακή κοστολόγηση, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων χρησιμοποιεί τον όρο “δραστηριότητα” έναντι του όρου “κέντρα κόστους” και τον όρο “οδηγό κόστους” έναντι του όρου “βάση επιμερισμού” (Evans and Bellamy, 1995).

Ο κύριος στόχος της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι ο ακριβέστερος μερισμός του κόστους σε κάθε ξεχωριστό αντικείμενο κόστους, μέσω της μέτρησης και της κατανάλωσης όλων των πόρων που χρησιμοποιούνται από τις δραστηριότητες οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών (Cook et al., 2000). Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσω της διαχείρισης των δραστηριοτήτων και αποτελεί μία διαδικασία συνεχούς βελτίωσης όλων των εργασιών της επιχείρησης (Gunasekaran et al., 1999). Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων επιτρέπει στους μάνατζερ να ελέγχουν την κατανάλωση των πόρων, καθιστώντας ευδιάκριτο τον εντοπισμό της χρήσης των γενικών εξόδων από τις δραστηριότητες και τα τελικά προϊόντα / υπηρεσίες (Major, 2007). Έτσι, αποκτώντας την κοστολογική πληροφορία σε όλα τα στάδια της παραγωγής, οι χρήστες της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων μπορούν να κατανοήσουν σε μεγάλο βαθμό την πηγή του κόστους (Dalcí et al., 2010) και να εντοπίσουν ποια προϊόντα και υπηρεσίες αποτελούν κερδοφόρα ή μη (Beheshti, 2004).

Οι μάνατζερ χρησιμοποιούν την πληροφορία για να λάβουν αποφάσεις σχετικά με τα προϊόντα και τις δραστηριότητες, αποσκοπώντας στη μακροπρόθεσμη βελτιστοποίηση των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται. Ακόμη, μπορούν να αξιοποιήσουν τη πληροφορία αυτή ώστε να ελέγχουν την υπερβολική δαπάνη σχετικά με την πλεονάζουσα παραγωγική ικανότητα και να εφευρίσκουν λύσεις σχετικά με την αναδιαμόρφωση των δραστηριοτήτων (Sheu et al., 2003). Ο συνδυασμός της μείωσης της ποσότητας των δραστηριοτήτων που απαιτούνται και της αύξησης της αποτελεσματικότητας των υπολοίπων δραστηριοτήτων μπορεί να συντελέσει στην αύξηση της κερδοφορίας με την προσθήκη νέων προϊόντων και υπηρεσιών και στη

μείωση της αχρησιμοποίητης δυναμικότητας (Cooper and Kaplan, 1992). Συγχρόνως, μπορεί να επιτευχθεί μεγαλύτερη ακρίβεια στην πληροφορία του κόστους των προϊόντων με σκοπό να υποστηριχθεί η λήψη αποφάσεων αναφορικά με την προμήθεια των πρώτων υλών για το προϊόν και την υπηρεσία, την τιμολόγηση και το μείγμα προϊόντων / υπηρεσιών, και την εφαρμογή της ανάλυσης κερδοφορίας των πελατών (Swenson, 1995). Παρόλα αυτά, οι μάνατζερ πρέπει να αποφασίζουν εάν τα οφέλη που προκύπτουν από τη λήψη αποφάσεων με τη χρήση της πληροφορίας της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων δικαιολογούν το κόστος της εφαρμογής της (Maher, 2005).

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων συνήθως χαρακτηρίζεται ως ανώτερη μέθοδος καθώς επιτυγχάνει μεγαλύτερη ακρίβεια στην κοστολόγηση των προϊόντων σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης περιγράφοντας την αιτιότητα ανάμεσα στα αντικείμενα του κόστους, όπως επίσης και τον τρόπο δημιουργίας του κόστους (Agndal and Nilsson, 2007) με τη χρήση πολλαπλών οδηγών και δεξαμενών κόστους (Datar and Gupta, 1994). Επιπλέον, σημαντικό πλεονέκτημά της αποτελεί ο υπολογισμός του κόστους της αδρανούς δυναμικότητας της επιχείρησης καθώς υπολογίζει το κόστος των πόρων που χρησιμοποιούνται (Kaplan, 1994). Όπως αναφέρουν οι Hatzis et al. (2011), η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων κατανέμει τα γενικά έξοδα πωλήσεων, τα έξοδα διοίκησης και τα έξοδα διάθεσης στο τελικό κόστος των προϊόντων, εφόσον υπάρχει σχέση μεταξύ τους. Έτσι, ο υπολογισμός του κόστους με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης και την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να διαφέρει συγκριτικά αρκετές ποσοστιαίες μονάδες (O'Guin, 1990). Συνεπώς, οι παραδοσιακές κοστολογικές μέθοδοι μπορεί να μην είναι δαπανηρές στη χρήση τους αλλά παρέχουν ανακριβή αριθμητικά μεγέθη στα διοικητικά στελέχη με αποτέλεσμα να προκύπτουν λανθασμένες επιχειρηματικές αποφάσεις, εν αντιθέσει με την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, της οποίας το κόστος της εφαρμογής της μπορεί να απαλειφθεί από τα οφέλη που προσφέρει (Stapleton et al., 2004). Συμπερασματικά, αποτελεί μία κοστολογική μέθοδο που παρέχει την απαραίτητη πληροφορία για την επιτυχία των επιχειρήσεων (Gunasekaran, 1999).

Παρά τη χρησιμότητα και την ανωτερότητά της σε σχέση με την παραδοσιακή κοστολόγηση, έχουν καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία μερικά μειονεκτήματα της συγκεκριμένης μεθόδου. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να

προκαλέσει λάθη επιμέτρησης και στρέβλωση του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών, όταν τα κόστη είναι ενιαία, μη γραμμικά και αναπόφευκτα (Abernethy et al., 2001). Επίσης, οι Kaplan και Anderson (2004) επισημαίνουν ότι απαιτείται μεγάλο χρονικό διάστημα για την εφαρμογή της μεθόδου από τις επιχειρήσεις, λόγω της πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων. Ιδιαίτερα, σε μεγάλες επιχειρήσεις που εκτελούν πληθώρα δραστηριοτήτων, η επεξεργασία των στοιχείων από τα πληροφοριακά συστήματα είναι χρονοβόρα εξαιτίας του υψηλού όγκου δεδομένων. Τέλος, η εφαρμογή της μεθόδου απαιτεί την εκπαίδευση και τη συνεργασία των διοικητικών στελεχών ανάμεσα στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης (Maher, 2005).

3.3 Κοστολογική Πληροφορία

Η κοστολογική πληροφορία είναι απαραίτητη σε όλα τα στάδια της διοίκησης καθώς εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο τα κόστη σχετίζονται με τη λήψη μιας απόφασης αλλά και το βαθμό στον οποίον τα κόστη μπορούν να μεταβληθούν μελλοντικά (Shim and Siegel, 2009). Τα Κοστολογικά Συστήματα παρέχουν οικονομική πληροφόρηση, αναφορικά με την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και τον έλεγχο και τον υπολογισμό του κόστους των δραστηριοτήτων, των προϊόντων, των υπηρεσιών και των πελατών (Cooper and Kaplan, 1999). Μέσω του καθορισμού του κόστους για κάθε μονάδα παραγωγής, για κάθε υπηρεσία, για κάθε λειτουργία και για κάθε τμήμα, η πληροφορία που παράγεται είναι απαραίτητη για τον έλεγχο και τη μείωση του κόστους, καθώς έτσι επιτυγχάνεται η βελτίωση της κερδοφορίας της επιχείρησης σε ένα αυξανόμενο ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον (Agora, 2012). Όπως αναφέρουν οι Cooper και Kaplan (1999), οι μάνατζερ χρειάζονται ακριβή, αξιόπιστη και έγκαιρη κοστολογική πληροφορία, που θα πρέπει να τη χρησιμοποιήσουν ορθά για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων και τη βελτίωση των επιχειρησιακών διαδικασιών (Boyd and Cox Iii, 2002). Εντούτοις, οι λογιστές και οι κοστολόγοι μιας επιχείρησης είναι αυτοί που πρέπει να συγκρίνουν τα οφέλη που προκύπτουν από την παροχή μιας τέτοιας πληροφορίας σε σχέση με το κόστος που δημιουργείται για την παραγωγή της, τη διάχυσή της αλλά και τη χρήση της. Συγχρόνως, είναι σημαντικό να αξιολογηθεί ο όγκος της πληροφορίας που παρέχεται στα διοικητικά στελέχη καθώς η υπερβολική πληροφόρηση μπορεί να λειτουργήσει ανασταλτικά στον εντοπισμό των σημαντικότερων στοιχείων της (Hilton, 2011).

Εκτός από τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων και την αποτίμηση των αποθεμάτων για την εφαρμογή των οποίων δεν απαιτούνται προηγμένα Κοστολογικά Συστήματα (Kaplan, 1988), τα Κοστολογικά Συστήματα παρέχουν την απαραίτητη κοστολογική πληροφορία για την εφαρμογή της ανάλυσης κερδοφορίας ώστε να διακριθούν οι δραστηριότητες, προϊόντα και υπηρεσίες που προκαλούν ζημία για την επιχείρηση. Απώτερος σκοπός της είναι η μείωση του κόστους, ο επανασχεδιασμός, η εξωτερική ανάθεση και η πιθανή παύση των δραστηριοτήτων σε περίπτωση που οποιαδήποτε ενέργεια από τις προαναφερθείσες δεν τις καταστήσει κερδοφόρες (Drury and Tayles, 2006). Επιπλέον, η κοστολογική πληροφορία μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε μία σειρά άλλων στρατηγικών αποφάσεων όπως είναι ο σχεδιασμός των προϊόντων και υπηρεσιών που θα ικανοποιούν τις απαιτήσεις των πελατών και θα δημιουργούν κέρδη, η επιλογή μεταξύ διαφορετικών προμηθευτών, οι αποφάσεις σχετικά με τις τιμές αγοράς και πώλησης των προϊόντων και υπηρεσιών, η χρησιμοποίηση της αδρανούς παραγωγικής δυναμικότητας και η αποτελεσματική και αποδοτική διανομή των προϊόντων και υπηρεσιών (Aroga, 2012; Cooper and Kaplan, 1999). Ιδιαίτερα σε αγορές όπου δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία τιμών (Drury and Tayles, 2006), η λήψη αποφάσεων σχετικά με την τιμολογιακή πολιτική που θα ακολουθήσει η επιχείρηση εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό από την κοστολογική πληροφορία. Τέλος, η διαδικασία της βελτίωσης της ποιότητας, της αποδοτικότητας και της ταχύτητας των επιχειρησιακών διαδικασιών εξαρτάται από την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που αποκτούν οι μάνατζερ (Cooper and Kaplan, 1999).

Καθώς η λήψη αποφάσεων αποτελεί το θεμελιώδη σκοπό ενός Κοστολογικού Συστήματος και, παράλληλα, η παραδοσιακή κοστολόγηση δεν έχει καταφέρει να παρέχει σχετική πληροφορία, αναπτύχθηκαν σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα που θα αντιμετωπίσουν το κενό αυτό (Boyd and Cox Iii, 2002). Τα παραδοσιακά συμβατικά Κοστολογικά Συστήματα δεν παρέχουν μη χρηματοοικονομική πληροφορία, ενώ η χρηματοοικονομική πληροφορία που προσφέρουν έχει ελάχιστη χρησιμότητα καθώς είναι αρκετά συγκεντρωτική (Gunasekaran, 1999). Αντιθέτως, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων παρέχει κοστολογική πληροφορία που προκύπτει από την κατανάλωση των πόρων και μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τους μάνατζερ για τον έλεγχο και την πρόβλεψη σχετικά με τις απαιτήσεις των δραστηριοτήτων της επιχείρησης αλλά και την εφαρμογή των νέων τεχνολογιών. Έτσι, μπορούν να λάβουν αποφάσεις αναφορικά με τις ελλείψεις ή τις υπερβάσεις της δυναμικότητας των πόρων

της επιχείρησης (Linassi et al., 2016). Παρόλα αυτά, κοινό τόπο αποτελεί ότι ένα ακριβές Κοστολογικό Σύστημα έχει θετική επίδραση στη λειτουργία της επιχείρησης μέσα από βελτιωμένες αποφάσεις, παρά το γεγονός ότι στην πράξη οι μάνατζερ μπορούν να λάβουν αποτελεσματικές αποφάσεις ακόμα και όταν τα Κοστολογικά Συστήματα δεν είναι ακριβή αλλά βασίζονται σε πληροφορία που δεν προκύπτει από τις κοστολογικές αναφορές (Gupta and King, 1997).

3.4 Εμπειρική Έρευνα στην Κοστολόγηση

Η έρευνα στη διεθνή βιβλιογραφία εστίασε στην περιγραφή της κοστολογικής δομής, στη διερεύνηση των ποσοστών υιοθέτησης των παραδοσιακών και σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης και στον εντοπισμό των σκοπών χρήσης της κοστολογικής πληροφορίας. Συγχρόνως, μεγάλο μέρος της εμπειρικής έρευνας εξέτασε το βαθμό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τα οφέλη και τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν στην εφαρμογή της, όπως επίσης και τους παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτησή της. Κατά τον Doruch (1993), οι ερευνητές που μελέτησαν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων προσπάθησαν να αποδείξουν ότι η συγκεκριμένη μεθοδολογία μπορεί να παρέχει καλύτερα δεδομένα στους μάνατζερ, βασισμένοι στην παραδοχή ότι οι επιπρόσθετοι οδηγοί και δεξαμενές κόστους μπορούν να συμβάλλουν σε πραγματικά κοστολογικά στοιχεία. Στο Παράρτημα Δ παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των κυριότερων ερευνών με χρονολογική σειρά, δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διενεργήθηκε.

Πέραν της διαφοροποίησης της κοστολογικής δομής ανά κλάδο δραστηριότητας, τα αποτελέσματα των ερευνών αναδεικνύουν τη σημαντική ποσοστιαία συμμετοχή των γενικών βιομηχανικών εξόδων στο συνολικό κόστος και τις πιθανές στρεβλώσεις που μπορούν να δημιουργηθούν στον υπολογισμό του κόστους από τη χρήση της παραδοσιακής κοστολόγησης. Επιπλέον, βάσει των ευρημάτων, διαπιστώνεται η ανάγκη των επιχειρήσεων για ακριβή κοστολογική πληροφορία με σκοπό τη λήψη αποφάσεων κυρίως για την τιμολόγηση και την ανάλυση κερδοφορίας των προϊόντων / υπηρεσιών και των πελατών. Αναφορικά με την εμπειρική έρευνα στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, έμφαση δόθηκε στο βαθμό υιοθέτησής της αλλά και στους παράγοντες που την επηρεάζουν. Η μεγάλη διακύμανση των ποσοστών υιοθέτησης ανάμεσα στις έρευνες εξηγείται κυρίως από τη διαφοροποίηση των ερευνητικών

εργαλείων που έχουν χρησιμοποιηθεί (Jänkälä and Silvola, 2012). Παράλληλα, η εμπειρική διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων οδηγεί σε ασαφή αποτελέσματα. Σε κάθε περίπτωση, η σύγκριση και η ερμηνεία των αποτελεσμάτων καθίστανται δύσκολες εξαιτίας της διαφοροποίησης των ερευνητικών εργαλείων που έχουν χρησιμοποιηθεί τόσο σε επίπεδο εξαρτημένων όσο και σε επίπεδο ανεξάρτητων μεταβλητών, όπως επίσης και του γεγονότος ότι οι έρευνες έχουν διεξαχθεί σε διαφορετικές χώρες και κλάδους επιχειρήσεων.

3.5 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου

Η αλλαγή της κοστολογικής δομής εξαιτίας της αύξησης των έμμεσων εξόδων και της μείωσης της άμεσης εργασίας σε σχέση με το συνολικό κόστος (Cooper and Kaplan, 1991) και η παράλληλη αύξηση της εύρους των προϊόντων και των υπηρεσιών εξαιτίας της ανάπτυξης της τεχνολογίας (Taylor, 2000) προκάλεσαν την ανάγκη για ακριβέστερα Κοστολογικά Συστήματα. Κατά συνέπεια, αναπτύχθηκαν σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα που μπορούν να παρέχουν, μέσω της πολυπλοκότητας και της λειτουργικότητάς τους, τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, ως ανώτερη κοστολογική μέθοδος, λειτούργησε ως απάντηση στις επικρίσεις των ερευνητών σχετικά με την ευκολία με την οποία συντελείται ο επιμερισμός του κόστους στην παραδοσιακή κοστολόγηση καθιστώντας τον *«αρκετά εσφαλμένο και δυσλειτουργικό»* (Babad and Balachandran, 1993, p.565). Συγχρόνως, καθώς ο σχεδιασμός ενός Κοστολογικού Συστήματος αντικατοπτρίζει κάτι περισσότερο από την οικονομική περιγραφή της δομής μιας επιχείρησης (Charman and Kern, 2011), η ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχει το Κοστολογικό Σύστημα μπορεί να επιδράσει σημαντικά στους επιχειρησιακούς στόχους μέσω της αποτελεσματικής λήψης αποφάσεων.

Λαμβάνοντας υπόψιν τη σημασία της κοστολόγησης του προϊόντος και της κοστολογικής πληροφορίας για τις επιχειρήσεις και τα οικονομικά στελέχη τους σε ένα ανταγωνιστικό και δυναμικό περιβάλλον, οι ερευνητές εξέτασαν την κοστολογική δομή των επιχειρήσεων, τη χρήση της κοστολογικής πληροφορίας και τους παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών (Παράρτημα Δ) κατέδειξαν τη σημαντική

συμμέτοχη των γενικών βιομηχανικών εξόδων στο συνολικό κόστος και την ανάγκη των επιχειρήσεων για ακριβή κοστολογική πληροφορία με κύριο σκοπό τη λήψη τιμολογιακών αποφάσεων. Επιπλέον, τα ευρήματα σχετικά με την επίδραση των παραγόντων στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων διαφοροποιούνται σε σημαντικό βαθμό, με εξαίρεση το μέγεθος των επιχειρήσεων που παρουσιάζει θετική συσχέτιση. Συνοψίζοντας, το παρόν κεφάλαιο συμβάλλει στην κατανόηση της εξέλιξης των Κοστολογικών Συστημάτων, του ρόλου τους στη λειτουργία και στη διοίκηση της επιχείρησης, της αποτελεσματικότητας της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και της σημαντικότητας της ποιότητας της κοστολογικής πληροφορίας στη λήψη αποφάσεων.

4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

4.1 Πληροφοριακή Τεχνολογία και Πληροφορικά Συστήματα

Ο Attaran (2003, p.442) ορίζει την Πληροφοριακή Τεχνολογία ως *«τις δυνατότητες που παρέχονται στους οργανισμούς μέσα από τους υπολογιστές, τις εφαρμογές λογισμικού, και τις τηλεπικοινωνίες με σκοπό την παροχή δεδομένων, πληροφορίας και γνώσης σε άτομα και διαδικασίες»*. Η Πληροφοριακή Τεχνολογία έχει ευρέως αναγνωριστεί ως ένα σημαντικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις ούτως ώστε να ανταπεξέλθουν στον αυξανόμενο ανταγωνισμό. Πολλές επιχειρήσεις έχουν επενδύσει σημαντικά κεφάλαια στο πεδίο της Πληροφοριακής Τεχνολογίας με σκοπό να παράγουν νέα προϊόντα, να καταστήσουν πιο οικονομικά αποδοτική τη διανομή τους (Shaw et al., 2002), όπως επίσης και να επιτύχουν υψηλότερη παραγωγικότητα και βέλτιστη χρηματοοικονομική απόδοση. Η αναζήτηση της υψηλής ποιότητας, ακριβής, έγκαιρης και χαμηλού κόστους ανταλλαγής δεδομένων έχει οδηγήσει στην υιοθέτηση και στη χρήση εξειδικευμένων εφαρμογών. Σύμφωνα με τους Porter και Millar (1985, p.149), *«η Πληροφοριακή Τεχνολογία πρέπει να γίνει αντιληπτή σε ένα ευρύ φάσμα ώστε να συμπεριλάβει την πληροφορία που οι επιχειρήσεις δημιουργούν και χρησιμοποιούν όπως επίσης και το ευρύ φάσμα των συγκλινόντων και συνδεδεμένων τεχνολογιών που επεξεργάζονται την πληροφορία. Έπειτα, οι υπολογιστές, ο εξοπλισμός αναγνώρισης της πληροφορίας, οι τεχνολογίες επικοινωνίας, ο αυτοματισμός, το υλικό μέρος και οι υπηρεσίες συμμετέχουν»*.

Η Πληροφοριακή Τεχνολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μείωση του κόστους μέσω της βελτίωσης της παραγωγικότητας των επιχειρήσεων, την αύξηση των εσόδων από την εκμετάλλευση ευκαιριών μέσω των υφιστάμενων πελατών και υπηρεσιών, την αναζήτηση νέων πελατών και τη δημιουργία νέων υπηρεσιών (Mithas and Rust, 2016). Επιπλέον, καθώς παράγει περισσότερα δεδομένα κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, η συλλογή της πληροφορίας επιτρέπει την ενδεδειγμένη ανάλυση και χρήση των δεδομένων αλλά και τη διερεύνηση των δραστηριοτήτων εντός και εκτός της επιχείρησης (Porter and Millar, 1985). Παρόλα αυτά, η εγκατάσταση των εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας ενέχει σημαντικά ρίσκα σε μη χρηματοοικονομικούς όρους όπως η διοικητική ικανότητα, η ακεραιότητα της

πληροφορίας, η διασφάλιση της δυνατότητας ελέγχου και η αποκλειστικότητα (Chatzoglou and Diamantidis, 2009).

Η Πληροφοριακή Τεχνολογία περιλαμβάνει όλα τα μέσα και τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ενός Πληροφοριακού Συστήματος. Ένα Πληροφοριακό Σύστημα αποτελεί «ένα σύνολο από αλληλοσχετιζόμενες διαδικασίες που εφαρμόζονται για να βοηθήσουν στη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας ενός οργανισμού, στην εκτέλεση των λειτουργιών του και στην επίτευξη των στόχων του» (Yusof et al., 2008, p.378). Ο κύριος ρόλος του είναι να συγκεντρώσει, να αποθηκεύσει, να επεξεργαστεί και να παρουσιάσει τα δεδομένα με σκοπό την παροχή πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων (Hicks, 1993). Συν τοις άλλοις, τα Πληροφοριακά Συστήματα υποστηρίζουν τις επιχειρησιακές διαδικασίες και λειτουργίες, αλλά και τις στρατηγικές της επιχείρησης ώστε να επιτευχθεί το επιθυμητό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (O'Brien and Marakas, 2006).

Τα αποτελέσματα των επενδύσεων στην Πληροφοριακή Τεχνολογία και της εφαρμογής των Πληροφοριακών Συστημάτων έχουν αποτελέσει αντικείμενο μελέτης για πολλούς ερευνητές. Σε ένα περιβάλλον από προκλήσεις όπου οι επιχειρήσεις επιθυμούν να μειώσουν το κόστος και να αυξήσουν σημαντικά τα έσοδά τους, μία επένδυση στην τομέα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας πρέπει να είναι επωφελής. Η εφαρμογή ενός Πληροφοριακού Συστήματος μπορεί να συμβάλλει στην ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, να ενισχύσει τη λήψη αποφάσεων με υψηλής ποιότητας, άμεση και επακριβή πληροφορία, και να διευκολύνει τις συναλλαγές της επιχείρησης μειώνοντας το κόστος και τα λειτουργικά έξοδα. Τέλος, σύμφωνα με τους Bharadwaj et al. (1999), οι επενδύσεις στα Πληροφοριακά Συστήματα έχουν τη δυνατότητα να βελτιώσουν την παραγωγικότητα των επιχειρήσεων.

Μία από τις βασικές θεωρίες που κυριαρχούν στη βιβλιογραφία αποτελεί η Προσέγγιση των Οργανωσιακών Πόρων (Resource-Based View), που προτάθηκε από τον Wernerfelt (1984). Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, μία επιχείρηση μπορεί να δημιουργήσει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, αξιοποιώντας τους επιχειρησιακούς πόρους που πρέπει να είναι πολύτιμοι, σπάνιοι, δύσκολοι να μιμηθούν και μη υποκατάστατοι (Barney, 1991). Οι επενδύσεις στα Πληροφοριακά Συστήματα μπορούν να προκύψουν ως απόρροια των πόρων της επιχείρησης με τα προαναφερθέντα

χαρακτηριστικά, παρέχοντας την επιθυμητή ανταγωνιστικότητα ώστε να επιτευχθεί βελτίωση στην οικονομική απόδοση.

Ωστόσο, υπήρξαν πολλοί ερευνητές που εντόπισαν μηδενική ή ελάχιστη επίδραση στην απόδοση της επιχείρησης ως αποτέλεσμα των επενδύσεων στην Πληροφοριακή Τεχνολογία. Η διαπίστωση αυτή έχει καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία ως "το παράδοξο της παραγωγικότητας" ("the productivity paradox"). Κατά συνέπεια, οι επενδύσεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία δεν δημιουργούν πάντα σαφή και άμεσα οφέλη για τις επιχειρήσεις, ιδίως όσον αφορά την παραγωγικότητά τους. Το αποτέλεσμα αυτό μπορεί να οφείλεται σε εσφαλμένη εκτίμηση των αποτελεσμάτων και των εισροών, σε καθυστερήσεις λόγω εκμάθησης και προσαρμογής και σε κακή διαχείριση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας (Brynjolfsson, 1993). Επίσης, ο Bharadwaj (2000, p.186) επισημαίνει ότι *«εάν οι επενδύσεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία και η κερδοφορία της επιχείρησης δεν συσχετίζονται ή ακόμη έχουν αρνητική συσχέτιση, μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι παρά τις υψηλές επενδύσεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία, δεν μπορούν όλες οι επιχειρήσεις να είναι επιτυχημένες στη δημιουργία μιας αποτελεσματικής ικανότητας σε επίπεδο Πληροφοριακής Τεχνολογίας»*.

Τέλος, οι εξελίξεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία συνετέλεσαν στην ανάπτυξη διαφόρων Επιχειρησιακών Συστημάτων (Enterprise Systems). Τα Επιχειρησιακά Συστήματα αποτελούν *«μεγάλης κλίμακας, ολοκληρωμένα πακέτα λογισμικού που χρησιμοποιούν την υπολογιστική δύναμη, την αποθήκευση δεδομένων και τη μετάδοση δεδομένων της σύγχρονης Πληροφοριακής Τεχνολογίας ώστε να υποστηρίζουν τις διαδικασίες, τις ροές πληροφορίες, τις αναφορές και την ανάλυση δεδομένων εντός αλλά και μεταξύ πολύπλοκων επιχειρήσεων»* (Zhong Liu and Seddon, 2009, p.716). Παραδείγματα τέτοιων Επιχειρησιακών Συστημάτων συνιστούν τα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (Enterprise Resource Planning Systems), τα Συστήματα Διαχείρισης Εφοδιαστικής Αλυσίδας (Supply Chain Management Systems), τα Συστήματα Διαχείρισης Πελατειακών Σχέσεων (Customer Relationship Management Systems), τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα (Accounting Information Systems) και τα Συστήματα Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού (Human Resource Management Systems) (Hendricks et al., 2007; Saira et al., 2010).

4.2 Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων

Στην παγκόσμια αγορά, τα διοικητικά στελέχη έχουν διαπιστώσει την ανάγκη για την εφαρμογή Πληροφοριακών Συστημάτων που θα τους προσφέρουν άμεση και ολοκληρωμένη πληροφορία για το σχεδιασμό, τον έλεγχο, τη λήψη αποφάσεων αλλά και τη διοίκηση των επιχειρήσεών τους. Στο πλαίσιο αυτό, αναπτύχθηκαν τα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems) για να καλύψουν τις ανάγκες των στελεχών, αποτελώντας ολοκληρωμένα συστήματα διοίκησης (Zarzycka, 2012). Τα ERP συστήματα εισήχθησαν ως όρος στις αρχές της δεκαετίας του 1990 από την Gartner Group of Stamford και αποτέλεσαν την εξέλιξη των συστημάτων Προγραμματισμού Βιομηχανικών Πόρων (Manufacturing Resources Planning - MRP II), τα οποία προέκυψαν από τα συστήματα Σχεδιασμού Απαιτήσεων Υλικού (Material Requirements Planning - MRP) (Umble et al., 2003). Η διαφορά ανάμεσα στα MRP II συστήματα και στα ERP συστήματα εντοπίζεται στο γεγονός ότι τα ERP συστήματα δίνουν έμφαση στο σχεδιασμό και στον προγραμματισμό των πόρων και των προμηθευτών, όπως επίσης και στη δυναμική της ζήτησης από τους πελάτες (Chen, 2001). Σύμφωνα με τους Klaus et al. (2000), τα ERP συστήματα αποτελούν πακέτα λογισμικού με σκοπό την ενσωμάτωση ενός εύρους από διαδικασίες και λειτουργίες της επιχείρησης με σκοπό να παρουσιάζουν μία ολιστική άποψή της.

Οι Botta-Genoulaz και Millet (2006, p.203) ορίζουν ένα ERP σύστημα ως «ένα ολοκληρωμένο πακέτο λογισμικού που αποτελείται από ένα σύνολο τυπικών λειτουργικών υποσυστημάτων (παραγωγή, πώλησης, ανθρώπινοι πόροι, χρηματοοικονομικά και αλλά), που αναπτύσσεται ή ενσωματώνεται από τον προμηθευτή και μπορεί να προσαρμοστεί στις εξειδικευμένες ανάγκες του εκάστοτε πελάτη». Έτσι, ένα τυπικό ERP σύστημα περιλαμβάνει ενοποιημένα υποσυστήματα που αφορούν την παραγωγή, τη διανομή, τις πωλήσεις, τη λογιστική και τους ανθρώπινους πόρους (O'Brien and Marakas, 2006). Σύμφωνα με τους Pérez Estébanez et al. (2010), η αρχιτεκτονική του λογισμικού του ERP συστήματος επιτρέπει στις επιχειρήσεις να επιλέγουν τα υποσυστήματα που χρειάζονται και να προσθέτουν καινούρια, ώστε να βελτιώσουν την επιχειρησιακή τους απόδοση.

Όπως είναι γενικά αποδεκτό, η λογιστική (χρηματοοικονομική) ενότητα συνιστά τον πυρήνα ενός ERP συστήματος (Spathis and Constantinides, 2004; Zhu, 2006). Το

υποσύστημα αυτό συμπεριλαμβάνει τη γενική λογιστική (καθολικά, μισθοδοσία, λογαριασμούς εισπρακτέους και πληρωτέους, περιουσιακά στοιχεία και αποθέματα), την ταμειακή διαχείριση, τον έλεγχο του κόστους και τους προϋπολογισμούς (Spathis and Constantinides, 2004). Επιπλέον, περιλαμβάνει λειτουργίες που μπορούν να εκτελεστούν μεμονωμένα ανάλογα με τις ανάγκες των χρηστών όπως η επεξεργασία λογαριασμών, η παραγωγή χρηματοοικονομικών αναφορών, η διαχείριση παγίων στοιχείων, η χρηματοοικονομική ανάλυση, η υποστήριξη αποφάσεων, η διαχείριση εσωτερικών επενδύσεων, ο έλεγχος αποθεμάτων και η διαχείριση αγορών και πωλήσεων (Zhu, 2006). Έτσι, τα οικονομικά στελέχη μπορούν να αξιοποιήσουν σημαντικές ροές δεδομένων και να αποκτήσουν την απαιτούμενη πληροφορία σε πραγματικό χρόνο. Κατά συνέπεια, θα αυξηθεί η αποδοτικότητά τους και θα βελτιωθεί η διοίκηση της επιχείρησης (Spathis and Ananiadis, 2005; O'Mahony and Doran, 2008). Συμπερασματικά, είναι αντιληπτό ότι ένα ERP σύστημα μπορεί να επηρεάσει τις επιχειρησιακές λειτουργίες, παρέχοντας πολύτιμη λογιστική και χρηματοοικονομική πληροφορία που είναι απαραίτητη για τη βελτίωση της επιχειρησιακής απόδοσης.

Το απαιτητικό επιχειρησιακό περιβάλλον οδήγησε ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις να επενδύσουν σε ERP συστήματα με σκοπό να επιτύχουν την οικονομική επιβίωσή τους και να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητά τους, χρησιμοποιώντας αποδοτικά τα κεφάλαιά τους και αξιοποιώντας την παραγόμενη πληροφορία (Umble et al., 2003). Τα ERP συστήματα ενσωματώνουν όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης, βελτιστοποιούν τη ροή της κρίσιμης πληροφορίας και βοηθούν την επιχείρηση να ανταποκριθεί στις αλλαγές της αγοράς (Zarzycka, 2012). Συγχρόνως, παρέχουν υποστήριξη και καθιστούν ικανή την επιχείρηση να διαμοιράζεται την πληροφορία σε διάφορους τομείς δραστηριοτήτων όπως η εφοδιαστική αλυσίδα, η χρηματοοικονομική, η λογιστική, οι πωλήσεις, το μάρκετινγκ και οι ανθρώπινοι πόροι, με απώτερο σκοπό τη μείωση του κόστους, τη βελτίωση της διοίκησης και την αύξηση της κερδοφορίας (Liu et al., 2007; Otieno, 2008). Τέλος, αποτελούν τεχνολογικά συστήματα που επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να βελτιώσουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους, να μειώσουν τα αποθέματά τους, να βελτιώσουν την παραγωγικότητα και να επιτύχουν καλύτερη επικοινωνία με πελάτες και προμηθευτές, γρήγορη παράδοση αγαθών και υπηρεσιών και καλύτερο έλεγχο της επιχείρησης (Yusof et al., 2008; Al-Dhaafri et al., 2016).

Παρόλα αυτά, η υιοθέτηση ενός ERP συστήματος μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση του προϋπολογισμένου κόστους κεφαλαίου εξαιτίας του κόστους του σχεδιασμού του, της εφαρμογής του και της εκπαίδευσης του προσωπικού της επιχείρησης (Lindley and Topping, 2008). Συν τοις άλλοις, η πολυπλοκότητά του, η εξάρτηση από τους προμηθευτές του λογισμικού και η συμμόρφωση με τις διαδικασίες, την κουλτούρα και τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης αποτελούν σημαντικά μειονεκτήματα για την υιοθέτηση ενός τέτοιου συστήματος (Rashid et al., 2002). Για τους λόγους αυτούς, μία αντίστοιχη επένδυση μπορεί να χαρακτηριστεί ως χρονοβόρα, τολμηρή και απαιτητική (Seethamraju, 2005).

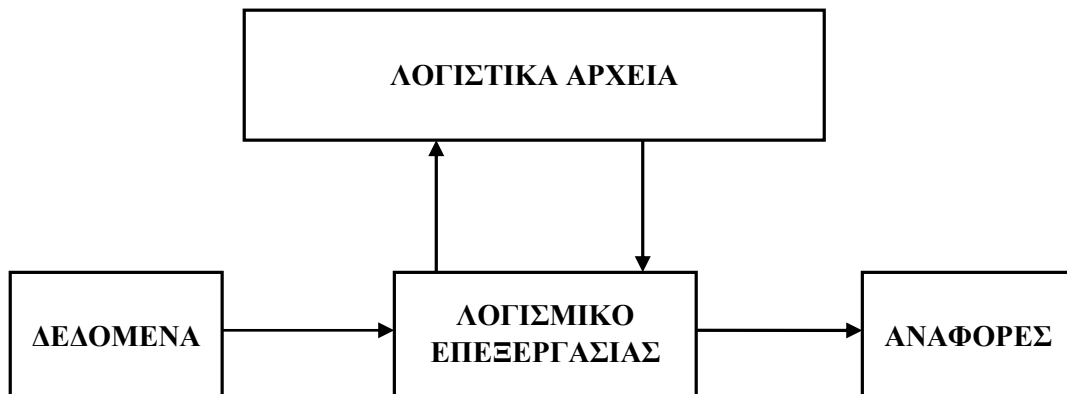
4.3 Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα

Καθώς η τεχνολογία διείσδυσε στις επιχειρησιακές διαδικασίες και η υιοθέτηση των Πληροφοριακών Συστημάτων κατέστη απαραίτητη για την οικονομική επιβίωση των επιχειρήσεων, η Λογιστική, ως μία από τις πιο σημαντικές λειτουργίες της επιχείρησης, προσαρμόστηκε. Κατά συνέπεια, όλες οι χειρωνακτικές λογιστικές δραστηριότητες μηχανογραφήθηκαν με τη χρήση της τεχνολογίας, καθιστώντας επωφελή την υιοθέτηση και την εγκατάσταση ενός Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος για τους λογιστές και τους χρηματοοικονομικούς μανάτζερ μιας επιχείρησης.

Με τη μηχανογράφηση της λογιστικής λειτουργίας, ο όρος του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος αναφέρεται κυρίως στα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα που βασίζονται στη χρήση υπολογιστών (Stefanou, 2006). Σύμφωνα με τον Nicolaou (2000, p.91), το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα αποτελεί *«ένα σύστημα σε υπολογιστή που επεξεργάζεται τη χρηματοοικονομική πληροφορία και υποστηρίζει τα καθήκοντα αποφάσεων στο πλαίσιο του συντονισμού και του ελέγχου των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων»*. Οι Prasad et al. (2013, p.1) ορίζουν ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα ως *«ένα σύστημα διαχείρισης και επεξεργασίας των συναλλαγών, διάδοσης των απαιτούμενων αναφορών και διασφάλισης του κατάλληλου περιβάλλοντος ελέγχου σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές των επιχειρήσεων»*. Τέλος, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα συνδυάζουν τις λογιστικές τεχνικές, τις μεθοδολογίες και τους ελέγχους με την τεχνολογία, σε όρους διεπαφής χρήστη, υπολογιστών και πολύπλοκου λογισμικού (Grande et al., 2011).

Ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα μπορεί να λειτουργεί είτε ως ένα συμβατικό Πληροφοριακό Σύστημα, όπως ένα αυτόνομο λογιστικό πληροφοριακό λογισμικό, είτε με ένα ολοκληρωμένο τρόπο, ως ένα χρηματοοικονομικό υποσύστημα ενός ERP συστήματος (Stefanou, 2002; Spathis, 2006; Taipaleenmäki and Ikäheimo, 2013). Άλλωστε, τα ERP συστήματα βασίζονται κυρίως στο χρηματοοικονομικό υποσύστημα (Stefanou, 2006). Παρόλο που ένα ERP σύστημα ενσωματώνει όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης συγκριτικά με ένα αυτόνομο Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα (Spathis, 2006), και τα δύο είναι αρκετά επωφελή σε όρους παραγωγής πληροφορίας και χρηματοοικονομικής αναφοράς. Επίσης, οι περισσότερες επιχειρήσεις δεν αναπτύσσουν Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα μέσα στην επιχείρηση αλλά υιοθετούν έτοιμα εμπορικά λογισμικά, τα οποία είτε χρησιμοποιούνται αυτόνομα είτε ως υποσύστημα ενός ERP συστήματος, εξαιτίας του υψηλού κόστους ανάπτυξης και συντήρησης αλλά και της δυσκολίας ενσωμάτωσης με τα υπόλοιπα Πληροφοριακά Συστήματα (Prasad et al., 2013).

Η χρήση του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος περιλαμβάνει μία σειρά από δραστηριότητες που πραγματοποιούνται, όπως η συλλογή δεδομένων και η εισαγωγή τους στο σύστημα, η επεξεργασία και η αποθήκευση των δεδομένων, η διαχείριση και η ασφάλεια των δεδομένων και η παραγωγή της πληροφορίας με κατάλληλο τρόπο (Wilkinson, 1989). Στο Σχήμα 1 παρουσιάζεται σχηματικά η λειτουργία του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (Guan, 2010, p.206). Οι Hicks και Leininger (1981) υποστηρίζουν ότι ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα αποτελείται από τέσσερα υποσυστήματα ανάμεσα στα οποία η πληροφορία ρέει: το γενικό καθολικό, οι ταμειακές εισπράξεις, η διαχείριση παραγωγής και το μάρκετινγκ. Συγχρόνως, ο σχεδιασμός και η λειτουργία του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος πρέπει να ικανοποιούν συγκεκριμένες απαιτήσεις της νομοθεσίας με σκοπό το σύστημα να ανταποκρίνεται στις ανάγκες τόσο των εξωτερικών όσο και των εσωτερικών χρηστών (Stefanou, 2006).



Σχήμα 1: Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα (Guan, 2010, p.206)

Η υιοθέτηση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων συνετέλεσε στη βελτίωση των λογιστικών διαδικασιών, στη μείωση των σφαλμάτων, στην εξαγωγή γρήγορης και πολύτιμης πληροφορίας αλλά και στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του προσωπικού συγκριτικά με τη χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων. Τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα αποθηκεύουν και διαχειρίζονται τη χρηματοοικονομική και λογιστική πληροφορία που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση μιας επιχείρησης για τη λήψη αποφάσεων (Georgantopoulos et al., 2018). Ο Stefanou (2006, p.9) αναφέρει ότι «ο πρωταρχικός σκοπός ενός Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος είναι η συλλογή και η καταγραφή των δεδομένων και της πληροφορίας σχετικά με γεγονότα που έχουν οικονομική επίδραση στις οντότητες και η διατήρηση, η επεξεργασία και η επικοινωνία της πληροφορίας σε εσωτερικά και εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη». Έτσι, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα μετατρέπουν τα οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης σε χρήσιμες χρηματοοικονομικές και διοικητικές πληροφορίες για τους μάνατζερ (Νικολάου, 1999), αποσκοπώντας στη βελτιστοποίηση των αποφάσεων και των ελέγχων και στην αύξηση της οικονομικής απόδοσης της επιχείρησης.

Οι Wang και He (2011) αναφέρουν ότι τα σημαντικότερα οφέλη που προκύπτουν από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα, σε σχέση με το χειρόγραφο σύστημα, αποτελούν η γρήγορη αναζήτηση εξαιτίας της μεγάλης χωρητικότητας αποθήκευσης δεδομένων, η βελτίωση της αποδοτικότητας του προσωπικού και της ποιότητας εργασίας, η ταχύτερη επεξεργασία δεδομένων και η έγκαιρη διάδοση και η χρήση της πληροφορίας. Συγχρόνως, μπορεί να βελτιώσει την καταγραφή, την επεξεργασία και την οργάνωση των λογιστικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής πληροφορίας αλλά

και να προσφέρει υποστήριξη στη διενέργεια αποτελεσματικών ελέγχων (Drogalas et al., 2015). Τέλος, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα, ως συστήματα επεξεργασίας συναλλαγών, έχουν ως σκοπό τη μείωση του λειτουργικού κόστους (Cragg and King, 1993), τη βελτίωση της απόδοσης και την αύξηση της παραγωγικότητας (Pias and Razak, 2011).

Η πληροφορία που παράγεται από ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας λήψης αποφάσεων. Εκτός της βελτιστοποίησης της λήψης αποφάσεων, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα έχουν θετικό αντίκτυπο στην ποιότητα της λογιστικής πληροφορίας, στην αξιολόγηση της απόδοσης, στους εσωτερικούς ελέγχους αλλά και στις συναλλαγές της επιχείρησης (Sajady et al., 2008). Παράλληλα, η χρήση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων δύναται να βελτιώσει την ποιότητα και να μειώσει το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών, όπως επίσης και να επιτρέψει τη μείωση της φύρας των υλικών και την αύξηση της παραγωγικότητας μέσω της άμεσης πληροφορίας που παρέχεται αναφορικά με την αποθήκη και τις πωλήσεις (Allahverdi, 2011).

Συμπερασματικά, η χρήση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων επιτρέπει στα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων να λαμβάνουν υπόψιν τους όλες εκείνες τις πληροφορίες που σχετίζονται με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τους πελάτες, τους προμηθευτές, τα έξοδα και τα έσοδα της επιχείρησης και τα κοστολογικά δεδομένα ώστε να προβούν στις κατάλληλες αποφάσεις και να εφαρμόσουν εκείνες τις πολιτικές και τις πρακτικές που θα βελτιώσουν τα χρηματοοικονομικά μεγέθη και την κερδοφορία. Παρά το γεγονός ότι ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα μπορεί να παρέχει υψηλής ποιότητας πληροφορία και να υποστηρίξει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, εναπόκειται στους χρήστες ο τρόπος με τον οποίο θα χρησιμοποιήσουν και θα εκμεταλλευτούν την εκροή της πληροφορίας για τη βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης (Karagiorgos et al., 2012). Στην εμπειρική έρευνα, οι μελέτες των Ham et al. (2005), Karagiorgos et al. (2012) και Wang και Huynh (2013) εντόπισαν θετική σχέση ανάμεσα στη χρήση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και στην επιχειρησιακή απόδοση.

Στην παρούσα διατριβή, ως Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα αναφέρονται τα Πληροφοριακά Συστήματα που χρησιμοποιούνται για τη συλλογή, την αποθήκευση, την επεξεργασία και την ανάλυση των οικονομικών γεγονότων μιας επιχείρησης με απώτερο σκοπό τη δημιουργία λογιστικών και χρηματοοικονομικών αναφορών και την παροχή κατάλληλης πληροφορίας. Τέλος, ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα μπορεί να αποτελεί είτε ένα αυτόνομο Πληροφοριακό Σύστημα είτε ένα υποσύστημα ενός ERP συστήματος για τη διαχείριση και την υποστήριξη της λογιστικής και άλλων λειτουργιών της επιχείρησης.

4.4 Η Αξιολόγηση της Αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων

Η αξιολόγηση των Πληροφοριακών Συστημάτων αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης σημασίας για τα στελέχη των επιχειρήσεων (Gable et al., 2008). Ως αξιολόγηση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας ορίζεται ο «καθορισμός σε ποιοτικούς και ποσοτικούς όρους της αξίας της Πληροφοριακής Τεχνολογίας για την επιχείρηση» (Willcocks, 1992, p.245). Συγχρόνως, αποτελεί μία σημαντική διαδικασία με σκοπό την παροχή ανατροφοδότησης της απαραίτητης πληροφορίας για τη βελτίωση των λειτουργιών των Πληροφοριακών Συστημάτων (Myers et al., 1997). Η διαδικασία αυτή υλοποιείται μετά την εγκατάσταση του συστήματος και περιλαμβάνει την εκτίμηση της χρησιμότητας (Díez and McIntosh, 2009) και της επίδρασής του στους χρήστες και στην επιχείρηση (Nicolau, 2004).

Στη βιβλιογραφία των Πληροφοριακών Συστημάτων και της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, η πλειονότητα των ερευνητών εστίασε στην αξιολόγηση της επιχειρηματικής αξίας, στην επιτυχία αλλά και στον εντοπισμό των κρίσιμων παραγόντων που επηρεάζουν την επιτυχημένη εφαρμογή των συστημάτων (Poroníč et al., 2012). Σύμφωνα με τους Seddon et al. (2002), για την αξιολόγηση των ωφελειών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας έχουν χρησιμοποιηθεί διάφοροι όροι και μέτρα όπως η αξιολόγηση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας (IT evaluation), η επιτυχία των Πληροφοριακών Συστημάτων (IS success), η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων (IS effectiveness) και η αξιολόγηση των Πληροφοριακών Συστημάτων (IS evaluation). Στην παρούσα διατριβή και σε συνάρτηση με τη βιβλιογραφία (Urbach et al., 2009; Alali and Salim, 2011), οι όροι της αποτελεσματικότητας και της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων

χρησιμοποιούνται ως ταυτόσημοι. Άλλωστε σύμφωνα με τους Hosnavi και Ramezan (2010, p.30), η αποτελεσματικότητα ορίζεται ως *«οι εκροές, οι συνέπειες και τα αποτελέσματα και αποτελεί ένα συνώνυμο της επιτυχίας, καθώς το να είσαι αποτελεσματικός σημαίνει να επιτυγχάνεις τις εκροές και τα αποτελέσματα που είχες αρχικά σχεδιάσει»*.

Το ποσοστό αποτυχίας της ανάπτυξης και της εφαρμογής των Πληροφοριακών Συστημάτων σε κάποιες περιπτώσεις ανέρχεται στο 70% ή ακόμα και στο 90%, καθώς τα συστήματα δεν ανταποκρίνονται στους στόχους που αρχικά είχαν τεθεί (Doherty et al., 2012). Όπως αναφέρει ο Stefanou (2000), οποιαδήποτε επένδυση σε ένα Πληροφοριακό Σύστημα απαιτεί την αξιολόγηση της εφαρμογής του. Κατά συνέπεια, καθώς οι επιχειρήσεις δαπανούν μεγάλο μέρος των πόρων τους για την υιοθέτηση εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων που υποστηρίζουν τις λειτουργίες τους πρέπει να αξιολογείται. Επιπλέον, εξαιτίας των υψηλών επενδύσεων και των χαμηλών αποδόσεων της παραγωγικότητας, ο προσδιορισμός της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων είναι ουσιώδους σημασίας τόσο για τους ερευνητές όσο και τους επαγγελματίες (Brynjolfsson, 1993). Συνεπώς, ο προσδιορισμός της επιτυχίας και της αποτελεσματικότητας ενός Πληροφοριακού Συστήματος είναι σημαντικός για την κατανόηση της αξίας και της αποδοτικότητας της επένδυσης (DeLone and McLean, 2003).

4.4.1 Μοντέλα Αξιολόγησης της Αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων

Διάφοροι ορισμοί και προσεγγίσεις του προσδιορισμού της επιτυχίας και της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων έχουν καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία. Σύμφωνα με τους Wilkin et al. (2001), η αποτελεσματικότητα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας αξιολογείται σε όρους χρήσης της ή επιτυχίας των εκροών της, μέσω της κατανόησης της συμβολής της στην απόδοση της εργασίας των ενδιαφερόμενων μερών. Η Gatian (1994, p. 119) αναφέρει ότι *«εάν ένα αποτελεσματικό σύστημα ορίζεται ως ένα που προσθέτει αξία στην επιχείρηση, κάθε μέτρο της αποτελεσματικότητας του συστήματος πρέπει να αντικατοπτρίζει κάποια θετική αλλαγή στη συμπεριφορά του χρήστη όπως η βελτιωμένη παραγωγικότητα, τα λιγότερα λάθη ή η*

καλύτερη λήψη αποφάσεων». Επίσης, σύμφωνα με τον Bokhari (2005), η επιτυχία ενός Πληροφοριακού Συστήματος καθορίζεται από το βαθμό που ικανοποιεί συγκεκριμένα κριτήρια όπως η κάλυψη των αναγκών των χρηστών και η επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων. Συγχρόνως, ο Miller (1989, p.283) υποστηρίζει ότι ένα «αποτελεσματικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι εκείνο που επιτυγχάνει τους σκοπούς των χρηστών του». Βάσει των παραπάνω ισχυρισμών, συμπεραίνεται ότι η ικανοποίηση του χρήστη ενός συστήματος συνιστά σημαίνοντα παράγοντα του προσδιορισμού της επιτυχίας και της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων.

Η επιτυχία των Πληροφοριακών Συστημάτων θεωρείται ιδιαίτερα σημαντική στον τομέα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας (Sabherwal et al., 2006). Σύμφωνα με τους Rai et al. (2002), η επιτυχία των Πληροφοριακών Συστημάτων έχει γίνει αποδεκτή από την έρευνα στον κλάδο ως ένα πρωταρχικό κριτήριο για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους. Η έρευνα με σκοπό τη μέτρηση της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων ξεκίνησε στις αρχές του 1980 (DeLone and McLean, 1992). Η δυσκολία της μέτρησης της αποτελεσματικότητας ενός Πληροφοριακού Συστήματος και ιδιαίτερα των Επιχειρησιακών Συστημάτων έχει καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Sedera and Tan, 2005). Όπως αναφέρουν οι Kettinger και Lee (1994), διάφορες τεχνικές και μεγέθη, όπως ο βαθμός χρήσης ενός συστήματος, η ανάλυση κόστους - ωφέλειας, τα οικονομικά της πληροφορίας και οι κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας, έχουν χρησιμοποιηθεί με ασαφή αποτελέσματα με σκοπό να εξεταστεί η συνεισφορά των Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των επιχειρήσεων και των στελεχών τους. Η έλλειψη ακατάλληλων μέτρων, η έλλειψη θεωρητικού υπόβαθρου στις αιτιατές σχέσεις των μοντέλων, η “μυωπική” εστίαση στη χρηματοοικονομική απόδοση, οι μεταβλητές που χρησιμοποιούνται στη έρευνα και ο τρόπος συλλογής δεδομένων αποτελούν τους πιθανούς λόγους για τα αντικρουόμενα αποτελέσματα που έχουν σημειωθεί (Gable et al., 2003). Επιπλέον, ιδιαίτερα στην περίπτωση των ERP συστημάτων, πολλές εμπειρικές έρευνες εστίασαν στη χρήση χρηματοοικονομικών μεγεθών όπως ο δείκτης Απόδοσης Επένδυσης (ROI - Return On Investment), ο δείκτης Απόδοσης Ενεργητικού (ROA - Return On Assets), ο δείκτης Απόδοσης Ιδίων Κεφαλαίων (ROE - Return on Equity), ο δείκτης Απόδοσης Πωλήσεων (ROS - Return On Sales) και άλλοι (Wieder et al., 2006; Matolcsy et al., 2005; Hunton et al., 2003; Liu et al., 2007).

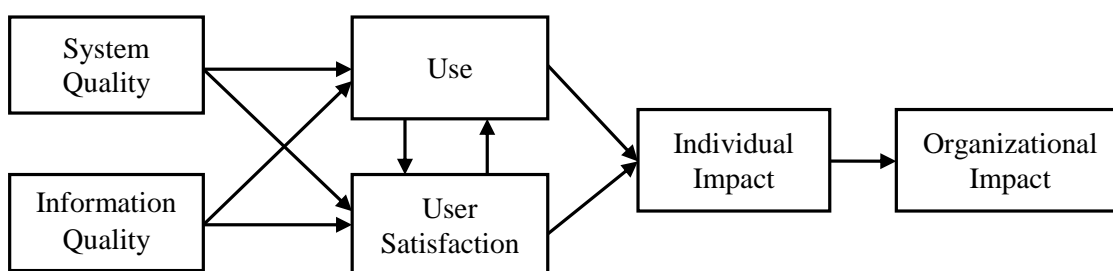
Παρόλα αυτά, η χρήση χρηματοοικονομικών μεγεθών για την αξιολόγηση της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων έχει επικριθεί στη βιβλιογραφία (Ballantine et al., 1996), καθώς υπάρχουν άλλοι παράγοντες που δεν σχετίζονται με τα Πληροφοριακά Συστήματα και μπορούν να επηρεάσουν το αποτέλεσμα (Ifinedo, 2006). Καθώς οι χρηματοοικονομικοί δείκτες δεν θεωρούνται επαρκείς και μπορούν να προσδιορίσουν με δυσκολία την επιτυχία, ανέκυψε η ανάγκη για χρήση υποκατάστατων μεγεθών για τον προσδιορισμό της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (Wu and Wang, 2006). Κατά συνέπεια, οι ερευνητές προσπάθησαν να αναπτύξουν διάφορα μοντέλα ώστε να προσδιορίσουν την επιτυχία και την αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων.

Αρκετές έρευνες χρησιμοποίησαν το Μοντέλο Αποδοχής της Τεχνολογίας (Technology Acceptance Model – TAM) του Davis (1989), το οποίο βασίζεται στη Θεωρία της Αιτιολογημένης Δράσης (Theory of Reasoned Action - TRA) των Fishbein και Ajzen (1975), με σκοπό να ερμηνευθούν οι λόγοι που αναγκάζουν τους χρήστες να αποδέχονται ή να απορρίπτουν τα συστήματα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο μοντέλο, οι αντιλήψεις του χρήστη σχετικά με την ευκολία χρήσης και τη χρησιμότητα του συστήματος επηρεάζουν τη συμπεριφορά και την πρόθεσή του να χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη τεχνολογία. Παρόλα αυτά, η αποδοχή ενός Πληροφοριακού Συστήματος δεν συνεπάγεται την επιτυχία του, παρά το γεγονός ότι αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεσή της (Petter et al., 2008). Έτσι, το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων των DeLone και McLean, το οποίο προτάθηκε το 1992 και τροποποιήθηκε το 2003, αποτέλεσε τη βάση για τη διερεύνηση της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων. Το συγκεκριμένο μοντέλο χαίρει μεγάλης αποδοχής από την επιστημονική κοινότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων (Balaban et al., 2013) για την αξιολόγηση της επιτυχίας των διαφόρων εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, όπως τα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP systems) (Lin et al. 2006; Wu and Wang, 2007; Chien and Tsaur, 2007; Ifinedo, 2007; Ifinedo and Nahar, 2009; Ifinedo et al., 2010; Tsai et al., 2012; Migdadi and Abu Zaid, 2016; Costa et al., 2016), το Ηλεκτρονικό Εμπόριο (E - Commerce) (Wang, 2008), τα Ξενοδοχειακά Πληροφοριακά Συστήματα (Hotel Information Systems) (Jang et al., 2006), τα Συστήματα Διαχείρισης Γνώσης (Knowledge Management Systems) (Wu and Wang, 2006), τα Ακαδημαϊκά Πληροφοριακά Συστήματα (University Information Systems)

(Rai et al., 2002), τα Συστήματα Υποστήριξης Αποφάσεων (Decision Support Systems) (Bharati and Chaudhury, 2004), τα Πληροφοριακά Συστήματα Υγείας (Health Information Systems) (Yusof et al., 2008) και τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα (Accounting Information Systems) (Seddon and Kiew, 1996; Iivari, 2005). Τέλος, τόσο το πρωταρχικό όσο και το ενημερωμένο μοντέλο των DeLone και McLean τροποποιήθηκε από αρκετούς ερευνητές (Myers et al., 1997; Gable et al., 2003; Ifinedo, 2006; Chien and Tsaur, 2007; Gable et al., 2008; Ifinedo and Nahar, 2009).

4.4.1.1 DeLone and McLean's (1992) Information System Success Model

Το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων, γνωστό και ως IS Success Model, που προτάθηκε από τους DeLone και McLean (1992) αποτελεί ένα από τα πολυτιμότερα εργαλεία για τους ερευνητές. Χρησιμοποιώντας τις θεωρίες των Shannon και Weaver (1949) και Mason (1978), οι DeLone και McLean ανέπτυξαν ένα ολοκληρωμένο, πολυδιάστατο και αλληλοσχετιζόμενο μοντέλο (Ifinedo, 2006). Όπως αναφέρουν οι DeLone και McLean (2003), το συγκεκριμένο μοντέλο αποτελείται από τρία στοιχεία: τη δημιουργία του συστήματος, τη χρήση του συστήματος και τα αποτελέσματα της χρήσης του συστήματος. Μέσα από το μοντέλο τους, οι ερευνητές ταξινόμησαν την επιτυχία των Πληροφοριακών Συστημάτων σε έξι διαστάσεις, όπως απεικονίζεται στο Σχήμα 2: την ποιότητα του συστήματος (system quality), την ποιότητα της πληροφορίας (information quality), τη χρήση (use), την ικανοποίηση του χρήστη (user satisfaction), την ατομική επίδραση (individual impact) και την επιχειρησιακή επίδραση (organizational impact). Το μοντέλο περιγράφει την πληροφορία που παράγεται από ένα Πληροφοριακό Σύστημα και επικοινωνείται σε έναν αποδέκτη μέσα από τη χρήση ή την κατανάλωσή της, ο οποίος ενδέχεται να επηρεαστεί και επομένως, μπορεί με τη σειρά του να επηρεάσει την επιχειρησιακή απόδοση.



Σχήμα 2: DeLone and McLean (1992) IS Success Model

Εν συνεχεία, καταγράφονται οι ορισμοί και ενδεικτικά μέτρα των διαστάσεων του μοντέλου:

- Η ποιότητα του συστήματος (system quality) αναφέρεται στα χαρακτηριστικά του Πληροφοριακού Συστήματος, όπως η σταθερότητα, ο χρόνος ανταπόκρισης, η ευκολία χρήσης, η ευκολία εκμάθησης, η διαθεσιμότητα, η χρησιμότητα των λειτουργιών και η ασφάλεια του συστήματος (Wu and Wang, 2006; Yusof et al., 2008).
- Η ποιότητα της πληροφορίας (information quality) ή αλλιώς ποιότητα των δεδομένων αναφέρεται στο προϊόν του Πληροφοριακού Συστήματος, όπως η ακρίβεια, η σχετικότητα, η εγκαιρότητα, η αξιοπιστία, η χρησιμότητα, η πληρότητα και η σημαντικότητα της πληροφορίας που παρέχεται (Pitt et al., 1995; Yusof et al., 2008).
- Η χρήση (use) αναφέρεται στη συχνότητα που χρησιμοποιείται ένα Πληροφοριακό Σύστημα, εξετάζοντας στοιχεία, όπως ο αριθμός των λειτουργιών που χρησιμοποιούνται, η συχνότητα πρόσβασης και ο χρόνος στον οποίο είναι συνδεδεμένος ο χρήστης, η συχνότητα της αναζήτησης των αναφορών και ο αριθμός των αναφορών που παράγονται (Chien and Tsaur, 2007; Yusof et al., 2008).
- Η ικανοποίηση του χρήστη (user satisfaction) καταγράφει το βαθμό ικανοποίησης που δηλώνεται από τους χρήστες του συστήματος, όπως η συνολική ικανοποίηση, η ικανοποίηση με τη διεπιφάνεια, η ικανοποίηση με συγκεκριμένες λειτουργίες, η αντιλαμβανόμενη χρησιμότητα, η ικανοποίηση

με το λογισμικό και η ικανοποίηση με τη λήψη αποφάσεων (Chien and Tsaur, 2007; Yusof et al., 2008).

- Η ατομική επίδραση (individual impact) αναφέρεται στην πραγματική απόδοση ενός ατόμου που χρησιμοποιεί ένα Πληροφοριακό Σύστημα (Hou, 2012), όπως η καλύτερη κατανόηση του πλαισίου λήψης αποφάσεων, η βελτίωση λήψης αποφάσεων, η απόδοση, η παραγωγικότητα και η αποτελεσματικότητα της εργασίας (DeLone and McLean, 1992; Igarria and Tan, 1997).
- Η επιχειρησιακή επίδραση (organizational impact) αναφέρεται στην «*επίδραση της πληροφορίας στην επιχειρησιακή απόδοση*» (DeLone and McLean, 1992, p.74) και μπορεί να μετρηθεί σε όρους μείωσης λειτουργικού κόστους και κόστους εργασίας, εσόδων, κερδών και παραγωγικότητας (Chien and Tsaur, 2007; Gelderman, 1998; Udo, 1992).

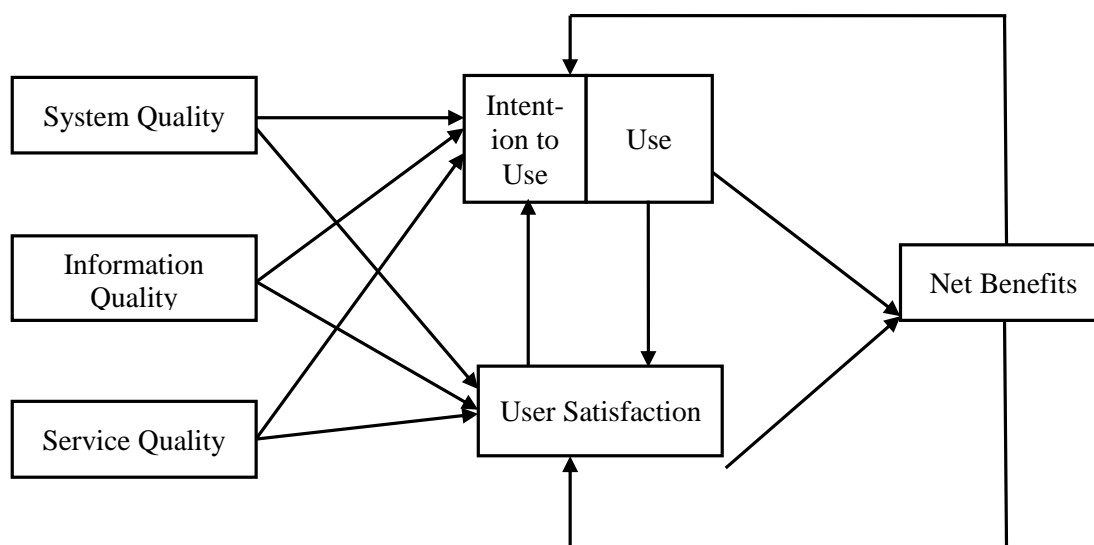
Παρά τις διάφορες κριτικές που καταγράφηκαν στη βιβλιογραφία (Seddon and Kiew, 1996; Seddon, 1997), το συγκεκριμένο μοντέλο έχει συνεισφέρει στην κατανόηση της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων καθώς α) συνδυάζει προηγούμενες έρευνες, β) παρέχει ένα σύστημα κατηγοριοποίησης του πλήθους των μέτρων επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων που έχουν χρησιμοποιηθεί στη βιβλιογραφία, γ) προτείνει ένα μοντέλο χρονικών και αιτιατών αλληλεξαρτήσεων μεταξύ των διαστάσεων, δ) αποτελεί μία βάση για περαιτέρω θεωρητική και εμπειρική διερεύνηση και ε) χαίρει μεγάλης αποδοχής από την ερευνητική κοινότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων (Seddon, 1997).

4.4.1.2 DeLone and McLean's (2003) Updated Information System Success Model

Όπως προαναφέρθηκε, διάφοροι ερευνητές ασκήσαν κριτική στο μοντέλο των DeLone και McLean (1992) και προέβησαν σε τροποποιήσεις. Οι Seddon και Kiew (1996) εξέτασαν μέρος του μοντέλου (ποιότητα συστήματος, ποιότητα πληροφορίας, χρήση και ικανοποίηση χρήστη), χρησιμοποιώντας ένα δομικό μοντέλο εξισώσεων και αντικαθιστώντας τη χρήση με τη χρησιμότητα (usefulness) βασιζόμενοι στην υπόθεση ότι ένα σύστημα που δεν χρησιμοποιείται, δεν συνεπάγεται ότι δεν είναι χρήσιμο. Εν συνεχεία, ο Seddon (1997), ισχυριζόμενος ότι η χρήση (use) δεν αποτελεί μέτρο της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων, αντικατέστησε τη χρήση (use) του μοντέλου των DeLone και McLean (1992) με την αντιλαμβανόμενη χρησιμότητα

(perceived usefulness). Σύμφωνα με το συγγραφέα, η αντιλαμβανόμενη χρησιμότητα αφορά την αντίληψη του βαθμού στον οποίο το ενδιαφερόμενο μέρος θεωρεί ότι έχει βελτιώσει την απόδοσή του ή την απόδοση της επιχείρησης του χρησιμοποιώντας το Πληροφοριακό Σύστημα. Τέλος, οι Pitt et al. (1995) πρότειναν την προσθήκη της ποιότητας υπηρεσίας (service quality) στο μοντέλο των DeLone και McLean (1992), εξαιτίας της σημαντικότητάς της για τη λειτουργία ενός Πληροφοριακού Συστήματος.

Κατά συνέπεια, το 2003, οι DeLone και McLean δημοσίευσαν ένα ενημερωμένο Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (Updated IS Success Model), λαμβάνοντας υπόψιν τις κριτικές αλλά και τις εμπειρικές μελέτες που βασίστηκαν στο αρχικό μοντέλο, τις αλλαγές που υπήρξαν στο ρόλο και στη διοίκηση των Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου (Σχήμα 3). Τις κύριες αλλαγές που επήλθαν σε σχέση με το αρχικό μοντέλο απαρτίζουν: α) η προσθήκη της ποιότητας υπηρεσιών (service quality) με σκοπό να αντικατοπτρίζει τη σημαντικότητα της υπηρεσίας, β) η προσθήκη της πρόθεσης για χρήση (intention to use) και γ) η σύμπτυξη της ατομικής επίδρασης (individual impact) και της επιχειρησιακής επίδρασης (organizational impact) σε μία διάσταση υπό τον όρο καθαρά οφέλη (net benefits). Η πρόθεση για χρήση (intention to use) αναφέρεται στη στάση του χρήστη απέναντι στο σύστημα, ενώ η ποιότητα υπηρεσίας (service quality) εξετάζει το βαθμό στον οποίο παρέχεται επαρκώς η υπηρεσία στον τελικό χρήστη.



Σχήμα 3: DeLone and McLean (2003) Updated IS Success Model

Η προσθήκη της πρόθεσης για χρήση (intention to use) αποτελεί το εναλλακτικό μέτρο της χρήσης (use) του συστήματος, σύμφωνα με την κριτική του Seddon (1997) ο οποίος υποστήριξε ότι η διάσταση της χρήσης είναι διφορούμενη και ακατάλληλη για την επεξήγηση μιας αιτιατής σχέσης. Επίσης, σύμφωνα με τους DeLone και McLean (2003), ενώ η ποιότητα υπηρεσίας θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μέρος της ποιότητας του συστήματος, η αλλαγή του ρόλου των Πληροφοριακών Συστημάτων στη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών επιβάλλει την ύπαρξή της ως αυτοτελή μεταβλητή. Οι ίδιοι συγγραφείς επισημαίνουν ότι η ποιότητα της πληροφορίας (information quality), η ποιότητα του συστήματος (system quality) και η ποιότητα της υπηρεσίας (service quality) πρέπει να εξετάζονται ξεχωριστά, καθώς είτε μεμονωμένα είτε συνδυαστικά επηρεάζουν τη χρήση (use) και την ικανοποίηση του χρήστη (user satisfaction). Συγχρόνως, η χρήση (use) προηγείται της ικανοποίησης του χρήστη (user satisfaction) ενώ ταυτόχρονα μία θετική εμπειρία με τη χρήση (use) συντελεί σε μεγαλύτερη ικανοποίηση του χρήστη (user satisfaction). Η αυξημένη ικανοποίηση του χρήστη (user satisfaction) οδηγεί σε αυξημένη πρόθεση για χρήση (intention to use), και κατά συνέπεια σε αυξημένη χρήση (use). Επιπροσθέτως, τα καθαρά οφέλη (net benefits) προκύπτουν ως αποτέλεσμα της χρήσης (use) και της ικανοποίησης του χρήστη (user satisfaction). Τέλος, οι ερευνητές υποθέτουν ότι τα καθαρά οφέλη (net benefits) από την πλευρά του κατόχου του Πληροφοριακού Συστήματος επηρεάζουν τη χρήση (use) και την ικανοποίηση του χρήστη (user satisfaction), καθώς η έλλειψη οφελών μπορεί να οδηγήσει σε μειωμένη χρήση και σε πιθανή παύση του συστήματος.

Στη βιβλιογραφία των Πληροφοριακών Συστημάτων, διαπιστώνεται μεγάλος αριθμός ερευνών που εξέτασε την επιτυχία των Πληροφοριακών Συστημάτων, κυρίως βάσει των μοντέλων των DeLone και McLean. Η μελέτη των Petter et al. (2008) εντόπισε 180 άρθρα στη χρονική περίοδο από το 1992, όταν δημοσιεύθηκε το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων των DeLone και McLean, έως το 2007. Σύμφωνα με τους Chien και Tsaur (2007), περίπου 300 άρθρα σε περιοδικά με κριτές έχουν αναφέρει και έχουν κάνει χρήση του μοντέλου των DeLone και McLean από το 1992. Τέλος, οι DeLone και McLean (2016) επισημαίνουν ότι το μοντέλο έχει τύχει αναφοράς και έχει εφαρμοσθεί από περίπου 8.000 άρθρα βάσει νεότερων στοιχείων, αποδεικνύοντας την ευρεία αποδοχή του από την επιστημονική κοινότητα.

4.4.2 Εμπειρική Έρευνα στην Αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων

Παρά τη συνεισφορά των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον έλεγχο και στη λήψη αποφάσεων, περιορισμένος αριθμός ερευνών μελέτησε την αποτελεσματικότητά τους βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που πραγματοποιήθηκε. Στο Παράρτημα Ε παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των κυριότερων ερευνών με χρονολογική σειρά που εξέτασαν την αποτελεσματικότητα και επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και τους παράγοντες που την επηρεάζουν.

Όπως γίνεται αντιληπτό βάσει των ερευνών, η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων από τους ερευνητές βασίζεται σε όρους ικανοποίησης των χρηστών τους. Ωστόσο, μικρό ποσοστό των ερευνών υιοθέτησε το μοντέλο των Delone και McLean ώστε να εξετάσει την ύπαρξη συσχετίσεων ανάμεσα στις διαστάσεις του μοντέλου. Τέλος, οι παράγοντες που αξιολογήθηκαν αναφορικά με την επίδρασή τους στην ικανοποίηση των χρηστών του συστήματος σχετίζονται κατά κύριο λόγο με ατομικά και οργανωσιακά χαρακτηριστικά.

4.5 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου

Η συμβολή της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και των Πληροφοριακών Συστημάτων στην παραγωγικότητα και στη λήψη αποφάσεων έχει επισημανθεί στη διεθνή βιβλιογραφία. Ταυτόχρονα, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα αποτελούν Επιχειρησιακά Συστήματα που επιτρέπουν στα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων να αποκτούν πληροφορίες που σχετίζονται με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τους πελάτες, τους προμηθευτές, τα έξοδα και τα έσοδα της επιχείρησης και τα κοστολογικά δεδομένα, ώστε να λαμβάνουν τις κατάλληλες αποφάσεις και να εφαρμόζουν εκείνες τις πολιτικές και τις πρακτικές που θα βελτιώσουν τα χρηματοοικονομικά μεγέθη και την κερδοφορία των επιχειρήσεων.

Η αποτελεσματικότητα ή αλλιώς η επιτυχία των Πληροφοριακών Συστημάτων καθίσταται ουσιώδους σημασίας ζήτημα για τις επιχειρήσεις, καθώς επενδύονται σημαντικοί πόροι για την εφαρμογή τους. Παράλληλα, προκάλεσε το ερευνητικό

ενδιαφέρον ώστε να αναπτυχθούν τα κατάλληλα μέτρα και μοντέλα αξιολόγησής της. Έτσι, το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων των DeLone και McLean, που προτάθηκε το 1992 και τροποποιήθηκε το 2003, αποτέλεσε τη βάση για τη διερεύνηση της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων από πολλούς ερευνητές. Παρά την εφαρμογή του μοντέλου στην εμπειρική έρευνα σε διάφορα Επιχειρησιακά Συστήματα, οι έρευνες στα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα είναι περιορισμένες (Παράρτημα Ε). Συγκεκριμένα, η αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων εξετάστηκε σε όρους ικανοποίησης των χρηστών τους, η οποία αποτελεί μία σημαντική διάσταση του μοντέλου των DeLone και McLean. Ωστόσο, η εμπειρική έρευνα εστίασε σε οργανωσιακούς παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα, ενώ σε ελάχιστες περιπτώσεις διερεύνησε την ύπαρξη συσχετίσεων ανάμεσα στις διαστάσεις του μοντέλου. Συνοψίζοντας, το παρόν κεφάλαιο συμβάλλει στην κατανόηση της λειτουργίας και του ρόλου των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της σημασίας της αποτελεσματικότητας και των μοντέλων αξιολόγησής της.

5. Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΣΤΟΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟ ΚΛΑΔΟ

5.1 Ξενοδοχειακός Κλάδος

Η βιομηχανία φιλοξενίας (hospitality industry) θεωρείται μία από τις πιο σημαντικές βιομηχανίες παγκοσμίως. Αποτελεί ένα σημαντικό μέρος της τουριστικής βιομηχανίας καθώς παρέχει πλήθος τουριστικών υπηρεσιών. Παράλληλα, αντικατοπτρίζει το βασικό απαιτούμενο των πελατών τη στιγμή που φθάνουν στον τουριστικό προορισμό τους (Orfila-Sintes et al., 2005). Σύμφωνα με τους Harrison και Enz (2005), η βιομηχανία φιλοξενίας αποτελείται από επιχειρήσεις που παρέχουν διαμονή, τρόφιμα και ποτά ή κάποιους συνδυασμούς εξ αυτών. Ωστόσο, το εύρος των δραστηριοτήτων επεκτείνεται πέρα από τα στενά όρια της ενοικίασης δωματίων και της πώλησης γευμάτων και ποτών (Slattery, 2002).

5.1.1 Ο Ξενοδοχειακός Κλάδος στην Ελλάδα

Ο Ελληνικός ξενοδοχειακός κλάδος χαρακτηρίζεται από υψηλή διάρκεια διαμονής, αλλά και από υψηλής ποιότητας υπηρεσίες όπως αποδεικνύεται από το μεγάλο αριθμό ξενοδοχειακών μονάδων πέντε αστερών (5*****). Η χαμηλή μέση πληρότητα και η αυξημένη εποχικότητα αποτελούν τα συγκριτικά μειονεκτήματα του κλάδου. Επιπλέον, ο κλάδος χαρακτηρίζεται από υψηλό εσωτερικό ανταγωνισμό και παράλληλα αντιμετωπίζει σημαντικό ανταγωνισμό από χώρες που διαθέτουν ισχυρή παρουσία στον τομέα του τουρισμού (Grant Thornton, 2017).

Η σημαντικότητα του ξενοδοχειακού κλάδου για την οικονομία της χώρας έχει διατυπωθεί σε διαφορές οικονομικές μελέτες. Ανάμεσά τους, η Grant Thornton (2017) αναφέρει ότι τα ξενοδοχεία συμβάλλουν με 17,36 δισεκατομμύρια ευρώ (9,9% του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος - Α.Ε.Π.), αντιπροσωπεύοντας πάνω από το 52% της συνεισφοράς του τουρισμού στην εθνική οικονομία. Με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος για το έτος 2019, όπως παρουσιάζονται στον Πίνακα 1, ο Ελληνικός ξενοδοχειακός κλάδος διαθέτει συνολική δυναμικότητα 9.971 ξενοδοχείων και περίπου 850 χιλιάδων κλινών. Σχετικά με τη

γεωγραφική κατανομή, το 22% και το 16% του ξενοδοχειακού δυναμικού της χώρας εδράζεται στο Νότιο Αιγαίο και στην Κρήτη αντίστοιχα. Τέλος, τα ξενοδοχεία πέντε αστέρων (5*****) έχουν σχεδόν τετραπλασιαστεί, αυξάνοντας το ποσοστό τους από 6% το 2000 σε 21% του συνολικού αριθμού ξενοδοχείων για το έτος 2019 (Ι.Τ.Ε.Π., 2020), υποδεικνύοντας τη σημαντική αναβάθμιση του Ελληνικού ξενοδοχειακού κλάδου.

Πίνακας 1: Ο Αριθμός των Ξενοδοχειακών Μονάδων, των Δωματίων και των Κλινών ανά Κατηγορία Αστέρων (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος, 2019)						
	5*****	4*****	3***	2**	1*	Σύνολο
Μονάδες	610	1.664	2.729	3.651	1.317	9.971
Δωμάτια	89.852	120.542	100.634	97.510	25.151	433.689
Κλίνες	186.190	240.386	196.021	184.366	49.384	856.347

5.1.2 Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Ως ξενοδοχείο νοείται ένα τουριστικό κατάλυμα το οποίο προσφέρει στους πελάτες διαμονή και υπηρεσίες όπως εστίαση, ψυχαγωγικές δραστηριότητες, υπηρεσίες καθαρισμού και άλλες (Λαλούμης και Ρούπας, 1996). Σύμφωνα με το Νόμο 4276/2014, ως τουριστικά καταλύματα ορίζονται οι τουριστικές επιχειρήσεις που υποδέχονται τουρίστες παρέχοντάς τους διαμονή και άλλες συναφείς υπηρεσίες, όπως εστίαση, ψυχαγωγία, αναψυχή και άθληση. Βάσει της Υπουργικής Απόφασης 216/2015, τα ξενοδοχεία αποτελούν τουριστικές εγκαταστάσεις που διαθέτουν χώρους διαμονής σε δωμάτια ή σε διαμερίσματα ενός ή δύο περισσότερων χώρων με λουτρό ή και σε συνδυασμό δωματίων και διαμερισμάτων, κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής των πελατών και αίθουσα παροχής τουλάχιστον πρωινού γεύματος. Πέραν της διαμονής, ένα ξενοδοχείο μπορεί να προσφέρει ένα πλήθος υπηρεσιών όπως εστίαση, χώροι διασκέδασης και ψυχαγωγίας, υπηρεσίες δωματίου (room service), καλωδιακή τηλεόραση, προσωπικούς υπολογιστές, αίθουσες συσκέψεων, εξειδικευμένα καταστήματα, υπηρεσίες παρκινγκ, πλυντήρια, υπηρεσίες προσωπικής φροντίδας, πισίνα και ψυχαγωγικές δραστηριότητες, καζίνο, υπηρεσίες μεταφοράς και υπηρεσίες θυρωρείου (Bardi, 2003).

Βάσει του Νόμου 4276/2014, που κατήργησε το Προεδρικό Διάταγμα 43/2002 (Α' 43), η βασική ταξινόμηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων γίνεται σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα (ξενοδοχεία, οργανωμένες τουριστικές κατασκηνώσεις, ξενώνες φιλοξενίας νέων, σύνθετα τουριστικά καταλύματα, ξενοδοχεία συνιδιοκτησίας, ξενοδοχειακά τουριστικά καταλύματα εντός παραδοσιακών κτισμάτων) και μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα (αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις, αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια - διαμερίσματα). Επιπλέον, η ταξινόμησή τους μπορεί να πραγματοποιηθεί βάσει της κατηγορίας αστέρων σύμφωνα με τις προδιαγραφές και τα τεχνικά χαρακτηριστικά που έχουν νομοθετηθεί από την Υπουργική Απόφαση 216/2015, του πλήθους των υπηρεσιών, του τύπου εγκατάστασης, της διάρκειας λειτουργίας, του καθεστώτος διοίκησης, του οικονομικού καθεστώτος, του νομικού καθεστώτος, του μεγέθους της επιχείρησης, των πελατών και της κτιριακής εγκατάστασης (Λεκαράκου, 2011).

5.1.3 Χαρακτηριστικά του Ξενοδοχειακού Κλάδου

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποτελούν “καταστήματα παροχής υπηρεσιών”, βάσει της κατηγοριοποίησης του κλάδου των υπηρεσιών από τους Silvestro et al. (1992). Χαρακτηρίζονται από μέτριο βαθμό εξατομίκευσης, από συνδυασμό ανθρώπινου δυναμικού και εξοπλισμού και από προστιθέμενη αξία που προέρχεται τόσο από την εξυπηρέτηση όσο και από τη διοικητική υποστήριξη (Clemes et al., 2000). Οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από την άυλη φύση τους, από την ετερογένεια (μπορεί να παρέχει διαφορετικές υπηρεσίες στους πελάτες και σε διαφορετικές χρονικές στιγμές), από τον αδιαίρετο χαρακτήρα παραγωγής και κατανάλωσης (καθώς υπάρχει αλληλεπίδραση ανάμεσα σε αυτόν που παρέχει την υπηρεσία και στον πελάτη), όπως επίσης και από την αλλοιώσιμη φύση τους (καθώς εάν δεν καταναλωθούν οι υπηρεσίες, χάνονται) (Johns et al., 1997; Auzair and Langfield-Smith, 2005; Moeller, 2010).

Η παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις θεωρείται υψίστης σημασίας παράγοντας για την αποτελεσματικότητα και την απόδοσή τους. Σημαντικά προβλήματα για την επίτευξή της αποτελούν η άυλη φύση, η ταυτόχρονη παράδοση, η μη τυποποίηση και η φθαρτότητα που χαρακτηρίζουν τις υπηρεσίες

(Harris and Harrington, 2000). Παράλληλα, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται ως εντάσεως εργασίας καθώς η πολυπλοκότητα των υπηρεσιών απαιτεί ιδιαίτερες γνώσεις, δεξιότητες και ταλέντα ώστε να ικανοποιηθούν οι ανάγκες των πελατών τους (Villar et al., 2012). Συγχρόνως, η ποικιλομορφία των υπηρεσιών αποτελεί πρόκληση για τα διοικητικά στελέχη καθώς πρέπει να ισορροπήσουν ανάμεσα στην τυποποίηση και στη διαφοροποίηση των υπηρεσιών, με απώτερο σκοπό την ικανοποίηση των πελατών (Briggs et al., 2007).

Η ιδιαιτερότητα του ξενοδοχειακού κλάδου και τα χαρακτηριστικά που τον διέπουν έχουν καταγραφεί στη βιβλιογραφία (Espino-Rodríguez and Gil-Padilla, 2005; Orfila-Sintes and Mattsson, 2009). Η ζήτηση είναι δύσκολα προβλέψιμη, επηρεάζεται από εξωτερικούς παράγοντες και παρουσιάζει διακυμάνσεις. Συγχρόνως, το ξενοδοχειακό προϊόν και οι υπηρεσίες διαφοροποιούνται και τροποποιούνται βάσει των αναγκών των πελατών. Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, το ξενοδοχειακό προϊόν είναι άυλο και χαρακτηρίζεται από φθαρτότητα, και συνεπώς δεν μπορεί να αποθηκευτεί και να αποθεματοποιηθεί καθώς πρέπει να καταναλωθεί τη συγκεκριμένη στιγμή αλλιώς θα χαθεί η ευκαιρία πώλησής του. Τέλος, το προϊόν της υπηρεσίας ενσωματώνει τρεις διαφορετικές δραστηριότητες: τη διαμονή που αποτελεί “καθαρή” υπηρεσία, την εστίαση που συμπεριλαμβάνει την παραγωγή, και τα ποτά που αποτελούν εμπορική δραστηριότητα (Harris and Mongiello, 2001).

5.2 Η Διοικητική Λογιστική στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Ο ξενοδοχειακός κλάδος χαρακτηρίζεται από ένα αρκετά ανταγωνιστικό περιβάλλον (Mia and Patiar, 2001). Εξαιτίας του υψηλού ανταγωνισμού, οι επιχειρήσεις τροποποιούν και προσαρμόζουν τις υπηρεσίες τους για να ικανοποιήσουν τις ανάγκες των πελατών τους (Gomes et al., 2007). Έτσι, σε ένα δυναμικό και πολύπλοκο περιβάλλον, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να είναι προσανατολισμένες στις ανάγκες της αγοράς και να αντιδρούν μέσω της απαραίτητης πληροφόρησης ώστε να ικανοποιήσουν τις ανάγκες των πελατών τους, αυξάνοντας κατά συνέπεια τις πωλήσεις και το μερίδιο αγοράς τους (Wang et al., 2012). Λαμβάνοντας υπόψιν την άυλη φύση του ξενοδοχειακού προϊόντος, την ένταση εργασίας και κεφαλαίου που χαρακτηρίζουν τον κλάδο, την κοστολογική δομή που διακρίνεται από υψηλά σταθερά και έμμεσα κόστη και την απρόβλεπτη ζήτηση των φθαρτών υπηρεσιών, τα στελέχη των

ξενοδοχειακών επιχειρήσεων χρειάζονται την κατάλληλη πληροφορία η οποία μπορεί να αποκτηθεί από τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Η πληροφορία που παράγεται από ένα Διοικητικό Λογιστικό Σύστημα κρίνεται αναγκαίο να είναι κατάλληλη ώστε να καλύψει τις ανάγκες των μάνατζερ, με απώτερο σκοπό να ικανοποιηθούν οι προσδοκίες των πελατών και να επιτευχθούν οι στόχοι της ξενοδοχειακής επιχείρησης (Mia and Pattiar, 2001). Άλλωστε όπως αναφέρουν και οι Mia και Chenhall (1994), η απόκτηση ευρέως πεδίου πληροφορίας από τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα θα προσφέρει συγκριτικό πλεονέκτημα στους μάνατζερ ώστε να εκτελέσουν τα καθήκοντά τους και να βελτιώσουν την απόδοσή τους. Παράλληλα, η πληροφορία που απαιτείται από το μάνατζερ μιας ξενοδοχειακής μονάδας πρέπει να είναι συνοπτική, να παρουσιάζεται σε κατάλληλη μορφή, να μπορεί να υποστηρίξει μελλοντικές δραστηριότητες και να παρέχει περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με τους πελάτες (Downie, 1997).

Τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα επιτρέπουν στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να επιτύχουν την τοποθέτησή τους μέσα σε μία ανταγωνιστική αγορά, τη διερεύνηση και τον έλεγχο του εξωτερικού περιβάλλοντος και την αντιμετώπιση των ενεργειών των ανταγωνιστών τους. Όπως αναφέρει και ο Haywood (1993, p.50, cited in Downie, 1997), οι μάνατζερ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων *«πρέπει να αναζητήσουν εκείνο το είδος της πληροφορίας ώστε να αντιμετωπίσουν ένα δυναμικό και αβέβαιο περιβάλλον»*. Επιπλέον, η σχετική πληροφορία που προσφέρουν τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα μπορεί να βοηθήσει στη μεγιστοποίηση του βαθμού πληρότητας, των εσόδων και της ικανοποίησης των πελατών, συντελώντας στην αύξηση της κερδοφορίας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Mia and Pattiar, 2001). Κατ' επέκτασιν, η ευρέως πεδίου διοικητική και λογιστική πληροφορία καθίσταται απαραίτητη για την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων και τη βελτίωση της επιχειρησιακής απόδοσης στον ξενοδοχειακό κλάδο.

5.2.1 Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής και η Έρευνα στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Η Διοικητική Λογιστική παρέχει τη δυνατότητα στα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών μονάδων να αποκτήσουν την πληροφορία που επιζητούν ώστε να

μεγιστοποιήσουν τα κέρδη της επιχείρησής τους (Everett, 1989). Η εσωτερική πληροφόρηση αποτελεί τη βάση για το σχεδιασμό των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δράσεων και τη λήψη των αποφάσεων. Καθώς οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποτελούνται από διάφορα τμήματα και ξεχωριστούς κλάδους εκμετάλλευσης, οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής πρέπει να παρέχουν τη δυνατότητα της αξιολόγησης της κάθε λειτουργίας ξεχωριστά (Jagels and Coltman, 2004). Επίσης, τα διοικητικά στελέχη μπορούν να προχωρήσουν σε μία σειρά από δραστηριότητες όπως οι τιμολογιακές πολιτικές, οι αναφορές προϋπολογισμού και η παροχή πληροφορίας στην ανώτατη διοίκηση αναφορικά με το κόστος, τα έσοδα και τα κέρδη της ξενοδοχειακής επιχείρησης (Kotas, 1999). Ακόμη, η υψηλής ποιότητας πληροφορία που προέρχεται από τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής προσφέρει τη δυνατότητα για την ακριβή πρόβλεψη των εσόδων και του κόστους και τη λήψη των βέλτιστων αποφάσεων, αποσκοπώντας στη μεγιστοποίηση της ικανοποίησης των πελατών και στην κερδοφορία της επιχείρησης (Burgess, 2007).

5.2.1.1 Αξιολόγηση Απόδοσης

Η μέτρηση της απόδοσης και η διάχυση της πληροφορίας της αποτελούν απαραίτητα στοιχεία για τη λειτουργία της επιχείρησης. Όπως αναφέρουν οι Witt και Witt (1989), οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθυστέρησαν σε σχέση με άλλους κλάδους στην υιοθέτηση συστημάτων και μεθόδων μέτρησης απόδοσης (performance evaluation). Τα συστήματα και οι πρακτικές μέτρησης απόδοσης αποτελούν σημαίνοντα στοιχεία της διαδικασίας λήψης αποφάσεων για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς προσφέρουν τη δυνατότητα για αποφάσεις με σκοπό την επίτευξη των καλύτερων δυνατών αποτελεσμάτων βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του κλάδου (Atkinson and Brander Brown, 2001; Ivankovič et al., 2010). Οι δείκτες που χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να αντικατοπτρίζουν και την αξιολόγηση των υπηρεσιών που προσφέρουν (Harris and Mongiello, 2001). Επιπλέον, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να υιοθετούν και μη χρηματοοικονομικά μέτρα που σχετίζονται με το εργατικό δυναμικό τους, λόγω της εντάσεως εργασίας που διακρίνει τον κλάδο, αλλά και τους πελάτες τους, εξαιτίας του προσανατολισμού τους στην αγορά (Atkinson and Brander Brown, 2001; Harris and Mongiello, 2001).

Σύμφωνα με τους Singh και Schmidgall (2002), οι χρηματοοικονομικοί δείκτες που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε δείκτες ρευστότητας, δείκτες φερεγγυότητας, δείκτες δραστηριότητας, δείκτες κερδοφορίας και λειτουργικούς δείκτες. Ο δείκτης Απόδοσης Ιδίων Κεφαλαίων (Return on equity - ROE), ο δείκτης Απόδοσης Ενεργητικού (Return on Assets - ROA) και ο δείκτης Απόδοσης Πωλήσεων (Return on Sales - ROS) αποτελούν τους δημοφιλέστερους δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της απόδοσης μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Kim and Kim, 2005). Επιπλέον, όπως επισημαίνουν οι Lee και Kim (2009), ο δείκτης ROA είναι απαραίτητος για την αξιολόγηση της απόδοσης στον ξενοδοχειακό κλάδο. Ένα από τα παραδοσιακά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης αποτελεί και ο δείκτης Απόδοσης της Επένδυσης (ROI - Return on Investment). Ο δείκτης ROI εστιάζει στην κερδοφορία των τμημάτων εις βάρος της συνολικής κερδοφορίας της επιχείρησης και προσανατολίζει τους μάνατζερ στον έλεγχο της βραχυπρόθεσμης λειτουργίας της (Phillips, 1999). Συν τοις άλλοις, το Υπολειμματικό Εισόδημα (Residual Income) και η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία (Economic Value Added - EVA) αναπτύχθηκαν με σκοπό να ενσωματώσουν το κόστος κεφαλαίου στα χρηματοοικονομικά μεγέθη (Abdel-Kader and Luther, 2006a). Η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία βασίζεται στη λογική του Υπολειμματικού Εισοδήματος καθώς εστιάζει στο κόστος κεφαλαίου και στη δημιουργία αξίας για τους μετόχους, αλλά διαφέρει ως προς το χειρισμό των λογιστικών στρεβλώσεων, προσαρμόζοντας τα λογιστικά δεδομένα (Roztockı and Needy, 1999). Συγχρόνως, ο δείκτης αυτός αποτελεί ένα ακριβές μέτρο της εταιρικής αποδοτικότητας, καθώς μεταφράζει τα λογιστικά κέρδη σε στοιχεία της οικονομικής πραγματικότητας (Δημητράς και Μπάλλας, 2010). Τέλος, όπως αναφέρει ο Sainaghi (2011), η πληρότητα, οι τιμές και τα έσοδα ανά διαθέσιμο δωμάτιο (Revenue Per Available Room - RevPAR), η ανάπτυξη των πωλήσεων και η ικανοποίηση πελατών αποτελούν επιπρόσθετους δείκτες της απόδοσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Ωστόσο, μεγάλο μέρος της βιβλιογραφίας επισημαίνει την αδυναμία των παραδοσιακών και χρηματοοικονομικών συστημάτων μέτρησης απόδοσης ενώ παράλληλα προτείνει τη χρήση των μη χρηματοοικονομικών δεικτών ώστε να επιτευχθεί καλύτερος επιχειρησιακός έλεγχος (Abdel - Maksoud et al., 2005; Atkinson and Brander Brown, 2001). Τα παραδοσιακά μέτρα και δείκτες απόδοσης έχουν επικριθεί ότι αντικατοπτρίζουν αποτελέσματα από παλιότερες και τρέχουσες

δραστηριότητες της επιχείρησης (Banker et al., 2000) και ότι διακατέχονται από μονοδιάστατο και βραχυπρόθεσμο προσανατολισμό αλλά και έλλειψη στρατηγικής προοπτικής (Ivankonič et al., 2010). Παρόλα αυτά, οι Wadongo et al. (2010) επισημαίνουν ότι παρά τα πλεονεκτήματα που μπορεί να αποφέρει η χρήση των μη χρηματοοικονομικών δεικτών, οι δείκτες αυτοί δεν μπορούν να αντικαταστήσουν την πληροφορία των χρηματοοικονομικών δεικτών.

Συνεπώς, ένα σύστημα αξιολόγησης της απόδοσης πρέπει να περιλαμβάνει μία ισορροπία ανάμεσα στους χρηματοοικονομικούς και στους μη χρηματοοικονομικούς δείκτες (Mia and Patiar, 2001). Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να υιοθετούν πολλαπλά μέτρα απόδοσης, εξαιτίας της διαφοροποίησης και του πλήθους δραστηριοτήτων. Τα μέτρα αυτά μπορούν να ενοποιηθούν με τη χρήση της Κάρτας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Evans, 2005). Η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Balanced Scorecard - BSC), που αναπτύχθηκε από τους Kaplan και Norton (1992), μπορεί να αποτυπώσει την πολυδιάστατη εικόνα της απόδοσης της επιχείρησης (Atkinson and Brander Brown, 2001). Έτσι, περιλαμβάνει στόχους και μέτρα σε σχέση με τα χρηματοοικονομικά μεγέθη, τους πελάτες, τις εσωτερικές επιχειρησιακές διαδικασίες και την ανάπτυξη και την εξέλιξη μέσω της εκπαίδευσης (Abdul et al., 2013). Μολονότι η βιβλιογραφία στον ξενοδοχειακό κλάδο αναφορικά με την εφαρμογή της Κάρτας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι περιορισμένη (Evans, 2005), η πρακτική αυτή έχει αποδειχθεί ότι αποτελεί ένα αξιόλογο σύστημα μέτρησης της απόδοσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Zigan and Zeglat, 2010).

Καθώς οι χρηματοοικονομικοί δείκτες συγκρίνουν την απόδοση σε σχέση με τα παρελθόντα έτη, μπορούν να δημιουργήσουν αδυναμίες και προβλήματα κατά την αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης (Abdel-Kader and Luther, 2006a). Έτσι, η Συγκριτική Αξιολόγηση (Benchmarking) αναπτύχθηκε ως μία πρακτική σύγκρισης των εσωτερικών διαδικασιών σε σχέση με τα ιδεατά πρότυπα (Cadez and Guilding, 2008), αποτελώντας παράλληλα ένα εργαλείο που αποσκοπεί στη βελτίωση της τρέχουσας και μελλοντικής απόδοσης (Abdel-Kader and Luther, 2006a). Η διαδικασία περιλαμβάνει τη σύγκριση της απόδοσης της επιχείρησης αναφορικά με ένα σύνολο ποσοτικών δεικτών στρατηγικής σημασίας σε σχέση με τους δείκτες που επιτυγχάνουν οι καλύτερες σε απόδοση επιχειρήσεις (Brownlie, 1999) ή οι επιχειρήσεις που αναγνωρίζονται ως οι πιο σημαντικοί ανταγωνιστές και ηγέτες του κλάδου (Camp,

1989). Αν και αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο της Διοικητικής Λογιστικής, η έρευνα των Phillips και Moutinho (1999) κατέδειξε ότι οι ξενοδοχειακές μονάδες δεν αξιολογούν τη Συγκριτική Αξιολόγηση ως σημαντική. Τα αποτελέσματα της έρευνας των Makrigiannakis και Soteriades (2007) συνηγορούν στην παραπάνω διαπίστωση, καθώς οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εφαρμόζουν σπάνια την πρακτική αυτή.

Στον ξενοδοχειακό κλάδο, η εμπειρική έρευνα εστίασε κατά κύριο λόγο στη χρήση των χρηματοοικονομικών και των μη χρηματοοικονομικών δεικτών. Οι έρευνες των Atkinson και Brander Brown (2001), Haktanir και Harris (2005), Chand και Dahiya (2010) και Kala και Bagri (2014) εντόπισαν ότι οι χρηματοοικονομικοί δείκτες χρησιμοποιούνται σε μεγάλο βαθμό για την αξιολόγηση της απόδοσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αντιθέτως, οι Makrigiannakis και Soteriades (2007) διαπίστωσαν ότι οι χρηματοοικονομικοί δείκτες δεν χρησιμοποιούνται σε ευρεία κλίμακα στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο. Η έρευνα των Mia και Patiar (2001) κατέδειξε ότι οι μάνατζερ δίνουν περισσότερη έμφαση στους χρηματοοικονομικούς δείκτες. Όπως επισημαίνουν οι ερευνητές, η εφαρμογή των χρηματοοικονομικών δεικτών μπορεί να αποδειχθεί ακατάλληλη για τη μακροπρόθεσμη ανάπτυξη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον. Ταυτόχρονα, η χρήση δεικτών σχετικά με την ικανοποίηση των πελατών παραμένει σημαντική για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σύμφωνα με τους Haktanir και Harris (2005). Επιπροσθέτως, οι Pavlatos και Paggios (2008), διεξάγοντας έρευνα στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, διαπίστωσαν ότι οι δείκτες κερδοφορίας και οι μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σε σχέση με τους πελάτες παρουσιάζουν τα υψηλότερα ποσοστά χρήσης. Αντιθέτως, η Συγκριτική Αξιολόγηση και η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας υιοθετούνται σε ποσοστό περίπου 20% από τις επιχειρήσεις της έρευνάς τους. Τέλος, τα προαναφερθέντα αποτελέσματα συμβαδίζουν με τα ευρήματα της έρευνας της Sunarni (2015) στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Τζακάρτα.

5.2.1.2 Προϋπολογισμοί

Σύμφωνα με τους Δημητρά και Μπάλλα (2010), ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα λεπτομερές πρόγραμμα που προσδιορίζει τον τρόπο απόκτησης και χρήσης των πόρων σε μία χρονική περίοδο, συνήθως ενός έτους. Η χρήση των συστημάτων

προϋπολογισμού (budgeting) έχει ως σκοπό το στρατηγικό σχεδιασμό (Wilhelmi and Kleiner, 1995), την αξιολόγηση της απόδοσης και τον έλεγχο (Jones, 2012), τη μείωση του κόστους και την παύση των δραστηριοτήτων που χαρακτηρίζονται ως ζημιογόνες για την επιχείρηση. Σύμφωνα με τον O'Dea (1985), η επιτυχία των συστημάτων προϋπολογισμού καθορίζεται στο βαθμό που μπορούν να βοηθήσουν τα διοικητικά στελέχη στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων.

Στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται πρωταρχικά για τον έλεγχο και το σχεδιασμό (Makrigiannakis and Soteriades, 2007). Ο προϋπολογισμός για το σχεδιασμό αναφέρεται στο χρηματοοικονομικό πλάνο για το μέλλον και την επεξεργασία σεναρίων ανάλογα με την έκβαση των προβλεπόμενων αποτελεσμάτων. Ο προϋπολογισμός για τον έλεγχο αφορά την επίβλεψη και τον έλεγχο της πραγματικής απόδοσης, διαπιστώνοντας το βαθμό απόκλισης από τα προϋπολογισμένα αποτελέσματα και τις ενδεχόμενες διορθωτικές ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί μία ξενοδοχειακή επιχείρηση (Jones, 1998; Σωτηριάδης, 2005).

Οι προϋπολογισμοί που εφαρμόζονται μπορούν να χαρακτηριστούν ως σταθεροί και ως ελαστικοί. Οι σταθεροί προϋπολογισμοί δεν τροποποιούνται όταν ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης μεταβάλλεται. Αντιθέτως, προετοιμάζονται μία φορά το χρόνο έχοντας ένα συγκεκριμένο σημείο αναφοράς για την επομένη χρήση (Ekholm and Wallin, 2011). Ο ελαστικός προϋπολογισμός προσαρμόζεται ανάλογα με τα διάφορα επίπεδα του κύκλου εργασιών. Η χρήση του παρέχει τη δυνατότητα να προσδιοριστούν τα κέρδη ανάλογα με την προσαρμογή των εσόδων και εξόδων σε διαφορετικά επίπεδα ύψους κύκλου εργασιών και να διατυπωθούν διαφορετικά σενάρια ανάλογα με τα προβλεπόμενα αποτελέσματα (Σωτηριάδης, 2005). Επίσης, δεν παρουσιάζει υψηλά ποσοστά υιοθέτησης στον ξενοδοχειακό κλάδο εξαιτίας της αντιλαμβανόμενης πολυπλοκότητάς του και του κόστους εφαρμογής του (Jones, 2008). Συγχρόνως, εξαιτίας του υψηλού σταθερού κόστους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, η συγκεκριμένη πρακτική δεν θεωρείται κατάλληλη καθώς λειτουργεί καλύτερα σε καθεστώτα υψηλού μεταβλητού κόστους. Παράλληλα, η βιβλιογραφία επισημαίνει τη χρήση προϋπολογισμών από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την παρακίνηση των μάνατζερ και για το συντονισμό των λειτουργιών και των τμημάτων της επιχείρησης (Jones, 1998).

Η αμφισβήτηση της αποτελεσματικότητας των παραδοσιακών προϋπολογισμών έχει διατυπωθεί στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής από πολλούς ερευνητές. Τα μειονεκτήματα που αφορούν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς σχετίζονται με το γεγονός ότι θεωρούνται παρωχημένοι, χρονοβόροι, δαπανηροί και δεν προσθέτουν αξία (Henttu-Aho and Järvinen, 2013). Επιπλέον, οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί δίνουν έμφαση στην επαναληψιμότητα των δεδομένων, εστιάζουν στα αποτελέσματα και όχι στις αιτίες, ενώ παράλληλα δεν λαμβάνουν υπόψιν τους εξωτερικούς και τους εσωτερικούς προμηθευτές και πελάτες (Brimson et al., 2012). Παρά το γεγονός ότι η χρήση τους παραμένει υψηλή (Jones, 2008), τα προβλήματα και οι περιορισμοί των παραδοσιακών μεθόδων προϋπολογισμού έχουν επισημανθεί και στον ξενοδοχειακό κλάδο (Brander Brown and Atkinson, 2001). Κατά συνέπεια, πρακτικές όπως ο Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης (Zero-Based Budgeting - ZBB) και ο Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity-Based Budgeting - ABB) αναπτύχθηκαν με απώτερο σκοπό να καλύψουν τις αδυναμίες των παραδοσιακών μεθόδων (Wilhelmi and Kleiner, 1995).

Ο Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης προήλθε από την ανάγκη να συνδεθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα με τη χρήση των πόρων (Wilhelmi and Kleiner, 1995). Τα στοιχεία του προϋπολογισμού ενός τμήματος ή μιας δραστηριότητας τίθενται σε μηδενική βάση, ενώ η διάθεση των πόρων εξαρτάται από την αξιολόγηση της χρησιμότητάς τους (Δημητράς και Μπάλλας, 2010). Έτσι, παρέχει ιδιαίτερη ακρίβεια και αιτιολόγηση του κόστους, αποφεύγοντας τον καταμερισμό των πόρων βάσει της προηγούμενης εμπειρίας (Jones, 1998). Η κατάρτιση ενός τέτοιου προϋπολογισμού δίνει τη δυνατότητα να καταστεί αποτελεσματικός ο έλεγχος του κόστους και της κερδοφορίας της επιχείρησης. Παρά την αποτελεσματικότητά του, είναι ιδιαίτερα χρονοβόρος καθώς απαιτεί την επανεξέταση όλων των στοιχείων του και αυξάνει τη γραφειοκρατία καθώς κρίνεται αναγκαία η έγκριση της διοίκησης για κάθε τμήμα (Δημητράς και Μπάλλας, 2010). Στον ξενοδοχειακό κλάδο, η πρακτική αυτή χρησιμοποιείται κυρίως στα υποστηρικτικά τμήματα αποσκοπώντας στον έλεγχο των κέντρων κόστους (Makrigiannakis and Soteriades, 2007). Παρόλα αυτά, εξαιτίας της φύσης του κλάδου, δεν θεωρείται ιδιαίτερα κατάλληλος καθώς απαιτείται μία ακριβέστερη προϋπολογιστική διαδικασία (Jones, 2008).

Ο Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων αποτελεί «τη διαδικασία σχεδιασμού και ελέγχου των αναμενόμενων δραστηριοτήτων της επιχείρησης με σκοπό να εξαχθεί ένας οικονομικά αποδοτικός προϋπολογισμός που συμβαδίζει με τον προβλεπόμενο όγκο εργασίας και τους συμφωνημένους στρατηγικούς στόχους» (Brimson et al., 2012, p.771). Ο προϋπολογισμός αυτός αφορά την αντίστροφη διαδικασία της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity - Based Costing - ABC) (Cooper and Kaplan, 1998) και παρέχει υψηλής λεπτομέρειας πληροφορία για το καθορισμό των στόχων για κάθε ξεχωριστή δραστηριότητα της επιχείρησης (Wilhelmi and Kleiner, 1995). Έτσι, συνδυάζει την επιχειρησιακή απόδοση με τα οικονομικά αποτελέσματα, δίνοντας έμφαση στη ζήτηση των υπηρεσιών, στην απαιτούμενη κατανάλωση των δραστηριοτήτων και των πόρων, στην απαιτούμενη δυναμικότητα και στις συσχετίσεις τους (Stevens, 2004).

Σημαντικό μέρος της έρευνας της Διοικητικής Λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο εστίασε στις πρακτικές και στα συστήματα προϋπολογισμού. Στην έρευνα του Jones (1998), οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου αναφέρουν ότι χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς σε σημαντικό ποσοστό για την αξιολόγηση της απόδοσης και τον έλεγχο. Επιπλέον, οι ελαστικοί προϋπολογισμοί και οι προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης παρουσιάζουν ιδιαίτερα χαμηλά ποσοστά υιοθέτησης. Το αποτέλεσμα αυτό ταυτίζεται με τα ευρήματα των Collier και Gregory (1995). Σε αντίθεση με τα προηγούμενα ευρήματα, οι Makrigiannakis και Soteriades (2007) διαπίστωσαν ότι οι ελαστικοί προϋπολογισμοί κυριαρχούν στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, αιτιολογώντας το αποτέλεσμα αυτό βάσει της υψηλής εποχικότητας που τον χαρακτηρίζει. Παράλληλα, μηδενικά ποσοστά υιοθέτησης των προϋπολογισμών μηδενικής βάσης εντοπίζονται σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Τουρκίας σύμφωνα με την έρευνα των Uyar και Bilgin (2011). Αντιθέτως, οι Schmidgall et al. (1996) εντόπισαν ότι το 42% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής και το 7% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων των Σκανδιναβικών χωρών χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς μηδενικής βάσης. Ταυτόχρονα, οι Schmidgall και Ninemeier (1987) διαπίστωσαν ότι τα ξενοδοχεία αλυσίδας χρησιμοποιούν πιο πολύπλοκες μεθόδους προϋπολογισμού ώστε να αποκτήσουν περισσότερη πληροφορία και καλύτερο συντονισμό. Επίσης, η έρευνα των Pavlatos και Paggios (2008) κατέδειξε ότι οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν προϋπολογισμούς για το σχεδιασμό και τον έλεγχο του κόστους σε

μεγάλο βαθμό ενώ ο Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων παρουσιάζει ιδιαίτερα χαμηλό ποσοστό υιοθέτησης. Τέλος, αντίστοιχα αποτελέσματα παρουσίασε και η έρευνα της Sunarni (2015) στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Τζακάρτα.

5.2.1.3 Πληροφόρηση για τη Λήψη Αποφάσεων

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η Διοικητική Λογιστική αποτελεί ένα μέσο για την απόκτηση πληροφορίας με σκοπό τη λήψη αποφάσεων (information for decision making). Σύμφωνα με τους Abdel-Kader και Luther (2006a), η χρήση πρακτικών όπως η ανάλυση Κόστους - Όγκου - Κέρδους (Cost – Volume - Profit (CVP) analysis), η Ανάλυση Κερδοφορίας Προϊόντος / Υπηρεσίας (Product / Service Profitability Analysis) και η Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών (Customer Profitability Analysis - CPA) μπορούν να συνεισφέρουν στην αποτελεσματική λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων.

Η Ανάλυση Κερδοφορίας Προϊόντος / Υπηρεσίας παρουσιάζει τα έσοδα, τα κόστη και τα κέρδη για κάθε προϊόν ή υπηρεσία που παράγεται και πωλείται από μία επιχείρηση. Με την εφαρμογή της πρακτικής αυτής, τα διοικητικά στελέχη δύνανται να εντοπίσουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρουσιάζουν τη μικρότερη κερδοφορία ώστε να αποφασίσουν εάν τα περιθώρια κέρδους μπορούν να αυξηθούν ή η παραγωγή των προϊόντων και η παροχή των υπηρεσιών αυτών πρέπει να διακοπεί (Brierley, 2016). Για την εφαρμογή αυτής της πρακτικής, είναι ιδιαίτερα σημαντική η κοστολογική πληροφορία που προκύπτει από τα Κοστολογικά Συστήματα (Drury and Tayles, 2006), καθώς ένας λανθασμένος καταλογισμός των εξόδων στα προϊόντα της καθιστά επισφαλής την τιμολόγησή τους (Smith, 2005). Στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι ερευνητές ασχολήθηκαν με το ποσοστό υιοθέτησής της εξετάζοντας το ανάμεσα σε ένα σύνολο Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Τα ποσοστά υιοθέτησης της Ανάλυσης Κερδοφορίας Προϊόντος που παρουσιάζουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι ιδιαίτερα υψηλά. Η χρήση της πρακτικής αυτής φθάνει το 94% στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Pavlatos and Paggios, 2008), το 82% στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ινδονήσιας (Sunarni, 2015) και το 74% στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Βουλγαρίας (Georgiev, 2014).

Η ανάλυση Κόστους - Όγκου - Κέρδους αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων καθώς παρέχει χρήσιμη, ρεαλιστική και ακριβή πληροφορία (Hilliard and Leitch, 1975). Η κατανόηση των εσόδων της επιχείρησης και της συμπεριφοράς του κόστους είναι απαραίτητη για τη λήψη αποφάσεων. Με αυτόν τον τρόπο, η επιχείρηση μπορεί να υπολογίσει τον απαιτούμενο όγκο της δραστηριότητάς της αλλά και να καθορίσει την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών της, εξασφαλίζοντας την απαραίτητη πληροφόρηση σχετικά με τη διακύμανση του κόστους και των εσόδων σε διάφορα επίπεδα όγκου δραστηριότητάς της (Drury, 2013). Ακόμη, μπορεί να συμβάλλει στον καθορισμό προσφορών, στην αποδοχή ή στην απόρριψη κρατήσεων αλλά και στην επιλογή του μείγματος πωλήσεων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, η εφαρμογή της ανάλυσης Κόστους - Όγκου - Κέρδους παρουσιάζει σχετικά υψηλά ποσοστά υιοθέτησης (Phillips, 1994). Ο Georgiev (2014), εξετάζοντας τη χρήση της σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Βουλγαρίας, διαπίστωσε ότι το 78% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη πρακτική ενώ οι λόγοι εφαρμογής της βασίζονται κατά κύριο λόγο στον καθορισμό των τιμολογιακών πολιτικών και στην εξέταση της επίδρασης του όγκου δραστηριότητας στην επίτευξη του λειτουργικού κέρδους. Υψηλά ποσοστά υιοθέτησης εντοπίζονται και στα ξενοδοχεία της Ινδονησίας που φθάνουν το 82% σύμφωνα με την έρευνα της Sunarni (2015). Αντιθέτως, το 42% των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχει υιοθετήσει τη συγκεκριμένη πρακτική (Pavlatos and Paggios, 2008).

Η Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών αποτελεί μία σύγχρονη Πρακτική Διοικητικής Λογιστικής που αντιμετωπίζει τον πελάτη ως μονάδα ανάλυσης, παρέχοντας την απαραίτητη πληροφορία για τη διαχείριση του μείγματος πελατών με σκοπό την κερδοφορία (Noone and Griffin, 1998). Η πρακτική αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι η κερδοφορία διαφέρει για κάθε πελάτη ή κάθε ομάδα πελατών. Περιλαμβάνει τον εντοπισμό των εσόδων, του κόστους και του κέρδους που δημιουργούνται για τον καθένα πελάτη ή την εκάστοτε ομάδα πελατών (Karadag and Kim, 2006). Η πληροφορία σχετικά με την κερδοφορία κάθε πελάτη είναι απαραίτητη για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τους πελάτες τόσο σε βραχυπρόθεσμο όσο και μακροπρόθεσμο ορίζοντα (Harris and Mongiello, 2006). Συγχρόνως, παρέχει τη δυνατότητα για βελτίωση του κέρδους, για καλύτερες τιμολογιακές αποφάσεις με τη δημιουργία προσφορών και εκπτώσεων, αλλά και για τμηματοποίηση και εφαρμογή στρατηγικής βάσει του κόστους και της κερδοφορίας των πελατών (Van Raaij et al., 2003). Η μελέτη

της Ανάλυσης Κερδοφορίας Πελατών στον ξενοδοχειακό κλάδο απέκτησε ερευνητικό ενδιαφέρον, καθώς έγινε αντιληπτό ότι μπορεί να προσφέρει σημαντικά οφέλη στους μάνατζερ όταν εφαρμόζεται σωστά (Guilding et al., 2001). Οι Noone και Griffin (1997, 1998) προτείνουν ότι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αποτελεί την κατάλληλη και αποτελεσματική μέθοδο για την εφαρμογή της Ανάλυσης Κερδοφορίας Πελατών στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Στην εμπειρική έρευνα, οι Faria et al. (2018) εντόπισαν χαμηλό βαθμό χρήσης της πρακτικής στα ξενοδοχεία της Πορτογαλίας. Επίσης, ο Georgiev (2014) παρατήρησε ότι το 48% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της Βουλγαρίας εφαρμόζει την Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών. Τέλος, οι Pavalatos και Paggios (2008) διαπίστωσαν ότι το 70% των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την πρακτική αυτή.

5.2.1.4 Στρατηγική Ανάλυση

Καθώς τα παραδοσιακά Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα βασίζονται στην παροχή πληροφορίας σε εσωτερικές διαδικασίες, η ανάγκη για διερεύνηση του εξωτερικού περιβάλλοντος και του ανταγωνισμού (Abdel-Kader and Luther, 2006a) καθίσταται ολοένα και πιο επιτακτική. Η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός συστήματος λήψης αποφάσεων που παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση (Smith, 2005). Σύμφωνα με τον Simmonds (1981, p.26) αναφέρεται *«στην παροχή και ανάλυση των διοικητικών λογιστικών δεδομένων σχετικά με μία επιχείρηση και τους ανταγωνιστές της, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για την ανάπτυξη και τον έλεγχο της επιχειρηματικής στρατηγικής»*. Κατά συνέπεια, γίνεται αντιληπτό ότι οι πρακτικές με προσανατολισμό τη στρατηγική ανάλυση (strategic analysis) δίνουν έμφαση στη σχέση των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας επιχείρησης και των προτιμήσεων των πελατών σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές της, αποσκοπώντας στον καθορισμό του μεριδίου της στην αγορά και στη βιωσιμότητα των προϊόντων και υπηρεσιών της (Seal and Mattimoe, 2011). Σε αυτό το πλαίσιο, οι Abdel-Kader και Luther (2006a) συμπεριέλαβαν στην έρευνά τους, πρακτικές που ικανοποιούν τα χαρακτηριστικά αυτά όπως είναι οι μακροπρόθεσμες προβλέψεις (long-range forecasting), η αξία των μετόχων (shareholder value), η ανάλυση κλάδου (industry analysis), η ανάλυση ανταγωνιστικής θέσης (analysis of competitive position), η ανάλυση αλυσίδας αξίας (value chain analysis), η ανάλυση κύκλου ζωής προϊόντος (product life cycle analysis) και η ανάλυση δυνάμεων και αδυναμιών των

ανταγωνιστών (analysis of competitors' strengths and weaknesses). Σε έρευνά τους, οι Pavlatos και Paggios (2008) συμπεριέλαβαν τη Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Management - ABM) ως πρακτική που έχει απώτερο σκοπό τη στρατηγική ανάλυση.

Στον ξενοδοχειακό κλάδο, η χρήση των πρακτικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, που στοχεύει στο σχεδιασμό και στην αξιολόγηση των συνθηκών της αγοράς αλλά και στην ανάλυση των ανταγωνιστών, είναι αυξανόμενη (Collier and Gregory 1995). Άλλωστε, ο προσανατολισμός στην αγορά (Pavlatos, 2015), η ομογενοποίηση, η διαθεσιμότητα των δεδομένων και ο υψηλός βαθμός ανταγωνιστικότητας (Collier and Gregory, 1998) αιτιολογούν τη διάχυση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής με στρατηγικό χαρακτήρα στον κλάδο. Η χρήση τέτοιων πρακτικών μπορεί να σταθεί αρωγός στα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ώστε να κατανοήσουν τη ζήτηση, καθώς η διακύμανσή της αποτελεί σημαντικό πρόβλημα του κλάδου (Seal and Mattimoe, 2011).

Η έρευνα στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής με σκοπό τη στρατηγική ανάλυση είναι περιορισμένη στη βιβλιογραφία του ξενοδοχειακού κλάδου. Οι Pavlatos και Paggios (2008) διαπίστωσαν ότι το 50% των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την ανάλυση κλάδου, το 45% βασίζεται στην ανάλυση δυνάμεων και αδυναμιών των ανταγωνιστών και το 21% εφαρμόζει τη Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Συγχρόνως, ο Georgiev (2014) διαπίστωσε ότι το 65% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της Βουλγαρίας εφαρμόζει την ανάλυση κλάδου και την ανάλυση ανταγωνιστικής θέσης. Τέλος, η έρευνα της Sunarni (2015) κατέδειξε ότι το 90% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της Ινδονησίας εφαρμόζει την ανάλυση δυνάμεων και αδυναμιών των ανταγωνιστών ενώ το 75% χρησιμοποιεί τη Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων και τις Μακροπρόθεσμες προβλέψεις.

5.3 Η Κοστολόγηση στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Η στρέβλωση της κοστολόγησης των προϊόντων που εντοπίστηκε στο βιομηχανικό κλάδο με τη χρήση των παραδοσιακών συστημάτων επιδεινώθηκε στον κλάδο των υπηρεσιών εξαιτίας της άυλης φύσης των υπηρεσιών (Brignall et al., 1991). Επιπλέον,

καθώς τα τελικά προϊόντα και οι υπηρεσίες καταναλώνονται αμέσως (Terzioglu and Chan, 2013), η αποτίμηση των αποθεμάτων δεν είναι σημαντική, εκτός από τις επιχειρήσεις λιανικής, με αποτέλεσμα τα Κοστολογικά Συστήματα να μην συμβαδίζουν απαραίτητα με αυτά που εφαρμόζονται στο βιομηχανικό κλάδο (Brignall et al., 1991). Τέλος, η υψηλή αναλογία του σταθερού κόστους (Schlissel and Chasin, 1991) και η σημαντική συμμετοχή των γενικών εξόδων στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών καθιστούν τα παραδοσιακά συστήματα αρκετά αναποτελεσματικά για τις επιχειρήσεις του κλάδου των υπηρεσιών (Terzioglu and Chan, 2013).

Παρά το γεγονός ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ως “καταστήματα παροχής υπηρεσιών” (Silvestro et al., 1992) παρέχουν πολλαπλές, ετερογενείς και με αδιαίρετο χαρακτήρα παραγωγής και κατανάλωσης υπηρεσίες, οι πελάτες μπορούν να επιλέξουν μέρος ή ολοκληρωμένο προϊόν υπηρεσίας. Επίσης, μία ολοκληρωμένη ξενοδοχειακή μονάδα αποτελείται από ένα σύνολο δραστηριοτήτων που δημιουργούν κοινά γενικά έξοδα (Brander-Brown and Harris, 1998). Συνεπώς, καθώς το κοστολογικό πρόβλημα αφορά την εύρεση του κόστους κάθε παραγόμενης υπηρεσίας και κάθε πωλούμενου είδους αλλά και τον εντοπισμό των κερδοφόρων και μη κερδοφόρων κλάδων εκμετάλλευσης, ο εντοπισμός του κόστους γίνεται περίπλοκος και χρονοβόρος για τις επιχειρήσεις του κλάδου (Mattimoe and Seal, 2011). Με τον εντοπισμό του κόστους ανά προϊόν, ανά υπηρεσία και ανά κλάδο εκμετάλλευσης, η ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να υλοποιήσει μία ορθή τιμολογιακή πολιτική, να ελέγξει το κόστος, να προβεί σε περικοπές δαπανών με στόχο τη βελτίωση του αποτελέσματος, να προσδιορίσει τους κλάδους εκμετάλλευσης που πρέπει να αναπτύξει και να αποφασίσει την ενδεχόμενη παύση λειτουργίας για κάποιους από αυτούς (Κεχράς, 2010).

5.3.1 Η Κοστολογική Δομή στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Γενικότερα, όπως αναφέρει ο Kotas (1999), η κοστολογική δομή μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης χαρακτηρίζεται από υψηλά σταθερά κόστη που αποτελούν περίπου το 75% του συνολικού κόστους. Συγχρόνως, οι αμοιβές προσωπικού αποτελούν μία από τις σημαντικότερες δαπάνες για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Cengiz et al., 2018). Ωστόσο, η αναλογία σταθερού και μεταβλητού κόστους διαφέρει ανά κλάδο εκμετάλλευσης, καθώς κάθε κλάδος διαθέτει ορισμένο προσωπικό, χρησιμοποιεί

διαφορετικά υλικά και καταναλώνει διαφορετικό μέρος των συνολικών γενικών εξόδων (Κεχράς, 2010).

Ο κλάδος εκμετάλλευσης των υπονοματίων χαρακτηρίζεται από υψηλά σταθερά κόστη, τα οποία συνήθως δεν καταλογίζονται στο συγκεκριμένο κλάδο αλλά συμπεριφέρονται ως κοινά κόστη της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Αντιθέτως, ο κλάδος του εστιατορίου παρουσιάζει χαμηλότερα σταθερά κόστη (Kotas, 1999). Επιβεβαιώνοντας τον παραπάνω ισχυρισμό, οι Raab και Mayer (2004) διαπίστωσαν ότι το κόστος εργασίας αποτελεί το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους στον κλάδο του εστιατορίου, ενώ οι αμοιβές προσωπικού και τα σταθερά κόστη αντιπροσωπεύουν περίπου το 30% και το 10% του συνολικού κόστους αντίστοιχα. Επίσης, στη μελέτη τους, οι Cengiz et al. (2018) επισημαίνουν ότι ο κλάδος εκμετάλλευσης των τροφίμων και ποτών έχει σημαντικά λειτουργικά έξοδα, εξαιτίας των υψηλών αμοιβών προσωπικού, και χαμηλά περιθώρια κέρδους σε σχέση με τον κλάδο εκμετάλλευσης των υπονοματίων, ενώ παράλληλα αναφέρουν ότι το περιθώριο κέρδους του συγκεκριμένου κλάδου εκμετάλλευσης ανέρχεται στο 20% - 25% σε σχέση με τον κλάδο εκμετάλλευσης των υπονοματίων όπου ανέρχεται στο 50% - 75%.

Το μείγμα υπηρεσιών που μπορεί να προσφέρει μία ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να μεταβάλλει την αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων. Έτσι, όσο υψηλότερη είναι η κατηγορία της ξενοδοχειακής μονάδας, τόσο υψηλότερα είναι τα σταθερά κόστη καθώς περιλαμβάνονται πιο ακριβά πάγια και εξοπλισμός. Συγχρόνως, η παροχή πολύ ακριβών γευμάτων και συνοδευτικών μπορεί να συντελέσει σε μεγαλύτερη αναλογία μεταβλητών εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος (Seal and Mattimoe, 2011). Ταυτόχρονα, τα γενικά έξοδα αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους και δημιουργούνται από την παροχή υπηρεσιών προς τους πελάτες και από τα υποστηρικτικά τμήματα των ξενοδοχειακών μονάδων (Enz and Potter, 1998). Σημαντικό ποσοστό των λειτουργικών εξόδων αποτελούν οι αμοιβές προσωπικού (περίπου 30% - 40%) εξαιτίας της φύσης του κλάδου ως εντάσεως εργασίας (Dittman, et al., 2009). Τέλος, εξαιτίας της υψηλής εποχικότητας που χαρακτηρίζει τον ξενοδοχειακό κλάδο, σημαντικό ρόλο στην κοστολογική δομή των μονάδων συντελεί και το κόστος αδράνειας που είναι σταθερό. Όπως ισχυρίζονται οι Vazakidis και Karagiannis (2011), τα κόστη που υφίστανται κατά τη διάρκεια μη λειτουργίας των εποχιακών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι κατά κύριο λόγο σταθερά και πρέπει να

επιμερίζονται στους μήνες κατά τους οποίους οι επιχειρήσεις αυτές δραστηριοποιούνται.

5.3.2 Τα Κοστολογικά Συστήματα στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο, η παραδοσιακή κοστολόγηση χρησιμοποιεί ακατάλληλες βάσεις επιμερισμού με αποτέλεσμα ο επιμερισμός των γενικών εξόδων στα προϊόντα και στις υπηρεσίες να προκαλεί στρεβλώσεις στον υπολογισμό του πραγματικού κόστους. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θεωρούνται κατάλληλα όταν το κόστος της άμεσης εργασίας αποτελεί περίπου το 40% - 60% του συνολικού κόστους των προϊόντων (Kostakis et al., 2008). Έτσι, στον κλάδο των υπηρεσιών όπου τα γενικά έξοδα αποτελούν περίπου το 67% του συνολικού κόστους ενώ παράλληλα το εύρος των υπηρεσιών διαφοροποιείται σημαντικά (Raab and Mayer, 2004), η παραδοσιακή κοστολόγηση καθίσταται αναποτελεσματική. Η αυξητική τάση της αναλογίας των γενικών εξόδων στο συνολικό κόστος για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δημιουργεί την ανάγκη για την εύρεση ορθολογικών οδηγών κόστους, με απώτερο σκοπό τον ακριβή επιμερισμό τους (Hussain and Gunasekaran, 2001). Επιπλέον, όπως τονίζουν οι Terzioğlu και Chan (2013), η ύπαρξη κοινού κόστους στην παροχή των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα μάρκετινγκ και τα έξοδα διοίκησης, καθιστά ακόμα δυσκολότερο τον επιμερισμό και κατά συνέπεια τον υπολογισμό του κόστους της κάθε μιας υπηρεσίας.

Έτσι, η υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να βοηθήσει στην καλύτερη κατανόηση του κόστους που δημιουργείται από τις διάφορες υπηρεσίες, στον καταμερισμό των πόρων σε δραστηριότητες που δημιουργούν κέρδη αλλά και στο διαχωρισμό των κερδοφόρων και μη κερδοφόρων πελατών (Hussain and Gunasekaran, 2001). Παράλληλα, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων θεωρείται κατάλληλη για τον κλάδο των υπηρεσιών, ενώ οι επιχειρήσεις του κλάδου χαρακτηρίζονται ως ιδανικές για την εφαρμογή της εξαιτίας της κοστολογικής δομής τους που περιλαμβάνει υψηλά σταθερά και έμμεσα κόστη (Kaplan and Cooper, 1998). Εντούτοις, οι Terzioğlu και Chan (2013) επισημαίνουν ότι η εφαρμοστικότητα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον κλάδο των υπηρεσιών αμφισβητείται από μερίδα ερευνητών στη διεθνή βιβλιογραφία.

Η παραδοσιακή κοστολογική προσέγγιση δεν συμβάλλει στην αποτελεσματική διαχείριση του κόστους, καθώς απαιτείται ακριβής επιμερισμός των γενικών εξόδων στα τμήματα της ξενοδοχειακής επιχείρησης ώστε οι μάνατζερ να μπορούν να κατανοήσουν το πλήρες κόστος λειτουργίας κάθε τμήματος, να εντοπίσουν τη φύση των πόρων που καταναλώνονται και τον τρόπο με τον οποίο το κόστος των πόρων αυξάνεται (Patiar, 2016). Στην έρευνά τους οι Vazakidis και Karagiannis (2011) εφαρμόζοντας την παραδοσιακή κοστολόγηση και την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σε μία ξενοδοχειακή επιχείρηση, εντόπισαν σημαντική απόκλιση ανάμεσα στις δύο μεθόδους τόσο στο μοναδιαίο κόστος ενός δωματίου όσο και στο κόστος του εστιατορίου, παρέχοντας παράλληλα σημαντική πληροφόρηση για μία σειρά αποφάσεων που μπορούν να ληφθούν από τα διοικητικά στελέχη. Κατά συνέπεια, ο εντοπισμός των δραστηριοτήτων που δεν προσφέρουν αξία στην επιχείρηση και που δημιουργούν κόστη, οι τιμολογιακές αποφάσεις και η Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών μπορούν να εφαρμοστούν επιτυχώς με τη χρήση σύγχρονων κοστολογικών εργαλείων όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Στο επιχείρημα αυτό, συμβάλλει και η άποψη των Brierley et al. (2001), οι οποίοι προτείνουν ότι οι επιχειρήσεις των κλάδων με υψηλά ποσοστά γενικών εξόδων, όπως του ξενοδοχειακού κλάδου, πρέπει να στραφούν σε πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα με σκοπό τον ορθολογικό επιμερισμό των γενικών εξόδων στα τελικά προϊόντα και υπηρεσίες.

Η ένταση του ανταγωνισμού, το μεγάλο εύρος υπηρεσιών και το υψηλό ποσοστό των γενικών εξόδων δημιουργούν την ανάγκη για ακριβή κοστολογική πληροφορία, και κατά συνέπεια για λεπτομερή Κοστολογικά Συστήματα. Κάτω υπό αυτές τις συνθήκες, η χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, επιτυγχάνοντας τον επακριβή επιμερισμό των έμμεσων εξόδων, μπορεί να συμβάλλει στη διαμόρφωση αποτελεσματικών στρατηγικών αποφάσεων για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, στην τοποθέτηση των προϊόντων και υπηρεσιών μέσα στην αγορά, στην απόρριψη δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία με αποτέλεσμα την αύξηση της αποτελεσματικότητας και συνεπώς της κερδοφορίας, αλλά και στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων μέσω του ελέγχου του κόστους (Patiar, 2016). Παρόλα αυτά, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι δύσκολο να εφαρμοσθεί λεπτομερώς σε έναν κλάδο με πολύπλοκη κοστολογική δομή, καθώς ο εντοπισμός των

δραστηριοτήτων για την παροχή των διαφόρων υπηρεσιών αποτελεί μία απαιτητική διαδικασία για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

5.3.3 Η Κοστολόγηση και η Έρευνα στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Η μελέτη της κοστολογικής δομής στον ξενοδοχειακό κλάδο συνιστά μια σημαντική διαδικασία τόσο για την ορθή κοστολόγηση των υπηρεσιών όσο και για την εφαρμογή των πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής, καθώς τα οικονομικά στελέχη έχουν ανάγκη από λεπτομερή κοστολογική πληροφορία ώστε να καταστούν ικανά να αντιμετωπίσουν τον έντονο ανταγωνισμό (Vij, 2012), αλλά και από κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους με απώτερο σκοπό την ορθή ανάλυση του Κόστους-Ογκου-Κέρδους. Επιπλέον, η κατανόηση των εξόδων που δημιουργούνται στα τμήματα του κυρίως ξενοδοχείου (διαμονή) και του εστιατορίου αλλά και του διαχωρισμού τους σε σταθερά και μεταβλητά είναι χρήσιμη για τις προβλέψεις (Potter and Schmidgall, 1999) και την αξιολόγηση της απόδοσης (Rushmore Jr and O'Neill, 2015). Ο Brignall (1997) διαπίστωσε ότι το 50% του κόστους είναι άμεσο ενώ το 30% αποτελεί ημιμεταβλητό κόστος, εξετάζοντας την κοστολογική δομή σε ένα ξενοδοχείο αλυσίδας της Μεγάλης Βρετανίας. Παράλληλα, οι Rushmore Jr και O'Neill (2015) διαπίστωσαν ότι τα σταθερά έξοδα αποτελούν το 36% των εξόδων των δωματίων, το 29% της εστίασης και το 25% των υπολοίπων κλάδων εκμετάλλευσης. Τέλος, τα ευρήματα της έρευνας των Pavalatos και Paggios (2007) στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις επιβεβαιώνουν τη σχετική βιβλιογραφία καθώς διαπιστώθηκε ότι τα σταθερά κόστη αποτελούν το 65% με 75% του συνολικού κόστους για το 32% των επιχειρήσεων, ενώ κατά μέσο όρο τα έμμεσα κόστη αποτελούν το 47% του συνολικού κόστους.

Παρά την ανάγκη για αλλαγή των Κοστολογικών Συστημάτων (Patiar, 2016) και την υιοθέτηση πολύπλοκων και λειτουργικών Κοστολογικών Συστημάτων που παρέχουν λεπτομερή και ακριβή κοστολογική πληροφορία, ο βαθμός υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων δεν είναι υψηλός στον ξενοδοχειακό κλάδο σύμφωνα με τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών. Όπως αναφέρουν οι Burgess και Bryant (2001), η χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον κλάδο είναι ελάχιστη (Tai, 2000). Επιπροσθέτως, σε πιο πρόσφατη μελέτη, η Patiar (2016) αναφέρει ότι παρά τα σημαντικά οφέλη για την επιχειρησιακή απόδοση, η χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στα ξενοδοχεία και γενικότερα στο κλάδο της

φιλοξενίας παραμένει χαμηλή. Οι Pavlatos και Paggios (2007) εξέτασαν τα Κοστολογικά Συστήματα σε μεγάλα ξενοδοχεία της Ελλάδας και διαπίστωσαν ότι το 23,5% εφαρμόζει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, ενώ παράλληλα ο χαμηλός αριθμός οδηγών κόστους (6,55 κατά μέσο όρο) και ο χαμηλός αριθμός δραστηριοτήτων (3,95 κατά μέσο όρο) υποδεικνύουν ότι η μέθοδος δεν εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις λεπτομερώς. Σε άλλη έρευνα, οι Zounta και Bekiaris (2009) διαπίστωσαν ότι το 70,8% των πολυτελών ξενοδοχείων της Ελλάδας έχει γνώση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ενώ μόνο το 19,4% χρησιμοποιεί τη μέθοδο αυτή. Ο Pavlatos και Paggios (2008), διερευνώντας την υιοθέτηση των κοστολογικών μεθόδων ανάμεσα σε άλλες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής σε ξενοδοχεία της Ελλάδας, διαπίστωσαν ότι το 65,9% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την Πλήρη Κοστολόγηση, το 43,5% την Άμεση Κοστολόγηση, το 23,5% την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ενώ μόλις το 20% την Πρότυπη Κοστολόγηση. Επίσης, ο Pavlatos (2010) εντόπισε ότι το 26% των επιχειρήσεων της έρευνας χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι Sevima και Korkmazb (2014), σε έρευνα σε ξενοδοχεία της Τουρκίας, διαπίστωσαν ότι το 9,5% των ξενοδοχείων του δείγματος χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Τέλος, σε πιο πρόσφατη έρευνα, οι Diavastis et al. (2016) εντόπισαν ότι το 20,4% των επιχειρήσεων εφαρμόζει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

5.4. Η Πληροφοριακή Τεχνολογία στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Η Πληροφοριακή Τεχνολογία έχει αναγνωριστεί ως μία από τις πιο σημαντικές πηγές ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Μπορεί να αποφέρει το απαιτούμενο συγκριτικό πλεονέκτημα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μέσω της ροής πληροφοριών που σχετίζονται με τις ανάγκες των πελατών. Η συγκέντρωση πληροφορίας σχετικά με τους πελάτες μπορεί να οδηγήσει στην αποτελεσματική παροχή υπηρεσίας, σε επαναλαμβανόμενες διανυκτερεύσεις, στη μείωση του κόστους και στην αύξηση των περιθωρίων κέρδους (Chathoth, 2007).

Συγχρόνως, οι Bulchand-Gidumal και Melián-González (2015) επισημαίνουν ότι τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα των εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας στον ξενοδοχειακό κλάδο αποτελούν η αύξηση της παραγωγικότητας των εργαζομένων, η βελτίωση της ποιότητας της υπηρεσίας και του μάρκετινγκ, η αύξηση των εσόδων και

η μείωση του κόστους. Επίσης, μπορεί να καταστεί αποτελεσματικότερη η διοικητική λειτουργία και να επιτευχθούν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα σε όρους κόστους και διαφοροποίησης (Camisón, 2000).

Γενικότερα, η χρήση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχει τη δυνατότητα της βελτίωσης της επιχειρησιακής αποδοτικότητας και των υπηρεσιών (Cheung and Law, 2002) ενώ παράλληλα επιτρέπει στους μάνατζερ να επιτύχουν αύξηση των περιθωρίων κέρδους και των χρηματοοικονομικών αποδόσεων (Law and Jogaratnam, 2005). Η εμπειρική έρευνα των Siguaw et al. (2000) απέδειξε ότι η χρήση εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής βελτιώνει την παραγωγικότητα των εργαζομένων και αυξάνει τα έσοδα. Επίσης, οι Ham et al. (2005) εντόπισαν θετική συσχέτιση ανάμεσα στις εφαρμογές “front office”, στις εφαρμογές “back office”, στα συστήματα διοίκησης εστιατορίου και στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η Kariki (2013) απέδειξε ότι οι επενδύσεις σε νέα τεχνολογικά συστήματα βελτιώνουν την ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε όρους αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας και κερδοφορίας. Ωστόσο, η χρήση εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας δεν βελτιώνει πάντα την παραγωγικότητα των ξενοδοχειακών μονάδων σύμφωνα με τα ευρήματα των εμπειρικών ερευνών (Buhalis, 1998; Sigala, 2003; Karadag and Dumanoglu, 2009), συντελώντας με αυτόν τον τρόπο στο λεγόμενο “παράδοξο της παραγωγικότητας” (Brynjolfsson, 1993).

5.4.1 Πληροφοριακά Συστήματα και Ξενοδοχειακός Κλάδος

Η ξενοδοχειακή βιομηχανία χαρακτηρίζεται ως ένας κλάδος εντατικής πληροφορίας (Huh et al., 2009; Law and Jogaratnam, 2005), εξαιτίας της ανάγκης για έγκαιρης και ακριβούς πληροφορίας από τους πελάτες και τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων (Melián-González and Bulchand-Gidumal, 2016). Συγχρόνως, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από παγκοσμιοποίηση, ανταγωνισμό, υψηλό βαθμό εναλλαγών και προσδοκιών των πελατών, με αποτέλεσμα να στρέφονται σε σημαντικές επενδύσεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία (Melián-González and Bulchand-Gidumal, 2016). Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων αποκτά ιδιαίτερη

σημασία για την επιχειρησιακή επιτυχία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Wang and Qualls, 2007).

Σύμφωνα με τους Lovelock και Lapert (1999), οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν Επιχειρησιακά Συστήματα που ενσωματώνουν τα διάφορα συστήματα της επιχείρησης με απώτερο σκοπό να βελτιώσουν την ποιότητα της υπηρεσίας τους (Chen et al., 2015). Η ολοκλήρωση των Πληροφοριακών Συστημάτων αποτελεί σημαντικό στόχο για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθώς ο κλάδος βασίζεται κυρίως στα δεδομένα (Bilgihan et al., 2011). Έτσι, η εφαρμογή των ERP συστημάτων που μπορούν να προσφέρουν την ενσωμάτωση των εφαρμογών κρίνεται βαρύνουσας σημασίας, εξαιτίας του εύρους των εφαρμογών αλλά και της εξειδίκευσής τους στις διάφορες λειτουργίες της ξενοδοχειακής επιχείρησης (Azevedo et al., 2014). Παρόλα αυτά, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορεί να μην υιοθετούν ολοκληρωμένα ERP συστήματα, καθώς υποσυστήματα όπως η παραγωγή και η κατασκευή δεν εφαρμόζονται στον κλάδο. Έτσι, μπορούν να επιλέξουν τα υποσυστήματα που επιθυμούν, διατηρώντας το πλεονέκτημα της ενσωμάτωσης που προσφέρει ένα ERP σύστημα (Jackson, 2010). Στην εμπειρική έρευνα, οι Heart et al. (2001) δεν εντόπισαν εγκατεστημένα ERP συστήματα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στο Ισραήλ. Επίσης, χαμηλά ποσοστά υιοθέτησης των ERP συστημάτων παρουσιάζονται όμως και στην μεταγενέστερη έρευνα του Shin (2006) σε μικρομεσαίες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Κορέας, όπου το ποσοστό υιοθέτησης ανέρχεται σε 14,4%. Τέλος, όπως αναφέρουν οι Azevedo et al. (2014), τα ERP συστήματα υιοθετούνται κυρίως από μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αλλά και από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν σε διεθνείς αλυσίδες.

5.4.2 Τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα και η Αποτελεσματικότητά τους στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα αποτελεί ένα “back office” σύστημα που περιλαμβάνει τη λογιστική διαχείριση της ξενοδοχειακής επιχείρησης και την τιμολόγηση των επισκεπτών κατά τη διάρκεια της διαμονής τους (Bulchand-Gidumal and Melián-González, 2015). Στην έρευνά τους στον ξενοδοχειακό κλάδο του Ισραήλ, οι Heart et al. (2001) διαπίστωσαν ότι τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα αποτελούν την κυρίαρχη εφαρμογή της Πληροφοριακής Τεχνολογίας στις “back

office” εφαρμογές. Επίσης, οι Karagiorgos et al. (2012), εξετάζοντας τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, εντόπισαν ότι το 72% εφαρμόζει τα συστήματα αυτά εντός της επιχείρησης.

Οι μάνατζερ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επιζητούν ακριβή πληροφορία μέσω των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων ώστε να επιτύχουν τους επιχειρησιακούς στόχους. Τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα πρέπει να είναι ευέλικτα και προσαρμόσιμα και να παρέχουν υψηλής ποιότητας πληροφορία με άμεσο τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η επιτυχημένη λειτουργία της ξενοδοχειακής επιχείρησης (Mitroniό and Kneževiό, 2018). Συγχρόνως, μπορούν να παρέχουν την απαιτούμενη πληροφορία σχετικά με το κόστος παραγωγής και λειτουργίας, το σχεδιασμό της κερδοφορίας, την αξία των πελατών, την τιμολόγηση, τις αγορές, τη χρηματοδότηση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις επενδύσεις (Kaya and Azaltun, 2012).

Συγχρόνως, η χρήση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων προσφέρει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να εκτελούν τις λογιστικές διαδικασίες με πιο αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο (Ghasemi et al., 2011). Μέσω των χρηματοοικονομικών, λογιστικών και κοστολογικών αναφορών που παρέχουν, μπορούν να υποστηρίξουν τη λήψη αποφάσεων αποσκοπώντας στην επίτευξη καλύτερων χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων. Ωστόσο, ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα πρέπει να επιλεχθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να ικανοποιεί τους σκοπούς για τους οποίους έχει υλοποιηθεί μία τέτοια επένδυση. Καθώς οι λογιστικές διαδικασίες γίνονται πιο πολύπλοκες, οι επιχειρησιακές συναλλαγές αυξάνονται και οι αλλαγές στη νομοθεσία εντείνονται, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν την ανάγκη από αποδοτικά και αποτελεσματικά Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα (Mitroniό and Kneževiό, 2018). Όπως αναφέρουν οι Kaya και Azaltun (2012), η χρήση τέτοιων συστημάτων μπορεί να έχει θετικό αντίκτυπο τόσο στις πωλήσεις όσο και στην κερδοφορία των ξενοδοχειακών μονάδων. Στην εμπειρική έρευνα, οι Ham et al. (2005) απέδειξαν ότι τα “back office” Πληροφοριακά Συστήματα, όπως είναι τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα, βελτιώνουν την απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Επίσης, η έρευνα των Karagiorgos et al. (2012) σε Ελληνικές μικρομεσαίες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις διαπίστωσε ότι η χρήση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων συντελεί σε καλύτερη χρηματοοικονομική απόδοση.

Η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας ενός Πληροφοριακού Συστήματος αποτελεί μια σημαντική διαδικασία για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς η παραγωγικότητα του συστήματος μπορεί να είναι χαμηλή και, κατά συνέπεια να οδηγήσει σε αποτυχία του συστήματος και σπατάλη των πόρων της επιχείρησης (Jang et al., 2006). Όπως έχει προαναφερθεί, η ικανοποίηση του χρήστη αποτελεί σημαντικό υποκατάστατο της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων. Οι Kaya και Azaltun (2012) επισημαίνουν ότι ο ανθρώπινος παράγοντας συνιστά σημαντικό στοιχείο για την επιτυχία ενός Πληροφοριακού Συστήματος στον ξενοδοχειακό κλάδο. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τους Ham et al. (2005), οι αντιλήψεις των χρηστών για τις εφαρμογές της Πληροφοριακής Τεχνολογίας πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν όταν εξετάζεται η σχέση των Πληροφοριακών Συστημάτων και της απόδοσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Τέλος, οι μελέτες των Jang et al. (2006) και των Lo και Dagma (2000) υπογραμμίζουν επίσης τη σημαντικότητα της ικανοποίησης των χρηστών των Πληροφοριακών Συστημάτων στον ξενοδοχειακό κλάδο.

Η επιτυχής εφαρμογή των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων είναι κριτικής σημασίας για τον τελικό χρήστη. Συνεπώς, απαιτείται η συνεχής αξιολόγηση των εκροών του συστήματος από τον ίδιο (O'Donovan, 1996). Όπως αναφέρει η Barth (1991), ένα λογισμικό δεν δύναται να είναι κατάλληλο για όλους, πολλώ μάλλον δε ένα λογιστικό λογισμικό που πρέπει να ανταποκρίνεται στις ανάγκες του χρήστη. Συνεπώς, ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα πρέπει συνεχώς να αναβαθμίζεται και να προσαρμόζεται στις ανάγκες των χρηστών του ώστε να επιτυγχάνεται η μέγιστη ικανοποίησή τους, αποσκοπώντας στην καλύτερη λήψη αποφάσεων και στη βελτίωση της επιχειρησιακής απόδοσης. Στην εμπειρική έρευνα, οι Karagiorgos και Diavastis (2013) απέδειξαν ότι η ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση των μάνατζερ αλλά και στην καλύτερη χρηματοοικονομική απόδοση των Ελληνικών μικρομεσαίων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

5.5 Σύνοψη και Συζήτηση Κεφαλαίου

Ο ξενοδοχειακός κλάδος χαρακτηρίζεται από έντονο ανταγωνισμό, εποχικότητα και μεγάλο εύρος υπηρεσιών και προϊόντων. Συμπεριλαμβανομένου του χαρακτήρα των επιχειρήσεων του κλάδου ως εντάσεως εργασίας (Villar et al., 2012) και πληροφορίας

(Huh et al., 2009; Law and Jogaratnam, 2005), καθίσταται αναγκαία η απόκτηση ευρέως πεδίου και υψηλής ποιότητας πληροφορίας που προέρχεται από τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, τα πολύπλοκα και λειτουργικά Κοστολογικά Συστήματα και τα αποτελεσματικά Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα.

Τα διοικητικά και οικονομικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δίνουν ιδιαίτερη σημασία στη χρήση τόσο των παραδοσιακών όσο και των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής που σχετίζονται με την αξιολόγηση της απόδοσης, τους προϋπολογισμούς, την πληροφορία για τη λήψη αποφάσεων και τη στρατηγική ανάλυση. Συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών κατέδειξαν ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εστιάζουν κυρίως στη χρήση των χρηματοοικονομικών δεικτών και σε μικρότερο βαθμό των μη χρηματοοικονομικών δεικτών, στην εφαρμογή προϋπολογισμών με απώτερο σκοπό τον έλεγχο του κόστους και το σχεδιασμό των λειτουργιών, στην υλοποίηση της ανάλυσης κερδοφορίας των υπηρεσιών τους και των πελατών τους, και στην ανάλυση του κλάδου και των ανταγωνιστών τους.

Αναφορικά με την Κοστολόγηση, η κοστολογική δομή των επιχειρήσεων του κλάδου, που χαρακτηρίζεται από υψηλή αναλογία σταθερών και έμμεσων εξόδων, και η παροχή πολλαπλών υπηρεσιών και προϊόντων συντελούν στην ανάγκη για λεπτομερή και πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να καταστεί ωφέλιμη για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς επιτρέπει τόσο τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους όσο και την άντληση υψηλής ποιότητας κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων. Ωστόσο, οι εμπειρικές έρευνες διαπίστωσαν ότι τα ποσοστά υιοθέτησης της μεθόδου είναι σχετικά χαμηλά, αμφισβητώντας με τον τρόπο αυτό την εφαρμοστικότητά της στις επιχειρήσεις του κλάδου.

Συγχρόνως, η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων αποτελεί κομβικής σημασίας παράγοντα για την απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Έτσι, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα πρέπει να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις των χρηστών τους σε όρους πληροφορίας και ποιότητας συστήματος, ώστε να επιτυγχάνεται η μέγιστη δυνατή αποτελεσματικότητά τους.

Συνοψίζοντας, το παρόν κεφάλαιο συμβάλλει στην κατανόηση της χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, των χαρακτηριστικών της κοστολογικής δομής, της εφαρμογής των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στο ξενοδοχειακό κλάδο.

6. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

6.1 Εισαγωγή

Η εξέλιξη και η χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σύμφωνα με τις θεμελιώδεις θεωρίες που έχουν αναπτυχθεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Κεφάλαιο 2), η εξέλιξη και η υιοθέτηση των Κοστολογικών Συστημάτων, με έμφαση στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, και η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τις επιχειρήσεις (Κεφάλαιο 3), η συνεισφορά των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, όπως επίσης και η ανάγκη για αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους (Κεφάλαιο 4) σε συνδυασμό με τη σημασία των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, των Κοστολογικών Συστημάτων και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον ξενοδοχειακό κλάδο (Κεφάλαιο 5) αποτελούν το θεωρητικό υπόβαθρο της εργασίας. Η εκτενής βιβλιογραφική ανασκόπηση ανέδειξε σημαντικά ερευνητικά ζητήματα που συνέβαλαν στη διαμόρφωση των ερευνητικών στόχων της διατριβής. Στο παρόν κεφάλαιο, μέσω της παρουσίασης, της σύνθεσης και της ανάλυσης της βιβλιογραφίας και των συναφών εμπειρικών ερευνών, αναπτύσσονται τα ερευνητικά ερωτήματα και οι ερευνητικές υποθέσεις που θα διερευνηθούν εμπειρικά ώστε να επιτευχθούν οι ερευνητικοί στόχοι που έχουν τεθεί.

6.2 Πρώτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Στην παρούσα ενότητα, θα αναπτυχθούν τα ερευνητικά ερωτήματα και οι ερευνητικές υποθέσεις αναφορικά με το βαθμό εφαρμογής των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, την ταξινόμηση και την πολυπλοκότητα των πρακτικών σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC), τους λόγους απόρριψης της υιοθέτησης των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής αλλά και τους παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

6.2.1 Ο Βαθμός Χρήσης των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τον Askarany (2003, p.319), *«η διάχυση μιας καινοτομίας σε ένα συγκεκριμένο πληθυσμό συνήθως μετριέται με το ρυθμό της εφαρμογής τους»*. Συγχρόνως, συχνά γίνεται συσχετισμός του ποσοστού των επιχειρήσεων που εφαρμόζει μία καινοτόμο μέθοδο με το ποσοστό αυτών που χρησιμοποιεί μία παραδοσιακή (Brown, 1981).

Η διερεύνηση της διάχυσης των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο έχει αποκτήσει σημαντικό ενδιαφέρον στην ακαδημαϊκή έρευνα. Παρά το αυξανόμενο ερευνητικό ενδιαφέρον (Turner et al., 2017), αρκετοί συγγραφείς αναφέρουν ότι οι μελέτες και η εμπειρική έρευνα της Διοικητικής Λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο είναι περιορισμένες (Potter and Schmidgall, 1999; Mia and Patiar, 2001; Pavlatos and Paggios, 2008; Esparza-Aguilar et al., 2016; Cengiz et al., 2018). Όπως υποστηρίζει άλλωστε και ο Pellinen (2003, p.217), *«πολύ λίγα είναι ακόμη γνωστά σχετικά με τη Διοικητική Λογιστική και τη χρήση της στις τουριστικές επιχειρήσεις»*.

Οι Chand και Dahiya (2010) διερεύνησαν τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε μικρομεσαίες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ινδίας. Ο προϋπολογισμός για το σχεδιασμό, οι χρηματοοικονομικοί δείκτες, η κοστολόγηση κατά λειτουργία, ο Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων και ο προϋπολογισμός για τον έλεγχο αποτελούν τις πιο συχνές πρακτικές. Συγχρόνως, διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό πρακτικές που σχετίζονται με τον προϋπολογισμό και την αξιολόγηση της απόδοσης ενώ οι πρακτικές που αφορούν τη στρατηγική ανάλυση παρουσιάζουν χαμηλά ποσοστά υιοθέτησης. Παράλληλα, οι Santos et al. (2012), στην έρευνά τους στην Πορτογαλία, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως παραδοσιακές πρακτικές όπως η ανάλυση του νεκρού σημείου και ο προϋπολογισμός. Επίσης, στην έρευνα της Sunarni (2015) στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Τζακάρτα, διαπιστώθηκε ότι οι παραδοσιακές πρακτικές κυριαρχούν έναντι των σύγχρονων πρακτικών. Η πρότυπη κοστολόγηση, ο προϋπολογισμός για τον έλεγχο του κόστους, οι δείκτες κερδοφορίας, η ανάλυση

Κόστους-Όγκου-Κέρδους και η ανάλυση ανταγωνιστών βάσει των δυνάμεων και αδυναμιών αποτελούν τις κυρίαρχες πρακτικές ανά λειτουργία. Αναφορικά με τις σύγχρονες πρακτικές, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας παρουσιάζουν χαμηλά ποσοστά υιοθέτησης. Τέλος, ο El-Shishini (2017) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι παραδοσιακές πρακτικές χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις του Μπαχρέιν, ενώ παράλληλα διαπίστωσε ότι η Συγκριτική Αξιολόγηση παρουσιάζει το υψηλότερο ποσοστό χρήσης.

Στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, η πλειονότητα των ερευνών εστίασε στη διερεύνηση της υιοθέτησης μεμονωμένων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Ο Pavlatos (2015), εξετάζοντας τους παράγοντες που επηρεάζουν τη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η συγκεκριμένη πρακτική χρησιμοποιείται σε αρκετά ικανοποιητικό βαθμό. Οι Zounta και Bekiaris (2009), στην έρευνά τους σε Ελληνικά πολυτελή ξενοδοχεία, διαπίστωσαν ότι το 14,9% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Επίσης, οι έρευνες των Pavlatos (2010) και Diavastis et al. (2016) εντόπισαν ότι το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 26% και 20,4% αντίστοιχα. Τέλος, η μοναδική έρευνα σε ένα σύνολο Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο διεξήχθη το 2008, πριν την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης στη χώρα, από τους Pavlatos και Paggios. Οι ερευνητές διαπίστωσαν ότι παρά το γεγονός ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κατά κύριο λόγο παραδοσιακές πρακτικές, οι σύγχρονες πρακτικές παρουσιάζουν ικανοποιητικά ποσοστά υιοθέτησης. Επιπλέον, δεδομένων των αποτελεσμάτων τους, ο προϋπολογισμός για το σχεδιασμό, ο προϋπολογισμός για τον έλεγχο του κόστους, οι δείκτες κερδοφορίας και η Ανάλυση Κερδοφορίας Προϊόντος αποτελούν τις πρακτικές με τα υψηλότερα ποσοστά υιοθέτησης. Τέλος, σύγχρονες πρακτικές όπως η Συγκριτική Αξιολόγηση και ο Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων παρουσιάζουν χαμηλά ποσοστά υιοθέτησης.

Τα αποτελέσματα από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση συνάδουν με τη διαπίστωση των Chenhall και Langfield-Smith (1999), οι οποίοι υποστήριξαν ότι παρά την ανάπτυξη σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, οι

παραδοσιακές πρακτικές επικρατούν. Ειδικότερα στον κλάδο των υπηρεσιών, οι επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούν σε μεγάλο βαθμό τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (Hussain et al., 1998) παρά τα προβλήματα των παραδοσιακών συστημάτων που έχουν επισημανθεί από πολλούς ερευνητές. Επίσης, οι πρακτικές μπορεί να διαφοροποιούνται μεταξύ των επιχειρήσεων και ανάμεσα στις χώρες (Yalcin, 2012), μολονότι δεν έχουν καταγραφεί ιδιαίτερα σημαντικές διαφορές στις έρευνες που διεξήχθησαν στην Ευρώπη (Hynönen, 2005). Τέλος, η διερεύνηση των πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής σε ένα συγκεκριμένο κλάδο, όπως ο ξενοδοχειακός, δύναται να βοηθήσει στην καλύτερη κατανόηση της διάχυσης των πρακτικών (Angelakis et al., 2010) αλλά και στην αποφυγή πιθανών στρεβλώσεων στα αποτελέσματα που ενδεχομένως να ανακύψουν από τις διαφοροποιήσεις ανάμεσα στους κλάδους (Mooges and Yen, 2001).

Στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής, είναι παραδεκτό ότι οι πρακτικές πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ένα σύνολο ή αλλιώς ως ένα “πακέτο” (Malmi and Brown, 2008; Agbejule and Huusko, 2011), καθώς συσχετίζονται και επιδρούν από κοινού (Otley, 1980; Nuhi et al., 2017). Ωστόσο, δεν είναι γνωστό πως και εάν αυτοί οι συνδυασμοί λειτουργούν σε συγκεκριμένα επιχειρησιακά περιβάλλοντα (Malmi and Brown, 2008). Στην παρούσα διατριβή, θα εξεταστεί ο βαθμός χρήσης ενός συνόλου παραδοσιακών και σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο.

Έτσι, το πρώτο ερευνητικό ερώτημα διαμορφώνεται ως εξής:

RQ1: Σε τι βαθμό χρησιμοποιούνται οι παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις;

6.2.2 Η Ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής Βάσει IFAC στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC, 1998), η εξέλιξη της Διοικητικής Λογιστικής ταξινομείται σε τέσσερα στάδια:

- 1^ο στάδιο: Καθορισμός του κόστους και χρηματοοικονομικός έλεγχος
- 2^ο στάδιο: Παροχή πληροφορίας για διοικητικό σχεδιασμό και έλεγχο
- 3^ο στάδιο: Μείωση της σπατάλης των πόρων στην επιχειρησιακή διαδικασία
- 4^ο στάδιο: Δημιουργία αξίας μέσω της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων

Η ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σύμφωνα με την IFAC μπορεί να χρησιμοποιηθεί ώστε να αναδειχθεί η πολυπλοκότητα της Διοικητικής Λογιστικής σε ένα επιχειρησιακό περιβάλλον (Abdel-Kader and Luther, 2006b). Προηγούμενες έρευνες εξέτασαν σύνολα Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε διαφορετικούς κλάδους επιχειρήσεων βάσει της ταξινόμησης της IFAC. Οι Abdel-Kader και Luther (2008) εξέτασαν την υιοθέτηση Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον κλάδο των τροφίμων και ποτών της Αγγλίας. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές του 1^{ου} και 2^{ου} σταδίου εξέλιξης. Οι Sleihat et al. (2012) και οι Ahmad και Leftesi (2014) διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις του χρηματοοικονομικού κλάδου της Ιορδανίας και του βιομηχανικού κλάδου της Λιβύης αντίστοιχα χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές του 1^{ου} σταδίου εξέλιξης. Παράλληλα, οι Al-Dhubaibi et al. (2015) εντόπισαν ότι το 34,2% των επιχειρήσεων της Υεμένης υιοθετεί κυρίως πρακτικές του 1^{ου} σταδίου ενώ το 30,4% χρησιμοποιεί πρακτικές του 2^{ου} σταδίου εξέλιξης της IFAC. Τέλος, η Sunarni (2015) διερεύνησε την υιοθέτηση Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Τζακάρτα (Ινδονησία), βάσει της ταξινόμησης της IFAC. Η έρευνά της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις υιοθετούν κυρίως πρακτικές του 1^{ου} και 2^{ου} σταδίου εξέλιξης.

Στην Ελλάδα δεν έχει διευρυνθεί η υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της IFAC. Στην παρούσα διατριβή, θα εξεταστεί ο βαθμός πολυπλοκότητας και το στάδιο εξέλιξης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις βάσει της ταξινόμησης της IFAC.

Έτσι, το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα διαμορφώνεται ως εξής:

RQ2: Ποιος είναι ο βαθμός πολυπλοκότητας και το στάδιο εξέλιξης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της IFAC στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις;

6.2.3 Οι Λόγοι Απόρριψης της Εφαρμογής των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Πέραν της μελέτης του βαθμού υιοθέτησης των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, είναι σημαντικό να διερευνηθούν οι λόγοι για τους οποίους οι επιχειρήσεις δεν τις υιοθετούν. Η διερεύνηση της διάχυσης των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής μπορεί να παρέχει αξιόλογα ευρήματα στην περαιτέρω κατανόηση των παραγόντων της προσφοράς αλλά και των κινήτρων εξαιτίας των οποίων οι επιχειρήσεις τις απορρίπτουν (Nassar et al., 2011). Συγχρόνως, ο εντοπισμός των παραγόντων που εμποδίζουν τη διαδικασία διάχυσης των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής θα συμβάλλει στην αύξηση του ρυθμού υιοθέτησής τους (Askarany, 2003). Άλλωστε, μερικά από τα κύρια ερωτήματα της έρευνας στη διάχυση των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, τα οποία συνεχίζουν να απασχολούν τους ερευνητές, είναι τα εξής: «Ποια είναι τα εμπόδια για την εφαρμογή τέτοιων τεχνικών;» (Sulaiman et al., 2004, p.506) ή «Γιατί οι καινοτομίες ... απορρίπτονται;» (Abrahamson, 1991, p.589).

Οι Smith et al. (2008) διερεύνησαν τους λόγους για τους οποίους οι βιομηχανικές επιχειρήσεις της Μαλαισίας δεν υιοθετούν τις καινοτομίες στη Διοικητική Λογιστική. Η ακαταλληλότητα, το κόστος της εφαρμογής τους, η δυσκολία εφαρμογής τους και η χρονοβόρα εφαρμογή τους αποτελούν τους πιο σημαντικούς λόγους για τη μη υιοθέτησή τους. Οι Joshi et al. (2011), στην έρευνά τους σε χώρες του Συμβουλίου Συνεργασίας Περσικού Κόλπου, διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις δεν υιοθετούν καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής εξαιτίας κυρίως της ικανοποίησής τους με τα υπάρχοντα μοντέλα, της δυσκολίας αλλαγής τους, του υψηλού κόστους εφαρμογής τους αλλά και της ανατιολόγητης αναλογίας των ωφελειών σε σχέση με τα κόστη. Επίσης, οι Nassar et al. (2011) εντόπισαν ότι οι παράγοντες της προσφοράς (όπως η έλλειψη συμβούλων, το υψηλό κόστος εφαρμογής και το υψηλό κόστος των συμβούλων) εμποδίζουν την υιοθέτηση της

Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι Ahmad και Leftesi (2014) διερεύνησαν τους λόγους μη υιοθέτησης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις κατασκευαστικές επιχειρήσεις της Λιβύης. Οι ερευνητές διαπίστωσαν ότι οι σημαντικότεροι λόγοι που εμποδίζουν την υιοθέτηση τέτοιων πρακτικών αποτελούν η έλλειψη ενεργούς ένωσης επαγγελματιών του κλάδου της Διοικητικής Λογιστικής, η έλλειψη προγραμμάτων εκπαίδευσης, η έλλειψη σχετικών μαθημάτων στα ακαδημαϊκά ιδρύματα και η έλλειψη του κατάλληλου λογισμικού. Τέλος, ο Hussein (2017) εξέτασε τους λόγους που εμποδίζουν την υιοθέτηση των προηγμένων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι ο χρόνος που απαιτείται για να πραγματοποιηθούν οι αλλαγές, ο υψηλός βαθμός αβεβαιότητας και το υψηλό κόστος εφαρμογής τους συνιστούν τους πιο σημαντικούς παράγοντες.

Η θεωρία της Διάχυσης της Καινοτομίας προσφέρει τη δυνατότητα να γίνουν κατανοητοί οι λόγοι για τους οποίους υπάρχει σημαντικό κενό ανάμεσα στην ακαδημαϊκή έρευνα και στην πρακτική εφαρμογή από τις επιχειρήσεις, επιτρέποντας την αξιολόγηση της σημαντικότητάς τους (Tucker and Lowe, 2014). Επιπλέον, δεδομένου του γεγονότος ότι σημαντικό μέρος ερευνητών έχει αναδείξει τη μεροληψία της θεωρίας της Διάχυσης της Καινοτομίας που υποδηλώνει ότι μία καινοτομία δεν πρέπει ποτέ να απορριφθεί (Rogers, 1983), είναι σημαντικό να ληφθεί υπόψιν η θεωρητική προσέγγιση του Abrahamson (1991) που αντιμετωπίζει το πρόβλημα αυτό.

Βάσει της θεωρίας της Διάχυσης της Καινοτομίας (Rogers, 1983, 2003), των παραγόντων που επηρεάζουν τη υιοθέτηση μιας καινοτομίας βάσει του μοντέλου διάχυσης του Askarany (2006), συνδυάζοντας παράλληλα την εναλλακτική προσέγγιση του Abrahamson (1991), στην παρούσα διατριβή θα διερευνηθούν οι πιθανοί λόγοι για τους οποίους οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν υιοθετούν και απορρίπτουν τις σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που διεξήχθη, δεν προκύπτει αντίστοιχη μελέτη στην Ελλάδα και ειδικότερα στο ξενοδοχειακό κλάδο.

Έτσι, το τρίτο ερευνητικό ερώτημα διαμορφώνεται ως εξής:

RQ3: Ποιοι είναι οι πιθανοί λόγοι για τους οποίους οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν υιοθετούν μία ή και περισσότερες σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής;

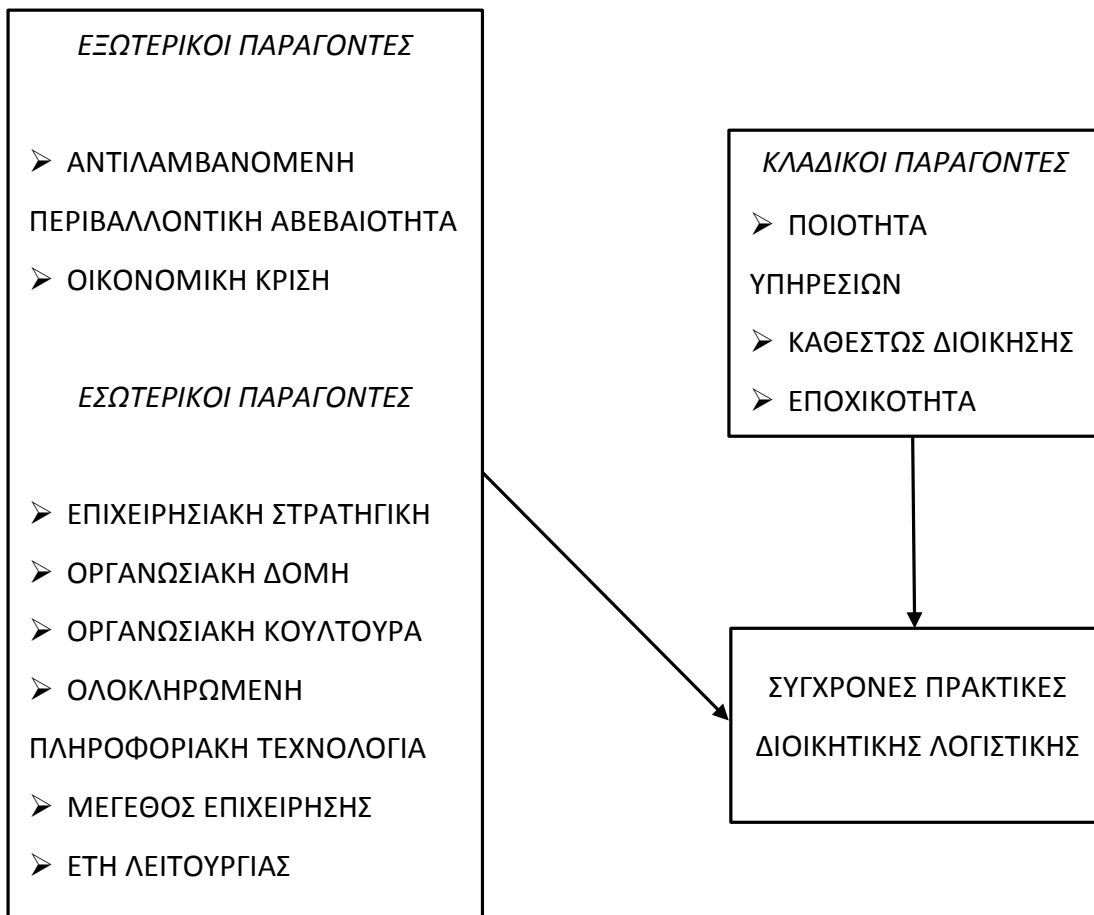
6.2.4 Οι Παράγοντες που Επηρεάζουν τη Χρήση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η Ενδεχομενική προσέγγιση βασίζεται «στην υπόθεση ότι δεν υπάρχει κανένα παγκοσμίως κατάλληλο Λογιστικό Σύστημα που να εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις επιχειρήσεις σε όλες τις καταστάσεις» (Otley, 1980, p.413). Καθώς οι επιχειρήσεις προσαρμόζονται στις παγκόσμιες εξελίξεις, πρέπει ταυτόχρονα να προσαρμόζουν και τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματά τους ώστε να καθίστανται συμβατά με τις νέες απαιτήσεις (Gerdin, 2005). Όπως αναφέρει ο Tricker (1976), δεν υπάρχει κάποιο οικουμενικό και ικανοποιητικό Διοικητικό Σύστημα Ελέγχου, καθώς υπάρχουν πολλές μεταβλητές που επιδρούν. Παράλληλα, καθώς η χρήση των πολύπλοκων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής μπορεί να εξαρτάται από διάφορες καταστάσεις και παράγοντες, δημιουργείται η ανάγκη για τη διερεύνησή τους (Tillema, 2005) σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο επιχειρησιακό περιβάλλον.

Συνεπώς, οι ερευνητές προσπάθησαν να εντοπίσουν τους εξωτερικούς και εσωτερικούς παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτηση και τη χρήση των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου, των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων και των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, η εμπειρική έρευνα εξέτασε τους ενδεχομενικούς παράγοντες σε σχέση με τα συστήματα προϋπολογισμών (Sharma, 2002), τη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική (Pavlatos, 2015) και τα συστήματα κοστολόγησης (Pavlatos, 2010; Pavlatos and Paggios, 2009a). Στην παρούσα διατριβή, θα διερευνηθεί η επίδραση ενός πλήθους παραγόντων στο βαθμό χρήσης ενός συνόλου σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, ακολουθώντας την προσέγγιση της Επιλογής (Selection approach) ή αλλιώς την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach), ως απάντηση στο κάλεσμα των Gerdin (2005), Tillema (2005) και Chenhall (2007) για την κατανόηση των παραγόντων που επεξηγούν την

πολυπλοκότητα των Πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής ως ένα σύνολο (Fisher, 1995).

Οι εξωτερικοί και εσωτερικοί παράγοντες που θα εξεταστούν σε συνάρτηση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής είναι η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα, η οικονομική κρίση, η επιχειρησιακή στρατηγική, η οργανωσιακή δομή, η οργανωσιακή κουλτούρα, η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία και το μέγεθος της επιχείρησης, τα έτη λειτουργίας, αλλά και παράγοντες που σχετίζονται με τον ξενοδοχειακό κλάδο όπως η ποιότητα των υπηρεσιών, το καθεστώς διοίκησης και η εποχικότητα (Σχήμα 4). Η επιλογή των παραγόντων βασίστηκε στη μελέτη του Chenhall (2003), στην πρόταση των Jääskeläinen et al. (2012) για κλαδικούς παράγοντες αλλά και στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας.



Σχήμα 4: 1^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Επίδραση Παραγόντων στο Βαθμό Χρήσης των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Αντιλαμβανόμενη Περιβαλλοντική Αβεβαιότητα

Οι περιβαλλοντικοί παράγοντες έχουν σημαντική επίδραση στη χρήση της λογιστικής πληροφορίας (Otley, 1980). Το περιβάλλον αποτελεί ένα περίπλοκο σύστημα από αλληλοσχετιζόμενους παράγοντες (οικονομικούς, τεχνολογικούς, κοινωνικούς και πολιτικούς), οι οποίοι κατατάσσονται σε ένα συνεχή άξονα αβεβαιότητας (Kattan et al., 2007). Σύμφωνα με την έρευνα του Duncan (1972), η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα (perceived environmental uncertainty) σχετίζεται με την έλλειψη πληροφοριών αναφορικά με τους εξωτερικούς παράγοντες που είναι άμεσα συνυφασμένοι με μία δεδομένη λήψη αποφάσεων, με την έλλειψη γνώσης του αποτελέσματος σε περίπτωση που ληφθεί μία λανθασμένη απόφαση και με την αδυναμία αξιολόγησης των πιθανοτήτων σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι περιβαλλοντικοί παράγοντες θα επηρεάσουν την επιτυχία ή την αποτυχία των αποφάσεων. Η αδυναμία πρόβλεψης του

περιβάλλοντος επιδρά στα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα (Jones, 1985). Έτσι όσο μεγαλώνει η αβεβαιότητα των αποτελεσμάτων και των στόχων, η ανάλυση των αποφάσεων γίνεται πιο πολύπλοκη, και κατά συνέπεια απαιτείται αντιστοίχως πολύπλοκη λογιστική πληροφορία (Kattan et al., 2007).

Σε ένα έντονα αβέβαιο και ανταγωνιστικό περιβάλλον, τα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καταβάλλουν μεγαλύτερη προσπάθεια για να αξιολογήσουν και να προβλέψουν το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται (Sharma, 2002), εστιάζουν περισσότερο στους πελάτες και λαμβάνουν αποφάσεις ως απάντηση στους ανταγωνιστές τους (Wang et al., 2012). Έτσι, καθώς αυξάνεται η περιβαλλοντική αβεβαιότητα, τα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων χρειάζονται επιπρόσθετη πληροφορία και πολύπλοκες αναφορές από τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα για να ανταπεξέλθουν στις περιπλοκότητες του περιβάλλοντος (Gul and Chia, 1994). Επιπλέον, καθώς η περιβαλλοντική αβεβαιότητα αυξάνει, τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα πρέπει να παρέχουν μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες σε σχέση με τους ανταγωνιστές και τους πελάτες (Gordon and Miller, 1976). Συνεπώς, αυξάνεται η ανάγκη για πολύπλοκα (Abdel-Kader and Luther, 2008; McManus, 2013) και σύγχρονα (Lamminmaki, 2008) Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα.

Στην εμπειρική έρευνα, οι Gordon και Narayanan (1984) διαπίστωσαν ότι σε καταστάσεις υψηλού βαθμού αντιλαμβανόμενης περιβαλλοντικής αβεβαιότητας, οι επιχειρήσεις επιζητούν πληροφορία που σχετίζεται με το εξωτερικό περιβάλλον, μη χρηματοοικονομική πληροφορία, όπως επίσης και πληροφορία που βασίζεται στις προβλέψεις. Οι Ax et al. (2008) απέδειξαν ότι η υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Στόχου, η οποία αποτελεί μία σύγχρονη πρακτική, επηρεάζεται θετικά από την αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα. Αντιθέτως, οι Pavlatos και Kostakis (2018) δεν διαπίστωσαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στην αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα και στην υιοθέτηση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Τέλος, οι Lucianetti et al. (2018) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι όσο αυξάνεται η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα, οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν σε μεγαλύτερο βαθμό προηγμένες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁: Η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Οικονομική Κρίση

Η οικονομική κρίση που εμφανίστηκε αρχικά στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, εξαπλώθηκε γρήγορα και στην Ευρώπη. Το 2009, τα πρώτα σημάδια της κρίσης εμφανίστηκαν στην Ελλάδα, με κύρια χαρακτηριστικά το υψηλό εξωτερικό χρέος, την αύξηση του πληθωρισμού, το υψηλό ποσοστό ανεργίας αλλά και τα χαμηλά κρατικά έσοδα (Pavlatos and Kostakis, 2015). Έτσι, σημαντικά προβλήματα δημιουργήθηκαν στις ταμειακές ροές των επιχειρήσεων και στη ζήτηση και στη διαθεσιμότητα των πόρων, καθιστώντας δυσκολότερο το διοικητικό έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων (Pavlatos and Kostakis, 2018). Κατά συνέπεια, η οικονομική αστάθεια λόγω της κρίσης απαιτεί τον αυστηρότερο έλεγχο σε όλες τις επιχειρησιακές δραστηριότητες, την υπεύθυνη διαχείριση των πόρων, τον έλεγχο και τη μείωση τους κόστους (Scorte et al., 2009). Υπό αυτές τις συνθήκες, η Διοικητική Λογιστική αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για τον επιχειρησιακό σχεδιασμό και τον έλεγχο αποσκοπώντας στην αντιμετώπιση των συνεπειών της κρίσης (Endenich, 2014).

Η οικονομική κρίση άσκησε μεγάλη πίεση στις επιχειρήσεις ώστε να προσαρμόσουν τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματά τους (Hopwood, 2009). Συνεπώς, μπορεί να θεωρηθεί ως ένας καταλύτης για αλλαγές στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (Endenich, 2014). Υπό την πίεση της οικονομικής κρίσης, οι επιχειρήσεις προβαίνουν στην προσαρμογή των προϋπολογισμών και των πρακτικών που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό να ανταποκριθούν στις νέες συνθήκες (Makrygiannakis and Jack, 2016), όπως επίσης και στην υιοθέτηση πρακτικών που θα συμβάλλουν στη μείωση του κόστους και στην ισχυροποίηση της χρηματοοικονομικής τους θέσης (Iatridis and Dimitras, 2013). Ταυτόχρονα, σύμφωνα με τους Olofsson και Svalander (1975), η κρίση οδηγεί στην εντατικοποίηση της πληροφορίας εντός της επιχείρησης. Τέλος, οι πολύπλοκες και

καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής μπορούν να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις να ανταπεξέλθουν στις συνέπειες της οικονομικής κρίσης (Endenich, 2014).

Παρά το γεγονός ότι οι πρακτικές της Λογιστικής εμπλέκονται στην πρόσφατη οικονομική κρίση (Arnold, 2009), ελάχιστες έρευνες έχουν εξετάσει την επίδραση της οικονομικής κρίσης στη Διοικητική Λογιστική (Horwood, 2009). Ο Endenich (2014) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η οικονομική κρίση συνιστά ένα σημαντικό παράγοντα των αλλαγών στη Διοικητική Λογιστική. Οι Pavlatos και Kostakis (2015) εξέτασαν τη σημαντικότητα και τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής πριν και κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους κατέδειξαν ότι οι πρακτικές που βασίζονται στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, οι πρακτικές στρατηγικού σχεδιασμού και οι τεχνικές Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής εμφάνισαν αυξημένη χρήση κατά τη διάρκεια της κρίσης, ενώ αντίθετα οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης εμφάνισαν χαμηλότερο βαθμό υιοθέτησης από τις επιχειρήσεις. Σε άλλη έρευνά τους, οι Pavlatos και Kostakis (2018) μελέτησαν την επίδραση της οικονομικής κρίσης στη χρήση πέντε καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, Οικονομική Προστιθέμενη Αξία, Κοστολόγηση Βάσει Στόχου, Κοστολόγηση Κύκλου Ζωής) από τις Ελληνικές βιομηχανικές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι οι επιχειρήσεις που έχουν επηρεαστεί περισσότερο από την οικονομική κρίση χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό τις καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.

Μολονότι η οικονομική κρίση σηματοδοτεί ένα περιβάλλον υψηλής περιβαλλοντικής αβεβαιότητας, στην παρούσα εργασία θα εξεταστεί ξεχωριστά καθώς η αβεβαιότητα που αντιλαμβάνονται τα στελέχη των επιχειρήσεων προέρχεται από διάφορους άλλους παράγοντες (Janke et al., 2014). Η διερεύνηση της επίδρασης της οικονομικής κρίσης στις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής έρχεται ως απάντηση στο κάλεσμα των Pavlatos και Kostakis (2018) για περαιτέρω έρευνα στον κλάδο των υπηρεσιών. Τέλος, σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση, δεν έχει καταγράψει κάποια έρευνα αναφορικά με την

επίδραση της οικονομικής κρίσης στις καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής στο ξενοδοχειακό κλάδο.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂: Η οικονομική κρίση επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Επιχειρησιακή Στρατηγική

Η στρατηγική (strategy) διακρίνεται σε εταιρική, επιχειρησιακή και λειτουργική και μπορεί να περιγράψει ως ένα σχέδιο αποφάσεων σχετικά με το μέλλον της επιχείρησης, το οποίο αποκτά σημασία όταν εφαρμόζεται στη δομή και στις διαδικασίες της επιχείρησης (Langfield-Smith, 1997). Η παρούσα διατριβή θα μελετήσει την επιχειρησιακή στρατηγική. Η επιχειρησιακή στρατηγική ή αλλιώς η στρατηγική της επιχειρηματικής μονάδας σχετίζεται με τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης αναφορικά με την επιτυχία και την αποτυχία σε ένα δεδομένο κλάδο, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση τοποθετείται έναντι των ανταγωνιστών της (Beard and Dess, 1981; Langfield-Smith, 1997).

Η μελέτη της σχέσης ανάμεσα στη Διοικητική Λογιστική και στη στρατηγική άρχισε να αναπτύσσεται μετά τη δεκαετία του 1980 και εστιάστηκε κυρίως στην επιχειρησιακή στρατηγική (Langfield-Smith, 1997). Στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας κυριαρχούν τρεις τυπολογίες της επιχειρησιακής στρατηγικής (Langfield-Smith, 1997; Cinquini and Tenucci, 2010): η στρατηγική σχεδιασμού των Miles και Snow (1978), η στρατηγική αποστολής των Gupta και Govindarajan (1984) και η στρατηγική τοποθέτησης του Porter (1980, 1985). Καθώς οι παραπάνω τυπολογίες χρησιμοποιήθηκαν για να διερευνηθεί η σχέση της επιχειρησιακής στρατηγικής και της Διοικητικής Λογιστικής από διάφορους ερευνητές, ο Langfield-Smith (1997) επισημαίνει ότι δεν καταγράφονται σημαντικές διαφορές ανάμεσα σε αυτούς τους τύπους στρατηγικής.

Η παρούσα εργασία θα βασιστεί στην τυπολογία στρατηγικής τοποθέτησης του Porter (1980) και συγκεκριμένα στο δίπολο της ηγεσίας κόστους (cost leadership) και της διαφοροποίησης προϊόντος (product differentiation). Η επιλογή αυτή είναι γενικά αποδεκτή στο ακαδημαϊκό πλαίσιο, παρουσιάζει εσωτερική συνοχή (Govindarajan, 1988) και μπορεί να αποτελέσει τη βάση για σύγκριση με προηγούμενες έρευνες (Triantafylli and Ballas, 2010) καθώς έχει χρησιμοποιηθεί από πολλές μελέτες (Govindarajan, 1988; Govindarajan and Fisher, 1990; Van der Stede, 2000; Auzair and Langfield-Smith, 2005). Συγχρόνως, μπορεί να γίνει πιο εύκολα κατανοητή από τους συμμετέχοντες μιας έρευνας (Tsamenyi et al., 2011).

Βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας, συγκεκριμένοι τύποι Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου είναι κατάλληλοι ανάλογα με τη στρατηγική που θα επιλεγεί από την επιχείρηση (Chenhall, 2003). Η μελέτη του Langfield-Smith (1997) παρουσιάζει μία σύνοψη της έρευνας ανάμεσα στα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου και στη στρατηγική. Η στρατηγική ηγεσίας κόστους οδηγεί τις επιχειρήσεις να επιδιώκουν τη μείωση του κόστους και τον έλεγχο του κόστους και των έμμεσων εξόδων, ώστε να έχουν το χαμηλότερο κόστος σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους χωρίς όμως παράλληλα να αγνοούν την ποιότητα, την εξυπηρέτηση και άλλα συναφή ζητήματα (Porter, 1980). Κατά συνέπεια, τείνουν σε τυπικά, περιορισμένα και πιο γραφειοκρατικά Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου όπως οι παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Αντιθέτως, η στρατηγική διαφοροποίησης προϊόντος, χωρίς να αγνοεί τα κόστη (Porter, 1980), απαιτεί την παροχή υπηρεσιών που θα καταστούν μοναδικές μέσα σε ένα κλάδο, επιτρέποντας στους εργαζομένους να είναι πιο δημιουργικοί (Langfield-Smith, 1997). Στην περίπτωση αυτή, απαιτούνται άτυπα, ελαστικά και λιγότερο γραφειοκρατικά Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου όπως οι σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (Auzair and Langfield-Smith, 2005).

Όπως άλλωστε επισημαίνει ο Chenhall (2003), η στρατηγική ηγεσίας κόστους σχετίζεται περισσότερο με παραδοσιακά Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου που στοχεύουν στον έλεγχο του κόστους και στην τήρηση των προϋπολογισμών ενώ η στρατηγική διαφοροποίησης προϊόντος σχετίζεται κατά κύριο λόγο με τα ευρέως πεδίου Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου με σκοπό το σχεδιασμό. Σύμφωνα με τους Govindarajan και Shank (1992) και τον Langfield-Smith (1997), οι επιχειρήσεις που

εφαρμόζουν τη στρατηγική ηγεσία κόστους χρησιμοποιούν κυρίως παραδοσιακά Κοστολογικά Συστήματα ενώ οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη στρατηγική διαφοροποίησης έχουν ανάγκη από μεγάλο εύρος πληροφορίας (Cinquini and Tenucci, 2010). Τέλος, τα σύγχρονα συστήματα μέτρησης απόδοσης θεωρούνται καταλληλότερα για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη στρατηγική διαφοροποίησης (Langfield-Smith, 1997; Hyvönen, 2007).

Στην εμπειρική έρευνα, οι Baines και Langfield-Smith (2003) απέδειξαν ότι η στρατηγική της διαφοροποίησης συντελεί σε αυξημένη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Οι Abdel-Kader και Luther (2008), δεν διαπίστωσαν σημαντικά στατιστική σχέση ανάμεσα στη στρατηγική της διαφοροποίησης προϊόντος και στην υιοθέτηση πολύπλοκων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Αντιθέτως, ακόλουθες έρευνες εντόπισαν στατιστικά σημαντικά σχέση ανάμεσα στη στρατηγική διαφοροποίησης και στη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Pavlatos, 2010), και στη χρήση της στρατηγικής διοίκησης κόστους ως μία σύγχρονη πρακτική (Pavlatos, 2018). Τέλος, στην έρευνα των Pavlatos και Kostakis (2018) διαπιστώθηκε ότι η στρατηγική διαφοροποίησης επιδρά θετικά στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, ενώ δεν παρουσιάζει στατιστική συσχέτιση με την υιοθέτηση ενός συνόλου καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃: Η στρατηγική διαφοροποίησης επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Οργανωσιακή Δομή

Η οργανωσιακή δομή (organizational structure) αποτελεί ένα σημαντικό ενδεχομενικό παράγοντα (Bangchokdee and Mia, 2016). Περιλαμβάνει όλους εκείνους του τρόπους που οι άνθρωποι οργανώνονται (Flamholtz et al., 2016) αλλά και τα καθήκοντα τους, ώστε να εξασφαλιστεί η διεκπεραίωση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Chenhall, 2003). Συγχρόνως, διαδραματίζει

σημαντικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων από τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων.

Οι τύποι της οργανωσιακής δομής διακρίνονται σε μηχανιστικές (mechanistic) και οργανικές (organic) δομές (Reigle, 2001). Οι Ambrose και Schminke (2003, p.295) παρουσιάζουν στην εργασία τους μία συνοπτική περιγραφή των δύο τύπων δομής βάσει της βιβλιογραφικής τους έρευνας. Οι μηχανιστικές δομές είναι αυστηρές, μη ελαστικές και παραδοσιακά γραφειοκρατικές. Επίσης, η εξουσία είναι κεντροποιημένη ενώ παράλληλα κυριαρχούν κανόνες και κανονισμοί που υπερισχύουν της λήψης αποφάσεων. Εκ του αντιθέτου, οι οργανικές επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από χαλαρές, ευέλικτες και αποκεντρωμένες δομές. Επιπλέον, δεν υπάρχουν ξεκάθαρα όρια εξουσίας, τα κανάλια επικοινωνίας μπορούν να θεωρηθούν αρκετά ευέλικτα, ενώ οι κανονισμοί προσαρμόζονται στις ανάγκες των εργαζομένων με σκοπό να επιτύχουν τους στόχους τους. Τέλος, οι οργανικές δομές παρουσιάζουν μεγαλύτερη προσαρμοστικότητα σε προβλήματα και ευκαιρίες που αντιμετωπίζουν, όπως επίσης και ενθαρρύνουν την επικοινωνία μέσα στην επιχείρηση (Lee and Yang, 2011).

Οι επιχειρήσεις με οργανικές δομές έχουν μεγαλύτερη ικανότητα επεξεργασίας πληροφοριών και χρειάζονται ευρέως πεδίου πληροφορία (Gordon and Narayanan, 1984). Οι Chenhall και Morris (1986) επισημαίνουν ότι η ευρέως πεδίου πληροφορία των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων μπορεί να καλύψει τις ανάγκες των μάνατζερ σε αποκεντρωμένες δομές σε θέματα τιμολόγησης, μάρκετινγκ, ελέγχου αποθεμάτων αλλά και εργασιακών συμβάσεων. Συνεπώς, μία ολοκληρωμένη πληροφορία μπορεί να παρέχει ένα συντονιστικό ρόλο στα διοικητικά στελέχη για τον έλεγχο των επιχειρησιακών τους μονάδων και να τους βοηθήσει να λάβουν αποτελεσματικές αποφάσεις ώστε να επιτύχουν υψηλότερη απόδοση (Lee and Yang, 2011). Τέλος, όπως επισημαίνουν και οι Abdel-Kader και Luther (2008), μία επιχείρηση με οργανική δομή έχει ανάγκη από πιο πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα.

Η σχέση της οργανωσιακής δομής των επιχειρήσεων και των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής έγινε αντικείμενο εμπειρικής μελέτης από διάφορους ερευνητές. Ο Erserim (2012) απέδειξε ότι οι μηχανιστικές δομές επιδρούν αρνητικά

αλλά μη στατιστικά σημαντικά στη χρήση σύγχρονων πρακτικών. Παράλληλα, ο McManus (2013) τεκμηρίωσε ότι η Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών χρησιμοποιείται περισσότερο από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με οργανική δομή. Ο Pavlatos (2018) διαπίστωσε ότι η χρήση της στρατηγικής διοίκησης κόστους, που αποτελεί μία σύγχρονη πρακτική, αυξάνεται σε συνάρτηση με την ύπαρξη οργανικών δομών. Τέλος, οι Lucianetti et al. (2018) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι οργανικές δομές εφαρμόζουν σε μεγαλύτερο βαθμό προηγμένες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₄: Η οργανική δομή επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Οργανωσιακή Κουλτούρα

Η οργανωσιακή κουλτούρα (organizational culture), ως όρος, άρχισε να αναπτύσσεται και να διευρύνεται στο πλαίσιο του μανάτζμεντ κατά τη δεκαετία του 1970 (Hofstede, 1981). Διάφοροι ορισμοί και τυπολογίες αναπτύχθηκαν αλλά ως κοινό πεδίο όλων θεωρούνται οι επιχειρησιακές αξίες (Linnenluecke and Griffiths, 2010). Η οργανωσιακή κουλτούρα περιλαμβάνει τις κοινές αξίες, τις πεποιθήσεις και τις νόρμες ανάμεσα στα μέλη μιας επιχείρησης, ενώ παράλληλα αντικατοπτρίζεται στους οργανωσιακούς στόχους (Hofstede et al., 1990). Σύμφωνα με τους Detert et al. (2000), οι αξίες αποτελούν βασικό στοιχείο της κουλτούρας που ενθαρρύνει τη διαδικασία της καινοτομίας. Τέλος, οι Jassawalla και Sashittal (2002) περιγράφουν τις κουλτούρες που υποστηρίζουν τις καινοτομίες ως δυναμικές υποστηρικτικές προσδοκίες και καθοδηγήσεις για τη δημιουργικότητα, τον πειραματισμό και την ανάληψη ρίσκου μεταξύ των μελών μιας επιχείρησης.

Παρά το γεγονός ότι οι περισσότερες μελέτες εξέτασαν τη σχέση της οργανωσιακής κουλτούρας και των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου βασιζόμενες στις αξίες του Hofstede (1984) (Chenhall, 2003), στην παρούσα διατριβή η οργανωσιακή κουλτούρα θα εξεταστεί από τη σκοπιά των αξιών της διοίκησης σε σχέση με το

προσανατολισμό της στην καινοτομία που διαχέεται στα στελέχη της επιχείρησης, βάσει των μελετών των Quinn και Kimberly (1984), Subramaniam και Mia (2001) και Chia και Koh (2007). Η επιλογή έρχεται ως απάντηση στην πρόταση των Subramaniam και Mia (2001) για μελλοντική έρευνα ανάμεσα στο προσανατολισμό της διοίκησης στην καινοτομία και τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου.

Οι αξίες της διοίκησης με προσανατολισμό στην καινοτομία αντικατοπτρίζουν το βαθμό της σημασίας που δίνει η διοίκηση στην επιδίωξη και στην εφαρμογή καινοτόμων πρακτικών από τα μέλη της (O'Reilly et al., 1991; Chia and Koh, 2007). Ο βαθμός στον οποίο η διοίκηση προσανατολίζεται στην καινοτομία επηρεάζει τις επιλογές στα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου (Subramaniam and Mia, 2001) αλλά και την ανταπόκριση των στελεχών σε νέες πρακτικές (Baird et al., 2007). Συγχρόνως, οι Chia και Koh (2007) υποστηρίζουν ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός των αξιών της διοίκησης με προσανατολισμό στην καινοτομία, τόσο πιο εύκολο είναι να εφαρμοστούν καινοτόμες πρακτικές όπως οι σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους κατέδειξαν ότι ο βαθμός στον οποίο προσανατολίζεται η επιχείρηση στην καινοτομία σχετίζεται θετικά με την υιοθέτηση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Τέλος, η έρευνα του Erserim (2012) απέδειξε ότι οι επιχειρήσεις με οργανωσιακή κουλτούρα προσανατολισμένη στην καινοτομία χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₅: Η κουλτούρα με προσανατολισμό στην καινοτομία επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία

Σύμφωνα με τον Chenhall (2003), η τεχνολογία (technology) αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίον λειτουργούν οι επιχειρησιακές διαδικασίες αλλά και στο υλικό, στο λογισμικό, στους ανθρώπους και στη γνώση. Η Πληροφοριακή Τεχνολογία αποτελεί ένα τρόπο επιτάχυνσης των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων και της

βελτίωσης της αποδοτικότητας (Edwards, 2001). Σύμφωνα με την έρευνα των David et al. (1996), τα στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων υποστηρίζουν ότι η Πληροφοριακή Τεχνολογία έχει βελτιώσει την παραγωγικότητα σε υποστηρικτικές διαδικασίες όπως είναι οι λογιστικές τεχνικές.

Καθώς όμως η Πληροφοριακή Τεχνολογία εξελίσσεται και τα προηγμένα Πληροφοριακά Συστήματα αρχίζουν να εγκαθίστανται από τις επιχειρήσεις, είναι αναμενόμενο οι πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής να επηρεαστούν ή και να καταστούν καινοτόμες (Rom and Rohde, 2007). Σύμφωνα με τους Kholeif et al. (2008), οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής μεταβάλλονται ώστε να συμβαδίζουν με τις εξελίξεις στο χώρο της Πληροφοριακής Τεχνολογίας. Επίσης, στην έρευνα του Granlund (2007) διαπιστώθηκε ότι τα οικονομικά στελέχη αντιλαμβάνονται την Πληροφοριακή Τεχνολογία ως τον πιο καθοριστικό παράγοντα για τις εξελίξεις στη Διοικητική Λογιστική.

Η χρήση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συντονίσουν τις λειτουργίες και τις μονάδες τους, προσφέρει μεγάλου εύρους και υψηλής λεπτομέρειας κοστολογικά δεδομένα και δεδομένα απόδοσης, βελτιώνει το σχεδιασμό και τον έλεγχο και υποβοηθά στην αλληλεπίδραση των τμημάτων (Krumwiede, 1998). Συγχρόνως, ο Chenhall (2003) επισημαίνει ότι τα προηγμένα συστήματα Πληροφοριακής Τεχνολογίας οδηγούν στην υιοθέτηση και στη χρήση συγκεκριμένων συστημάτων προϋπολογισμού και κοστολόγησης. Επιπλέον, οι εξελίξεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία έχουν οδηγήσει στην καινοτομία σε επίπεδο συλλογής, μέτρησης, ανάλυσης και επικοινωνίας της διοικητικής λογιστικής πληροφορίας (Burns and Vaivio, 2001). Τέλος, οι Orelli et al. (2016) υποστηρίζουν ότι οι καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής εξαρτώνται από τις δυνατότητες της Πληροφοριακής Τεχνολογίας.

Στην παρούσα διατριβή, θα εξεταστεί η σχέση της τεχνολογίας και των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, από τη σκοπιά της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (Information Technology Integration). Η ολοκλήρωση των Πληροφοριακών Συστημάτων αναφέρεται «στο βαθμό στον οποίο μία επιχείρηση ενσωματώνει τα διάφορα Πληροφοριακά Συστήματα ώστε να παρέχει πρόσβαση στα δεδομένα πελατών και προμηθευτών αλλά και να επιτρέπει τον άμεσο διαμοιρασμό

της πληροφορίας» (Barua, et al., 2004, p.589). Μία ολοκληρωμένη πληροφορία είναι απαραίτητη σε ένα σύγχρονο περιβάλλον και μπορεί να επιτευχθεί μέσα από διάφορα πακέτα λογισμικού ή ένα Σύστημα Ενδοεπιχειρησιακού Σχεδιασμού Πόρων (ERP) (Chapman and Chua, 2000; Granlund and Malmi, 2002; Booth et al., 2000). Παράλληλα, τα οικονομικά στελέχη είναι πιθανόν να καινοτομήσουν, υιοθετώντας σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής με τη χρήση των ολοκληρωμένων Πληροφοριακών Συστημάτων (Emsley, 2005). Συμπερασματικά, τα ολοκληρωμένα Πληροφοριακά Συστήματα αποτελούν έναν καθοριστικό παράγοντα για την εξασφάλιση μεγάλου όγκου και υψηλής ποιότητας πληροφορίας αναφορικά με το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και μπορούν να συμβάλλουν στη χρήση των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής.

Στην εμπειρική έρευνα, ο Hynönen (2007) απέδειξε ότι υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στην Πληροφοριακή Τεχνολογία και στα σύγχρονα συστήματα μέτρησης απόδοσης. Οι Booth et al. (2000) ισχυρίζονται ότι ένα ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα μπορεί να οδηγήσει στη χρήση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Ωστόσο, τα αποτελέσματα της έρευνάς τους κατέδειξαν ότι η υιοθέτηση ενός ERP συστήματος δεν συνεπάγεται τη χρήση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Επίσης, οι Halbouni και Nour (2014) διαπίστωσαν ότι η Πληροφοριακή Τεχνολογία επιδρά θετικά στη χρήση των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής ενώ παράλληλα, οι Orelli et al. (2016) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής εξαρτάται από την καταλληλότητα και την επάρκεια της Πληροφοριακής Τεχνολογίας. Τέλος, σύμφωνα με την έρευνα του Maiga (2015), ένα υψηλό επίπεδο ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας οδηγεί σε μεγαλύτερη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₆: Η ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Μέγεθος Επιχείρησης

Το μέγεθος της επιχείρησης (firm size) αποτελεί έναν εξίσου σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει την υιοθέτηση και τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Οι μεγαλύτερες ξενοδοχειακές μονάδες με υψηλές κεφαλαιουχικές επενδύσεις προσφέρουν μεγαλύτερο εύρος υπηρεσιών στους πελάτες τους (Sharma, 2002), έχουν μεγαλύτερες ανάγκες για ένα ευρύ πεδίο Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, καθώς επίσης, και διαθέτουν περισσότερους πόρους για να τις αναπτύξουν (Chenhall, 2003; Armitage et al., 2016).

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση των Cadez και Guilding (2008), όταν το μέγεθος μιας επιχείρησης αυξάνει, απαιτείται υψηλότερης πολυπλοκότητας λογιστική πληροφορία. Συνεπώς, για να αντιμετωπιστούν πιθανά προβλήματα επικοινωνίας και ελέγχου που ενδεχομένως να προκύψουν εξαιτίας του μεγέθους της επιχείρησης, καθίστανται αναγκαίες οι εξειδικευμένες και πολύπλοκες λογιστικές και ελεγκτικές διαδικασίες. Επίσης, οι μεγάλες επιχειρήσεις διαθέτουν μεγαλύτερα πεδία πληροφόρησης αλλά και την απαραίτητη υποδομή για να μπορέσουν να υιοθετήσουν τις καινοτομίες (Bjørnepak, 1997). Τέλος, η αλλαγή από τις παραδοσιακές στις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής απαιτεί εξειδικευμένους μάνατζερ και σημαντικούς επιχειρησιακούς πόρους. Η συνθήκη αυτή μπορεί να ικανοποιηθεί κατά κύριο λόγο από τις μεγάλες επιχειρήσεις (Abdel-Kader and Luther, 2008).

Στην εμπειρική έρευνα, οι Albu και Albu (2012) υποστήριξαν ότι το μέγεθος των επιχειρήσεων διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη χρήση και στην πολυπλοκότητα των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Επίσης, οι Haldma και Lääts (2002) ισχυρίζονται ότι το μέγεθος μιας επιχείρησης επηρεάζει θετικά το επίπεδο της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και των συστημάτων προϋπολογισμού. Συγχρόνως, ο Pavlatos (2018) διαπίστωσε ότι η χρήση της στρατηγικής διοίκησης κόστους, ως μία σύγχρονη πρακτική της Διοικητικής Λογιστικής, αυξάνεται σε συνάρτηση με το μέγεθος των επιχειρήσεων. Τέλος, η έρευνα των Pavlatos και Kostakis (2018) κατέδειξε ότι το μέγεθος επιδρά θετικά στην υιοθέτηση ενός συνόλου καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής ενώ παράλληλα οι Halbouni και Nour (2014) διαπίστωσαν ότι το μέγεθος της

επιχείρησης παρουσιάζει θετική συσχέτιση με τη χρήση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H7: Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Έτη Λειτουργίας

Τα έτη λειτουργίας μιας επιχείρησης αποτελούν ένα από τα κυριότερα χαρακτηριστικά του οργανωσιακού κύκλου ζωής (Kallunki and Silvola, 2008). Σύμφωνα με τον Davila (2005), καθώς αυξάνονται τα έτη λειτουργίας, η γνώση που αποκτά η επιχείρηση μέσω της εμπειρίας, του πειραματισμού και της αλληλεπίδρασης με άλλες επιχειρήσεις του κλάδου μπορεί να μετατραπεί σε αποτελεσματικά Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου. Συγχρόνως, το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις με περισσότερα έτη λειτουργίας είναι πιο ανταγωνιστικό. Συνεπώς, δημιουργείται η ανάγκη για χρήση πολύπλοκων Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων (Kallunki and Silvola, 2008).

Όπως, διαπιστώνουν και οι Dent και Ezzamel (1987), η σχέση ανάμεσα στα έτη λειτουργίας μιας επιχείρησης και στη Διοικητική Λογιστική δεν έχει εξεταστεί εκτενώς. Η έρευνα του Pavlatos (2015) ανάμεσα στα έτη λειτουργίας των ξενοδοχείων και στη χρήση της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, όπως επίσης και η έρευνα των Kallunki και Silvola (2008) ανάμεσα στα έτη λειτουργίας και στη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική σχέση. Αντιθέτως, οι Jänkälä και Silvola (2012) διαπίστωσαν ότι τα έτη λειτουργίας των επιχειρήσεων επηρεάζουν θετικά τη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₈: Τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης επηρεάζουν θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Ποιότητα Υπηρεσιών

Η ποιότητα υπηρεσιών (service quality) αποτελεί βασικό παράγοντα για τη διοίκηση μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Όπως αναφέρουν οι Narangajavana και Hu (2008), το πιο γνωστό σύστημα αξιολόγησης που χρησιμοποιείται παγκοσμίως με σκοπό την αξιολόγηση του βαθμού της ποιότητας υπηρεσιών των ξενοδοχείων αποτελεί η ταξινόμηση βάσει αστερών (stars classification). Συγχρόνως, αποτελεί ένα αντικειμενικό τρόπο αξιολόγησης καθώς βασίζεται σε συγκεκριμένα πρότυπα (Núñez-Serrano et al., 2014). Στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, η κατάταξη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε κατηγορίες αστερών αποτελεί ένα σύστημα διαβάθμισης της ποιότητας και των παροχών που προσφέρει κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση και συντελείται βάσει των προδιαγραφών που έχουν οριστεί από την Υπουργική Απόφαση 216/2015.

Κατά τους Bresciani et al. (2014), η διατήρηση της υψηλής ποιότητας υπηρεσιών είναι πιο σημαντική για τα ξενοδοχεία με υψηλότερη κλίμακα αστερών. Κατ' επέκτασιν, απαιτούνται περισσότερο πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα με σκοπό τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο των παρεχόμενων υπηρεσιών. Στο συμπέρασμα αυτό, καταλήγει και ο Lamminmaki (2008), που υποστηρίζει ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με περισσότερα αστέρια υιοθετούν πιο πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα για να μπορούν να υποστηρίξουν την παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών. Επιπροσθέτως, ο συντονισμός, ο έλεγχος και η αξιολόγηση της απόδοσης των πολλαπλών δραστηριοτήτων δημιουργούν την ανάγκη για σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Παράλληλα, όπως απέδειξαν οι Orfila-Sintes et al. (2005), υπάρχει θετική σχέση ανάμεσα στο πλήθος των αστερών και στην καινοτομία. Ωστόσο, στη μοναδική έρευνα στη Διοικητική Λογιστική, ο Pavlatos (2015) δεν διαπίστωσε την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης ανάμεσα στην κατάταξη των ξενοδοχείων με βάση τα αστέρια και στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₉: Η ποιότητα υπηρεσιών επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Καθεστώς Διοίκησης

Το καθεστώς διοίκησης (management status) αποτελεί ιδιαίτερο γνώρισμα των επιχειρήσεων του ξενοδοχειακού κλάδου αλλά και σημαντικό παράγοντα για τη λήψη αποφάσεων αναφορικά με την υιοθέτηση διοικητικών καινοτομιών (Orfila-Sintes et al., 2005). Βάσει του τρόπου λειτουργίας και διοίκησης, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορούν να διακριθούν σε αυτοτελή - ανεξάρτητα και ξενοδοχεία αλυσίδας (Chen, 2009). Η ένταξη σε μία αλυσίδα ξενοδοχείων συνήθως πραγματοποιείται λόγω έλλειψης εμπειρίας στη λειτουργία της επιχείρησης, χαμηλής πιστοληπτικής ικανότητας και ανάγκης για καθοδήγηση. Έτσι, η κεντρική διοίκηση μιας αλυσίδας επιχειρήσεων παρέχει τα απαιτούμενα μέσα για το σύστημα κρατήσεων, τη διοίκηση λειτουργιών, όπως επίσης και την απαραίτητη εξειδίκευση και προσωπικό σε θέματα λειτουργίας και μάρκετινγκ. Αντιθέτως, οι αυτοτελείς ξενοδοχειακές επιχειρήσεις διοικούνται από ένα μάνατζερ που είναι υπεύθυνος για όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης (Bardi, 2003).

Σύμφωνα με την Burgess (2007), το Λογιστικό Σύστημα μιας ανεξάρτητης ξενοδοχειακής επιχείρησης διαφέρει αρκετά από μία ξενοδοχειακή επιχείρηση που ανήκει σε μία αλυσίδα καθώς υπάρχει μεγαλύτερη τυποποίηση. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν σε αλυσίδες, επιτυγχάνουν καλύτερη χρηματοοικονομική απόδοση, εμφανίζοντας καλύτερη δυνατότητα εμπορικής εκμετάλλευσης και παρέχοντας καλύτερης ποιότητας υπηρεσίες (Claver-Cortes et al., 2007). Επιπλέον, έχουν στη διάθεσή τους το κατάλληλο ανθρώπινο δυναμικό (Pavlatos and Paggios, 2009a), παρέχουν την κατάλληλη εκπαίδευση (Jarvis et al., 1998) και διαθέτουν την απαραίτητη Πληροφοριακή Τεχνολογία (Siguaw et al., 2000) ώστε να εφαρμόσουν τις καινοτόμες και σύγχρονες Πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής. Τέλος, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις υπό το

συγκεκριμένο καθεστώς διοίκησης είναι πιο πρόθυμες για αλλαγές και καινοτομίες σε οργανωσιακές πρακτικές (Wali, 2014).

Στον κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής, η σχέση του καθεστώτος διοίκησης και των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής έχει διερευνηθεί ανεπαρκώς όπως επισημαίνουν και οι Yazdifar et al. (2008). Οι Yazdifar και Askarany (2011) διαπίστωσαν ότι οι θυγατρικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν υψηλότερα ποσοστά υιοθέτησης των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι Zounta και Bekiaris (2009) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν σε αλυσίδα δεν εφαρμόζουν σύγχρονες μεθόδους κοστολόγησης. Εκ του αντιθέτου, ο Pavlatos (2015) απέδειξε ότι υπάρχει θετική αλλά μη στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν σε πολυεθνική αλυσίδα και στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₀: Το καθεστώς διοίκησης σε αλυσίδα επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Εποχικότητα

Η εποχικότητα (seasonality), ως ένα σημαντικό χαρακτηριστικό του ξενοδοχειακού κλάδου (Mia and Patiar, 2001), επιδρά στην αποτελεσματική χρήση των πόρων και στην αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων της. Επίσης, συνιστά σημαντικό πρόβλημα του κλάδου (Kotas, 1986) καθώς οι επιχειρήσεις πρέπει να προσαρμόζουν συστηματικά την τιμολογιακή τους πολιτική ώστε να προσελκύουν πελάτες και να αντιμετωπίζουν τη χαμηλή ζήτηση (González-Rodríguez et al., 2018). Παράλληλα, εξαιτίας της εποχικότητας, η διαχείριση των λειτουργιών της ξενοδοχειακής επιχείρησης καθίσταται αρκετά δύσκολη (Boz et al., 2017). Σύμφωνα με τους Zounta και Bekiaris (2009), η χρήση των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης, όπως της πρότυπης κοστολόγησης, δεν αντιμετωπίζει το πρόβλημα της εποχικότητας του κλάδου. Για το λόγο αυτό, οι μάνατζερ αναζητούν

πληροφορία που αφορά το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, όπως κοστολογικά δεδομένα που σχετίζονται με τους ανταγωνιστές (Banker et al., 2000) αλλά και δεδομένα που αναφέρονται στον κλάδο και στην αγορά που αυτή δραστηριοποιείται.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₁: Η εποχικότητα επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

6.3 Δεύτερη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων – Κοστολογικά Συστήματα

Στην ενότητα αυτή, θα αναπτυχθούν τα ερευνητικά ερωτήματα και οι ερευνητικές υποθέσεις αναφορικά με την κοστολογική δομή, την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και τους συγκυριακούς παράγοντες που σχετίζονται με αυτήν, τις εφαρμογές και την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας, όπως επίσης και τους παράγοντες που επηρεάζουν την πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

6.3.1 Η Κοστολογική Δομή των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Η κοστολογική δομή παρουσιάζει την ανάλυση του κόστους του προϊόντος με βάση είτε τον τύπο του κόστους, είτε τις λειτουργίες, είτε τις διαδικασίες (Jiao and Tseng, 1999). Η διεθνής βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι η αύξηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων και η παράλληλη μείωση του ποσοστού της άμεσης εργασίας σε συνάρτηση με το συνολικό κόστος παραγωγής αποτελούν τις μεταβολές που επήλθαν στην κοστολογική δομή των επιχειρήσεων τα τελευταία χρόνια. Ωστόσο, καθώς κάθε κλάδος έχει τη δική του κοστολογική δομή με συγκεκριμένα κόστη (Guenther et al., 2014), θα πρέπει να εξεταστεί εάν και κατά πόσο έχει μεταβληθεί η κοστολογική δομή του ξενοδοχειακού κλάδου.

Γενικότερα, η κοστολογική δομή μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης χαρακτηρίζεται από υψηλά σταθερά κόστη που αποτελούν περίπου το 75% του συνολικού κόστους (Kotas, 1999). Επίσης, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι το μείγμα υπηρεσιών που δύναται να προσφέρει μία επιχείρηση μπορεί να μεταβάλλει την αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων. Συνεπώς, όσο υψηλότερη είναι η κατηγορία της ξενοδοχειακής μονάδας, τόσο υψηλότερα είναι τα σταθερά κόστη καθώς περιλαμβάνονται πιο ακριβά πάγια και εξοπλισμός (Seal and Mattimoe, 2011). Ταυτόχρονα, τα γενικά έξοδα αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους και δημιουργούνται από την παροχή υπηρεσιών προς τους πελάτες και από τα υποστηρικτικά τμήματα των ξενοδοχειακών μονάδων (Enz and Potter, 1998).

Στον κλάδο των υπηρεσιών, τα ευρήματα σχετικά με την κοστολογική δομή των επιχειρήσεων θεωρούνται περιορισμένα και παρωχημένα (Terzioglu and Chan, 2013). Ο ξενοδοχειακός κλάδος δεν συνιστά εξαίρεση στην παραπάνω διαπίστωση. Η μοναδική έρευνα αναφορικά με την κοστολογική δομή στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο διεξήχθη από τους Pavlatos και Paggios (2007). Τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν ότι τα σταθερά κόστη αποτελούν το 65% με 75% του συνολικού κόστους για το 32% των επιχειρήσεων, ενώ κατά μέσο όρο τα έμμεσα κόστη αποτελούν το 47% του συνολικού κόστους. Στην παρούσα έρευνα θα εξεταστεί η κοστολογική δομή των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων διερευνώντας τη συμμετοχή του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος αλλά και τη κατανομή του κόστους σε σταθερό, ημιμεταβλητό και μεταβλητό.

Έτσι, το τέταρτο ερευνητικό ερώτημα διαμορφώνεται ως εξής:

RQ4: Ποια είναι η κοστολογική δομή των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων;

6.3.2 Η Εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Η αποτελεσματικότητα των παραδοσιακών συστημάτων και μεθόδων κοστολόγησης αμφισβητήθηκε στη διεθνή βιβλιογραφία. Ακολούθως, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αποτέλεσε μία σημαντική εναλλακτική μεθοδολογία για τη βελτίωση της ακρίβειας του προσδιορισμού του κόστους

(Baird, 2007). Η ανωτερότητα της μεθόδου σε σχέση με την παραδοσιακή κοστολόγηση (Byrne et al., 2009), όπως επίσης και ο ρόλος της στη βελτίωση της επιχειρησιακής απόδοσης, της παραγωγικότητας και της κερδοφορίας των επιχειρήσεων (Askarany and Yazdifar, 2012) έχουν καταστεί αντικείμενο μελέτης σε διάφορα ακαδημαϊκά βιβλία και επιστημονικά περιοδικά.

Η διάχυση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ως μία διοικητική καινοτομία (Malmi, 1999) και ως μία καινοτόμος πρακτική της Διοικητικής Λογιστικής κατέστη αντικείμενο εμπειρικής έρευνας κυρίως στο βιομηχανικό κλάδο. Από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, οι ερευνητές προσπάθησαν να αξιολογήσουν το βαθμό στον οποίο οι επιχειρήσεις υιοθετούν και εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, και τους παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτηση και την εφαρμογή της (Gosselin, 2007). Εν αντιθέσει όμως με τα σημαντικά πλεονεκτήματα της μεθόδου που έχουν καταγραφεί στη βιβλιογραφία, τα ευρήματα των εμπειρικών ερευνών υποδεικνύουν ότι τα ποσοστά υιοθέτησης δεν είναι τα αναμενόμενα, καταλήγοντας στο «*παράδοξο της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων*» (Activity - Based Costing paradox) (Gosselin, 1997, p.105). Μία πιθανή αιτία για την ως άνω διαπίστωση είναι ότι η εφαρμογή της μεθόδου δεν αποτελεί πάντα επιτυχημένη ώστε να προσφέρει τα αναμενόμενα οφέλη (Byrne et al., 2009). Στο Παράρτημα ΣΤ, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών αναφορικά με τα ποσοστά υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε διάφορους κλάδους και χώρες, δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διεξήχθη.

Η μεγάλη διακύμανση των ποσοστών υιοθέτησης που παρατηρείται στις έρευνες ερμηνεύεται κυρίως από τη διαφοροποίηση των ερευνητικών εργαλείων που έχουν χρησιμοποιηθεί (Jänkäälä and Silvola, 2012) αλλά και τον τρόπο που ορίζεται η υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Ένα μέρος των ερευνών χρησιμοποιεί τον όρο της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων για να αποτυπώσει την εφαρμογή της μεθόδου, ενώ ένα άλλο μέρος για να περιγράψει είτε την πραγματική εφαρμογή είτε την επιθυμία των επιχειρήσεων για να την εφαρμόσουν (Drury and Tayles, 2005). Συνεπώς, κατά τον Brierley (2011), οι διαφορετικοί ορισμοί για τον προσδιορισμό του ποσοστού υιοθέτησης της μεθόδου, που χρησιμοποιήθηκαν στην εμπειρική έρευνα, δημιουργούν πρόβλημα

στην ερμηνεία των αποτελεσμάτων. Μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης και της έρευνάς του, ο ίδιος ερευνητής αποφάνθηκε ότι οι επιχειρήσεις που θεωρούνται ότι έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι αυτές που χρησιμοποιούν τη μέθοδο εκείνη τη στιγμή. Παράλληλα, όπως επισημαίνουν οι Askarany και Yazdifar (2012), τα ποσοστά υιοθέτησης τόσο στο βιομηχανικό κλάδο όσο και στον κλάδο των υπηρεσιών κυμαίνονται κυρίως κάτω του 30% ενώ σε ελάχιστες περιπτώσεις υπερβαίνουν το 70%. Ιδιαίτερα στον ξενοδοχειακό κλάδο, τα ποσοστά υιοθέτησης και χρήσης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι χαμηλά (Pattiar, 2016). Τα συμπεράσματα αυτά επιβεβαιώνονται και από τη παρούσα βιβλιογραφική ανασκόπηση. Επιπροσθέτως, τα ποσοστά υιοθέτησης της μεθόδου στον κλάδο των υπηρεσιών είναι σχετικά υψηλότερα σε σχέση με το βιομηχανικό κλάδο. Το συμπέρασμα αυτό συνάδει με τη διαπίστωση των Terzioglu και Chan (2013).

Στην Ελλάδα, η εμπειρική έρευνα αναφορικά με τη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων διεξήχθη είτε στα πλαίσια της αξιολόγησης ενός συνόλου Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής είτε στα πλαίσια της αξιολόγησης των Κοστολογικών Συστημάτων και μεθόδων που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών αποδεικνύουν ότι τα ποσοστά υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων παρουσιάζουν αυξητική τάση (Πίνακας 2). Παράλληλα, οι Sorros et al. (2017), σε έρευνά τους στον κλάδο της εκπαίδευσης στην Ελλάδα, διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις αποφεύγουν την υιοθέτηση της μεθόδου εξαιτίας της πολυπλοκότητάς της, της έλλειψης εκπαιδευμένου προσωπικού και των δαπανών που θα ανακύψουν κατά την εφαρμογή της.

Στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, τα εμπειρικά ευρήματα είναι περιορισμένα. Οι Pavlatos και Paggios (2008) και οι Zounta και Bekiaris (2009) διαπίστωσαν ότι το 23,5% και το 14,9% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αντιστοίχως χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Τέλος, οι έρευνες των Pavlatos (2010) και Diavastis et al. (2016) διαπίστωσαν ότι το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 26% και 20,4% αντιστοίχως. Συμπερασματικά, τα ποσοστά υιοθέτησης της μεθόδου στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κυμαίνονται μεταξύ του 20% και 30% (Πίνακας 3). Το αποτέλεσμα υποδηλώνει ότι παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα που προσφέρει,

ένα μεγάλο μέρος των επιχειρήσεων του κλάδου συνεχίζει να εφαρμόζει την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Πίνακας 2: Εμπειρικές Έρευνες στην Υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στην Ελλάδα		
Έρευνα	Δείγμα	Ποσοστό Υιοθέτησης
Ballas and Venieris (1996)	14 επιχειρήσεις από διάφορους κλάδους	0%
Ginoglou (2002)	500 μεγάλες επιχειρήσεις από διάφορους κλάδους	4,66%
Cohen et al. (2005)	88 επιχειρήσεις του κλάδου της βιομηχανίας, των υπηρεσιών και του εμπορίου	40,9%
Venieris and Cohen (2008)	55 μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις	12,73%
Angelakis et al. (2010)	83 μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις	62%
Angelakis et al. (2015)	198 επιχειρήσεις του κλάδου της βιομηχανίας, των υπηρεσιών και του εμπορίου	72%
Pavlatos and Kostakis (2018)	111 μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις	67%

Πίνακας 3: Εμπειρικές Έρευνες στην Υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον Ελληνικό Ξενοδοχειακό Κλάδο		
Έρευνα	Δείγμα	Ποσοστό Υιοθέτησης
Pavlatos and Paggios (2008)	85 μεγαλύτερα ξενοδοχεία	23,5%
Zounta and Bekiaris (2009)	72 πολυτελή ξενοδοχεία	14,9%
Pavlatos (2010)	112 μεγαλύτερα ξενοδοχεία	26%
Diavastis et al. (2016)	103 μεσαία και μεγάλα ξενοδοχεία	20,4%

Όπως υπογραμμίζει η Pattiar (2016), η έρευνα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι περιορισμένη στον ξενοδοχειακό κλάδο. Παράλληλα, σύμφωνα με τη μελέτη των Pavlatos και Kostakis (2015), κατά τη διάρκεια της

οικονομικής κρίσης οι Ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποίησαν σε μεγαλύτερο βαθμό την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Στην παρούσα διατριβή θα εξεταστεί ο βαθμός υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στα τέλη της οικονομικής κρίσης, ώστε να ελεγχθεί η ανοδική τάση της υιοθέτησης και χρήσης της μεθόδου.

Έτσι, το πέμπτο ερευνητικό ερώτημα διαμορφώνεται ως εξής:

RQ5: Ποιος είναι ο βαθμός υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις;

6.3.3 Η Σχέση της Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των Συγκυριακών Παραγόντων

Εν συνεχεία του προηγούμενου ερωτήματος, ερευνητικό ενδιαφέρον παρουσιάζει η διερεύνηση της σχέσης ανάμεσα σε συγκυριακούς παράγοντες και στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο. Έτσι, στην παρούσα έρευνα θα εξεταστεί το μέγεθος της επιχείρησης, το καθεστώς διοίκησης των επιχειρήσεων, το επίπεδο ποιότητας υπηρεσιών, ο αριθμός των υπηρεσιών, τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης, η κοστολογική δομή και τα λογιστικά πρότυπα σε συνάρτηση με την υιοθέτηση ή την απόρριψη της μεθόδου.

Η έλλειψη πόρων αλλά και τα υψηλά κόστη της εφαρμογής της αποτελούν τα πιο σημαντικά προβλήματα βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης. Οι μεγάλες επιχειρήσεις διαθέτουν περισσότερους πόρους για να αναπτύξουν Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα (Laitinen, 2014) και χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη ανάγκη για πληροφορία με σκοπό το σχεδιασμό, τον έλεγχο και το συντονισμό των δραστηριοτήτων (Baird et al., 2004). Επιπλέον, έχουν πρόσβαση σε εξειδικευμένα στελέχη για το σωστό σχεδιασμό και την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Van Nguyen and Brooks, 1997). Οι ίδιοι συγγραφείς επισημαίνουν ότι είναι λιγότερο πιθανή η στρέβλωση του κόστους στις μικρότερες επιχειρήσεις εξαιτίας του χαμηλότερου ύψους των γενικών βιομηχανικών εξόδων, και κατά συνέπεια δεν απαιτείται η εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου.

Συνεπώς, οι μεγάλες επιχειρήσεις είναι πιο πιθανόν να εφαρμόσουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σε σχέση με τις μικρές επιχειρήσεις. Η εμπειρική έρευνα στη σχέση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και του μεγέθους των επιχειρήσεων εμφανίζει ασαφή αποτελέσματα (Askarany et al., 2010). Οι έρευνες των Bjørnenak (1997), Van Nguyen και Brooks (1997), Clarke et al. (1999), Innes et al. (2000), Chen et al. (2001), Al-Omiri και Drury (2007), Askarany et al. (2010) και Brierley (2011) διαπίστωσαν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στο μέγεθος των επιχειρήσεων και στην υιοθέτηση της μεθόδου, ενώ οι έρευνες των Brown et al. (2004), Chongruksut και Brooks (2005), Cohen et al. (2005) και Baird (2007) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι Diavastis et al. (2016) κατέληξαν στη διαπίστωση ότι το μέγεθος της επιχείρησης έχει θετική συσχέτιση με την υιοθέτηση της μεθόδου, ενώ οι Pavlatos και Paggios (2009b) και ο Pavlatos (2011) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση.

Οι επιχειρήσεις που ανήκουν σε ξενοδοχειακές αλυσίδες επιτυγχάνουν καλύτερη χρηματοοικονομική απόδοση, εμφανίζοντας καλύτερη δυνατότητα εμπορικής εκμετάλλευσης και παρέχοντας καλύτερης ποιότητας υπηρεσίες (Claver-Cortes et al., 2007). Συγχρόνως, έχουν στη διάθεσή τους το κατάλληλο ανθρώπινο δυναμικό (Pavlatos and Paggios, 2009a), παρέχουν την κατάλληλη εκπαίδευση (Jarvis et al., 1998) και διαθέτουν την απαραίτητη Πληροφοριακή Τεχνολογία (Sigauw et al., 2000). Συνεπώς, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αυτού του καθεστώτος διοίκησης είναι πιο πιθανόν να εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σε σχέση με τις αυτοτελείς. Η σχέση του καθεστώτος διοίκησης και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων έχει διερευνηθεί ανεπαρκώς. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι Zounta και Bekiaris (2009) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν σε αλυσίδα δεν εφαρμόζουν σύγχρονες μεθόδους κοστολόγησης. Επίσης, οι Pavlatos και Paggios (2009b) διαπίστωσαν ότι το καθεστώς διοίκησης δεν επηρεάζει την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Ο έλεγχος των παρεχόμενων υπηρεσιών απαιτεί περισσότερο πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα. Σύμφωνα με τον Lamminmaki (2008), οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με περισσότερα αστέρια υιοθετούν πιο πολύπλοκα

Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα για να μπορούν να υποστηρίξουν την παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών. Συνεπώς, είναι πιο πιθανόν να εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ως μία καινοτόμο και πολύπλοκη πρακτική της Διοικητικής Λογιστικής. Η σχέση της ποιότητας υπηρεσιών και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων έχει επίσης διερευνηθεί ανεπαρκώς. Σε έρευνά τους, οι Pavlatos και Paggios (2009b) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στην κατάταξη των ξενοδοχείων με βάση τα αστέρια και στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

Σύμφωνα με τον Cooper (1988), ένας από τους λόγους της στρέβλωσης της κοστολογικής πληροφορίας αποτελεί και η πολυπλοκότητα της παραγωγής των προϊόντων. Έτσι, η παραγωγή μεγάλου εύρους προϊόντων και υπηρεσιών συντελεί σε υψηλή στρέβλωση του κόστους, καθώς καταναλώνονται πόροι σε διαφορετικές αναλογίες (Al-Omiri and Drury, 2007). Για τον εντοπισμό της κατανάλωσης των πόρων από διαφορετικά προϊόντα ή υπηρεσίες, απαιτούνται πιο πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα με περισσότερες δεξαμενές κόστους και βάσεις επιμερισμού όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Malmi, 1999). Συνεπώς, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που παρέχουν μεγαλύτερο αριθμό υπηρεσιών είναι πιο πιθανόν να εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι εμπειρικές έρευνες των Malmi (1999), Chen et al. (2001) και Schoute (2011) εντόπισαν θετική συσχέτιση, ενώ οι μελέτες των Van Nguyen και Brooks (1997), Brown et al. (2004), Chongruksut και Brooks (2005), Al-Omiri και Drury (2007) και Kallunki και Silvola (2008) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση. Επίσης, στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι Pavlatos και Paggios (2009b) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση.

Σύμφωνα με τον Davila (2005), καθώς αυξάνονται τα έτη λειτουργίας μιας επιχείρησης, η γνώση που αποκτά η επιχείρηση μέσω της εμπειρίας, του πειραματισμού και της αλληλεπίδρασης με άλλες επιχειρήσεις του κλάδου μπορεί να μετατραπεί σε αποτελεσματικά Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου. Επιπροσθέτως, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι πιο διαδεδομένη σε επιχειρήσεις με περισσότερα έτη λειτουργίας, καθώς οι επιχειρήσεις αυτές δίνουν έμφαση στη μείωση, στον έλεγχο και στην κατανόηση των παραγόντων που δημιουργούν τα κόστη (Kallunki and Silvola, 2008). Συνεπώς, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με

περισσότερα έτη λειτουργίας είναι πιο πιθανόν να εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Η σχέση των ετών λειτουργίας και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων δεν έχει διερευνηθεί επαρκώς. Οι Jänkälä και Silvola (2012) διαπίστωσαν ότι τα έτη λειτουργίας των επιχειρήσεων επηρεάζουν θετικά τη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Αντιθέτως, οι Kallunki και Silvola (2008) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική σχέση στην έρευνά τους.

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων έχει χαρακτηριστεί ως «ένα ανώτερο μοντέλο επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων» (Van Nguyen and Brooks, 1997, p.3). Όπως έχει προαναφερθεί, η αύξηση του ποσοστού των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος συντελεί σε στρέβλωση του κόστους των προϊόντων καθώς τα έξοδα αυτά δεν σχετίζονται απαραίτητα με τις μονάδες παραγωγής αλλά με την πολυπλοκότητά της. Κατά συνέπεια, η παραδοσιακή κοστολόγηση καθίσταται προβληματική (Brown et al., 2004). Συνεπώς, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με μεγαλύτερη αναλογία γενικών εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος είναι πιο πιθανόν να εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Η εμπειρική έρευνα στη σχέση της με την κοστολογική δομή παρουσιάζει αντικρουόμενα αποτελέσματα (Cohen et al., 2005). Ο Bjørnenak (1997) διαπίστωσε ότι η κοστολογική δομή επηρεάζει θετικά την υιοθέτηση της μεθόδου. Επίσης, ο Pavlatos (2011) διαπίστωσε ότι η αναλογία των γενικών εξόδων στο συνολικό κόστος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επηρεάζει θετικά τη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Αντιθέτως, οι Van Nguyen και Brooks (1997), Clarke et al. (1999), Chen et al. (2001), Brown et al. (2004), Chongruksut και Brooks (2005), Cohen et al. (2005) και Brierley (2011) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική σχέση στις έρευνές τους.

Τέλος, ερευνητικό ενδιαφέρον παρουσιάζει η διερεύνηση της σχέσης ανάμεσα στην υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων και στη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Η συγκεκριμένη μέθοδος δεν συμβαδίζει με τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP), και κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις που ενδιαφέρονται μόνο για εξωτερική πληροφόρηση βασίζονται κυρίως στην πλήρη κοστολόγηση. Έτσι, μπορούν να ωφεληθούν από την κοστολογική πληροφορία της μεθόδου για εσωτερική πληροφόρηση, τηρώντας παράλληλα Κοστολογικά Συστήματα (Walther and

Skousen, 2009). Επίσης, οι Cohen και Karatzimas (2013) διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αυξήθηκαν σε μικρό βαθμό μετά τη μετάβασή τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παρόλα αυτά, η επίδραση των λογιστικών προτύπων στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής δεν έχει εξεταστεί εμπειρικά.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₂: Υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και των επιχειρήσεων που έχουν απορρίψει τη μέθοδο αυτή σε σχέση με το μέγεθος των επιχειρήσεων, το καθεστώς διοίκησης, την ποιότητα των υπηρεσιών, το εύρος των υπηρεσιών, τα έτη λειτουργίας, την κοστολογική δομή και τα λογιστικά πρότυπα.

6.3.4 Η Χρήση της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Εκτός του προσδιορισμού του κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας, το Κοστολογικό Σύστημα που εφαρμόζει μία επιχείρηση αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τον έλεγχο των δραστηριοτήτων, των προϊόντων, των υπηρεσιών και των οικονομικών μονάδων, την αποτίμηση των αποθεμάτων και τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στους εξωτερικούς χρήστες, τη συγκριτική αξιολόγηση της απόδοσης, την παρακίνηση και την επιβράβευση των εργαζομένων και των μάνατζερ (Gupta and Gunasekaran, 2005), τον καθορισμό των τιμών των προϊόντων και υπηρεσιών, το μείγμα των προϊόντων και υπηρεσιών, την εξωτερική ανάθεση δραστηριοτήτων της επιχείρησης και τις επενδύσεις που σχεδιάζονται να πραγματοποιηθούν (Geri and Ronen, 2005). Εντούτοις, οι εφαρμογές της κοστολογικής πληροφορίας είναι πιθανόν να μην είναι παρόμοιες για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν είτε την παραδοσιακή κοστολόγηση είτε την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι εμπειρικές έρευνες που εξέτασαν τις εφαρμογές της κοστολογικής πληροφορίας, ανεξαρτήτως κοστολογικού συστήματος, διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα κοστολογικά δεδομένα κυρίως για τιμολογιακές αποφάσεις (Blayney, 1991; Lukka

and Granlund, 1996; Boyd and Cox Iii, 2002; Brierley et al., 2006; Van Triest and Fathy Elshahat, 2007). Αναφορικά με τους χρήστες της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών απέδειξαν ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο αυτή πολυδιάστατα όπως για την τιμολόγηση, την ανάλυση κερδοφορίας των πελατών, τη μείωση του κόστους, τον προϋπολογισμό, την αξιολόγηση της απόδοσης και τη μοντελοποίηση του κόστους (Innes and Mitchell, 1995; Van Nguyen and Brooks, 1997; Innes et al., 2000; Chen et al., 2001; Cagwin and Bouwman, 2002; Cotton et al., 2003; Cohen et al., 2005; Cauvin and Neumann, 2007; Stratton et al., 2009; Nassar et al., 2009; Al-Sayed et al., 2012; Mansor et al., 2012).

Ωστόσο, η μελέτη των Pierce και Brown (2006) αποτελεί τη μοναδική έρευνα που εξέτασε τους σκοπούς χρήσης της κοστολογικής πληροφορίας συγκριτικά με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Τα αποτελέσματα της έρευνας παρουσίασαν στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των κοστολογικών συστημάτων. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι Pavlatos και Paggios (2009b) εξετάζοντας τις εφαρμογές της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων διαπίστωσαν ότι οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη μέθοδο κυρίως για την τιμολόγηση υπηρεσίας, την ανάλυση κερδοφορίας των πελατών, το μείγμα υπηρεσιών και την αξιολόγηση της απόδοσης.

Βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, στη παρούσα εργασία θα εξεταστεί η χρήση της κοστολογικής πληροφορίας από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που εφαρμόζουν είτε την παραδοσιακή κοστολόγηση είτε την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

Έτσι, το έκτο ερευνητικό ερώτημα διαμορφώνεται ως εξής:

RQ6: Για ποιους σκοπούς χρησιμοποιείται η κοστολογική πληροφορία από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις;

6.3.5 Η Ποιότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Ένας από τους κύριους σκοπούς του κοστολογικού συστήματος αποτελεί η παροχή της άμεσης και σχετικής κοστολογικής πληροφορίας στη διοίκηση (Babad and Balachandran, 1993) για τη λήψη αποφάσεων, την τιμολόγηση των προϊόντων / υπηρεσιών, την ανάλυση της κερδοφορίας των προϊόντων / υπηρεσιών και πελατών και τη βελτίωση των διαδικασιών (Nachtmann and Al-Rifai, 2004). Στη διεθνή βιβλιογραφία, έμφαση έχει δοθεί στις αδυναμίες της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχει η παραδοσιακή κοστολόγηση αλλά και στην καλύτερης ποιότητας κοστολογική πληροφορία που προσφέρει η εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Η κοστολογική πληροφορία που παρέχεται από την παραδοσιακή κοστολόγηση έχει χαρακτηριστεί ως παραπλανητική (Gupta and Galloway, 2003), στρεβλή (Cooper and Kaplan, 1988a), λανθασμένη (Beheshti, 2004) και ανακριβής (Stapleton et al., 2004). Επιπλέον, έχει επισημανθεί ότι η πληροφορία της παραδοσιακής κοστολόγησης δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις σύγχρονες απαιτήσεις των μάνατζερ καθώς δεν είναι λεπτομερής, συχνή, ακριβής και ενημερωμένη (Askarany et al., 2007; Maiga, 2012; Maelah and Ibrahim, 2006). Αντιθέτως, η ανωτερότητα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχει η μέθοδος έχει καταγραφεί από διάφορους ερευνητές. Έτσι, η πληροφορία που παράγεται από το σύστημα έχει θεωρηθεί ως περισσότερο ακριβής (Noreen, 1991; Kaplan and Cooper, 1998; Cooper and Kaplan, 1988a; Clarke et al., 1999; Askarany et al., 2010; Mishra and Vaysman, 2001; Stapleton et al., 2004; Nachtmann and Al-Rifai, 2004; Gunasekaran et al., 1999), περισσότερο χρήσιμη (Stevenson et al., 1993; Gunasekaran et al., 1999), καλύτερη για λήψη αποφάσεων (Clarke et al., 1999; Mishra and Vaysman, 2001), σχετική (Noreen, 1991; Kaplan and Cooper, 1998; Clarke et al., 1999), επαρκής (Nachtmann and Needy, 2003), επωφελής (Nachtmann and Needy, 2003), αξιόλογη (Gupta and Galloway, 2003; Beheshti, 2004), έγκαιρη (Kaplan and Cooper, 1998; Stapleton et al., 2004) και αποδοτική (Stapleton et al., 2004).

Παρά τους ισχυρισμούς των προηγούμενων μελετών, είναι απαραίτητο για τη λειτουργία του οικονομικού τμήματος μιας επιχείρησης να διαπιστωθεί εάν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της πληροφορίας που παράγεται από το σύστημα ικανοποιούν τους χρήστες της (Hilton, 1979; Walker et al., 2011). Παράλληλα, σύμφωνα με τους Smith και Dikolli (1995), τα διοικητικά στελέχη πρέπει να γνωρίζουν εάν η πληροφορία που παράγεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων διαφέρει σημαντικά από την πληροφορία που παρέχει η παραδοσιακή κοστολόγηση (Stapleton et al., 2004). Δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η μοναδική έρευνα στα τεχνικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της κοστολογικής πληροφορίας των δύο συστημάτων διεξήχθη από τους Byrne et al. (2009). Τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν ότι οι χρήστες θεωρούν ανώτερη την κοστολογική πληροφορία που παρέχεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σε όρους ακρίβειας, προσβασιμότητας, αξιοπιστίας, αμεσότητας και κατανόησης. Στην παρούσα έρευνα θα εξεταστεί εάν η ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σε όρους τεχνικών χαρακτηριστικών αλλά και σε όρους ικανοποίησης των χρηστών για τη λήψη αποφάσεων είναι ανώτερη από την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχεται από την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₃: Η ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι ανώτερη από την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχεται από την παραδοσιακή κοστολόγηση.

6.3.6 Οι Παράγοντες που Επηρεάζουν την Πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Οι περιορισμοί και τα σημαντικά μειονεκτήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης συνετέλεσαν στο σχεδιασμό υψηλότερου βαθμού πολυπλοκότητας Κοστολογικών Συστημάτων που θα ανταποκρίνονται στις ανάγκες ενός δυναμικού και ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Οι περισσότεροι συγγραφείς άσκησαν κριτική

στον τρόπο επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων από τα απλοποιημένα παραδοσιακά Κοστολογικά Συστήματα καθώς οδηγεί σε λανθασμένο υπολογισμό του κόστους, και κατά συνέπεια σε αναποτελεσματικές αποφάσεις (Hughes and Paulson Gjerde, 2003). Έτσι, οι σύγχρονες επιχειρήσεις έχουν ανάγκη από πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα που βελτιώνουν την ευελιξία των μανάτζερ και προσφέρουν έναν αποτελεσματικότερο επιχειρησιακό και στρατηγικό έλεγχο (Cohen and Kaimenaki, 2011), παρέχοντας σχετική και επακριβή κοστολογική πληροφορία. Βάσει της άποψης του Brierley (2008), ένα υψηλής πολυπλοκότητας Κοστολογικό Σύστημα μπορεί να υπολογίσει με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος του προϊόντος και της υπηρεσίας και να προσφέρει μεγαλύτερη σαφήνεια στη λήψη αποφάσεων. Τέλος, η υψηλή πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος, η οποία σχετίζεται με αυξημένο αριθμό δεξαμενών κόστους, συμβάλλει στην καλύτερη αποτύπωση της κατανάλωσης των πόρων από τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της επιχείρησης (Al-Omiri and Drury, 2007).

Οι περισσότερες έρευνες στα Κοστολογικά Συστήματα βασίστηκαν στην υπόθεση ότι υπάρχουν δύο διακριτά συστήματα (της παραδοσιακής κοστολόγησης και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων), χωρίς να καλύπτουν επαρκώς το εύρος των συστημάτων που εφαρμόζονται. Κατά συνέπεια, τα τελευταία χρόνια, μερίδα των ερευνητών χρησιμοποίησε τον όρο της “πολυπλοκότητας του κοστολογικού συστήματος” (cost system sophistication) ή αλλιώς της “λειτουργικότητας του κοστολογικού συστήματος” (cost system functionality) με σκοπό να αποτυπώσει το σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων. Γενικότερα, σύμφωνα με τον Brierley (2010), η πολυπλοκότητα αφορά τον τρόπο με τον οποίο το Κοστολογικό Σύστημα έχει σχεδιαστεί ώστε να κατανέμει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στα τελικά προϊόντα. Όμως, οι Drury και Tayles (2006) επισημάνουν ότι η πολυπλοκότητα ενός Κοστολογικού Συστήματος καλύπτει περισσότερα ζητήματα από την κατανομή των γενικών βιομηχανικών εξόδων με βάση την αιτιότητα. Παράλληλα, μία διαφορετική προσέγγιση του σχεδιασμού των Κοστολογικών Συστημάτων πρότεινε η Pizzini (2006), η οποία αναφέρθηκε στη λειτουργικότητά τους. Σύμφωνα με τους Pavlatos και Paggios (2009a), η λειτουργικότητα ενός Κοστολογικού Συστήματος καθορίζεται από την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχει. Στο σημείο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι οι όροι της πολυπλοκότητας (sophistication) (Abernethy et al., 2001; Al-Omiri and

Drury, 2007; Brierley, 2008; Cinquini et al. 2015), της περιπλοκότητας (complexity) (Schoute, 2009; Ismail and Mahmoud, 2012; Drury and Tayles, 2005; Schoute and Budding, 2017) και της λειτουργικότητας (functionality) (Pizzini, 2006; Pavlatos and Paggios, 2009a; Foong and Anak Teruki, 2009; Kuzey et al., 2019) των Κοστολογικών Συστημάτων συχνά χρησιμοποιούνται ως ταυτόσημοι στη διεθνή βιβλιογραφία με σκοπό να αναλύσουν σχεδόν το ίδιο θέμα (Drury and Tayles, 2005; Foong and Anak Teruki, 2009; Wihinen, 2012).

Πρόσφατες μελέτες, αντί να χρησιμοποιήσουν τη διχοτομική προσέγγιση, εστίασαν στην έννοια της πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος. Η πολυπλοκότητα του σχεδιασμού ενός Κοστολογικού Συστήματος βασίστηκε κυρίως (1) στον αριθμό των δεξαμενών κόστους, (2) στον τύπο των δεξαμενών κόστους (κέντρα ευθύνης ή κέντρα δραστηριοτήτων), (3) στον αριθμό των βάσεων επιμερισμού και (4) στον τύπο των βάσεων επιμερισμού (ενιαίες ή ιεραρχικές) (Abernethy et al., 2001; Drury and Tayles, 2005; Al-Omiri and Drury, 2007; Schoute, 2009; Ismail and Mahmoud, 2012). Ακολούθως, βάσει των παραπάνω, η επιλογή του σχεδιασμού βασίζεται σε ένα συνεχή άξονα από πολύ απλοποιημένα έως αρκετά πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα (Al-Omiri and Drury, 2007). Επιπροσθέτως, η προσέγγιση της Pizzini (2006) εστίασε σε τέσσερα βασικά γνωρίσματα του σχεδιασμού ενός Κοστολογικού Συστήματος, που αφορούν (1) το βαθμό λεπτομέρειας που παρέχει, (2) την ικανότητά του να κατηγοριοποιεί τα κόστη βάσει της συμπεριφοράς του κόστους, (3) τη συχνότητα παροχής κοστολογικών αναφορών και (4) το βαθμό της ανάλυσης των αποκλίσεων. Σύμφωνα με τους Krumwiede et al. (2014), τα χαρακτηριστικά αυτά σχετίζονται με τη λειτουργικότητα ενός συστήματος ενώ παράλληλα επεκτείνουν τον τρόπο επιμέτρησης και αξιολόγησης της πολυπλοκότητας, διευρύνοντας την αντίληψη του προσδιορισμού της.

Σημαντικό ζήτημα στη Διοικητική Λογιστική αποτελεί ο βαθμός στον οποίο ο σχεδιασμός των Κοστολογικών Συστημάτων σχετίζεται με το περιβάλλον στο οποίο χρησιμοποιούνται (Schoute and Budding, 2017). Η Ενδεχομενική θεωρία έχει λειτουργήσει ως το εργαλείο για τη διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν την υιοθέτηση των Κοστολογικών Συστημάτων. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η προσέγγιση αυτή βασίζεται «στην υπόθεση ότι δεν υπάρχει κανένα παγκοσμίως

κατάλληλο Λογιστικό Σύστημα που να εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις επιχειρήσεις σε όλες τις καταστάσεις» (Otley, 1980, p.413). Συνεπώς, δεν υπάρχει ένα συγκεκριμένο Κοστολογικό Σύστημα που μπορεί να ικανοποιήσει τις ανάγκες των στελεχών για αναφορές και στρατηγικό σχεδιασμό, με αποτέλεσμα σε διαφορετικά περιβάλλοντα επιχειρησιακής δραστηριότητας να απαιτούνται διαφορετικά Κοστολογικά Συστήματα και μέθοδοι (Fisher and Krumwiede, 2015). Άλλωστε, όπως επισημαίνουν οι Pavlatos και Paggios (2009a), η αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού ενός Κοστολογικού Συστήματος βασίζεται στην προσαρμοστικότητά του σε αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος αλλά και σε εσωτερικούς παράγοντες.

Στην έρευνα των Κοστολογικών Συστημάτων, οι περισσότερες μελέτες βασίστηκαν στους παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Πιο πρόσφατα όμως, η έρευνα άρχισε να εστιάζει στον τρόπο προσδιορισμού της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων αλλά και στους παράγοντες που την επηρεάζουν (Abernethy et al., 2001; Drury and Tayles, 2005; Al-Omiri and Drury, 2007; Schoute, 2009; Brierley, 2010; Ismail and Mahmoud, 2012). Εν συνεχεία παρουσιάζονται, σε χρονολογική σειρά, οι σημαντικότερες μελέτες που διερεύνησαν το σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων σε όρους πολυπλοκότητας και λειτουργικότητας.

- Οι Drury και Tayles (2005) εξέτασαν τους παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων σε διάφορες επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι ερευνητές προσδιόρισαν την πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων βάσει του αριθμού των δεξαμενών κόστους αλλά και του αριθμού των διαφορετικών τύπων οδηγιών κόστους. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, το εύρος των προϊόντων, το μέγεθος των επιχειρήσεων, ο βαθμός τυποποίησης των προϊόντων και οι κλάδοι δραστηριότητας του χρηματοοικονομικού τομέα και των υπηρεσιών έχουν θετική συσχέτιση με το βαθμό πολυπλοκότητας. Αντιθέτως, το ανταγωνιστικό περιβάλλον, η κοστολογική δομή και η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική επίδραση.

- Οι Al-Omiri και Drury (2007) εξέτασαν τους ενδεχομενικούς παράγοντες που επηρεάζουν τη πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων σε διαφορές επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι ερευνητές εξέτασαν την πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων βάσει α) της διχοτομικής προσέγγισης των Κοστολογικών Συστημάτων (παραδοσιακή κοστολόγηση και Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων), β) του αριθμού των δεξαμενών κόστους, γ) του αριθμού των διαφορετικών τύπων οδηγών κόστους και δ) του καταλογισμού των έμμεσων εξόδων στα τελικά κόστη των προϊόντων / υπηρεσιών. Η έρευνά τους απέδειξε ότι η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων και το μέγεθος των επιχειρήσεων έχουν θετική επίδραση στην πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων και στις τέσσερις περιπτώσεις, ενώ ο ανταγωνισμός και ο χρηματοοικονομικός κλάδος έχουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση στις τρεις από τις τέσσερις προσεγγίσεις της πολυπλοκότητας. Επιπλέον, η χρήση των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και ο κλάδος των υπηρεσιών έχουν θετική επίδραση μόνο στη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Τέλος, η ποιότητα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, το εύρος των προϊόντων και η κοστολογική δομή δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση με το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων σε καμία από τις τέσσερις προσεγγίσεις.
- Οι Pavlatos και Paggios (2009a) εξέτασαν τους ενδεχομενικούς παράγοντες που επηρεάζουν τη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας. Οι ερευνητές προσδιόρισαν τη λειτουργικότητα σε όρους ακρίβειας, λεπτομέρειας, κατηγοριοποίησης, συχνότητας και ανάλυσης διακύμανσης. Η έρευνά τους απέδειξε ότι η στρατηγική ηγεσίας κόστους και ο βαθμός χρήσης των κοστολογικών δεδομένων έχουν σημαντική επίδραση στη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων. Αντιθέτως, το μέγεθος των επιχειρήσεων, ο βαθμός ανταγωνισμού, το εύρος των υπηρεσιών αλλά και το καθεστώς διοίκησης δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση.

- Οι Ismail και Mahmoud (2012) μελέτησαν τους παράγοντες που επηρεάζουν τη πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων αλλά και την επίδραση της πολυπλοκότητας στην απόδοση των βιομηχανικών επιχειρήσεων της Αιγύπτου. Οι ερευνητές για να προσδιορίσουν το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων χρησιμοποίησαν τη διχοτομική προσέγγιση (παραδοσιακή κοστολόγηση και Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων), τον αριθμό των δεξαμενών κόστους και τον αριθμό διαφορετικών τύπων οδηγών κόστους. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων επηρεάζει το βαθμό πολυπλοκότητας ενώ παράλληλα δεν διαπιστώνεται στατιστικά σημαντική συσχέτιση με το εύρος των προϊόντων, την ένταση του ανταγωνισμού και την κοστολογική δομή. Τέλος, οι ερευνητές διαπίστωσαν ότι ο βαθμός πολυπλοκότητας σχετίζεται με τη βελτίωση της βιομηχανικής απόδοσης των επιχειρήσεων.
- Οι Kuzey et al. (2019) εξέτασαν τους παράγοντες που επιδρούν στη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων σε επιχειρήσεις της Τουρκίας. Οι ερευνητές προσδιόρισαν τη λειτουργικότητα σε όρους ακρίβειας, λεπτομέρειας, κατηγοριοποίησης, συχνότητας και ανάλυσης διακύμανσης. Τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν ότι η χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής του 2^{ου} σταδίου εξέλιξης της IFAC, η Πληροφοριακή Τεχνολογία, η χρήση των κοστολογικών δεδομένων και ο βαθμός χρήσης των προϋπολογισμών έχουν θετική επίδραση στο βαθμό της λειτουργικότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, σε αντίθεση με τον ανταγωνισμό που παρουσιάζει στατιστικά σημαντική αρνητική επίδραση. Τέλος, η πολυπλοκότητα της παραγωγής, το μέγεθος και η στρατηγική ηγεσίας κόστους δεν επιδρούν στατιστικά σημαντικά.

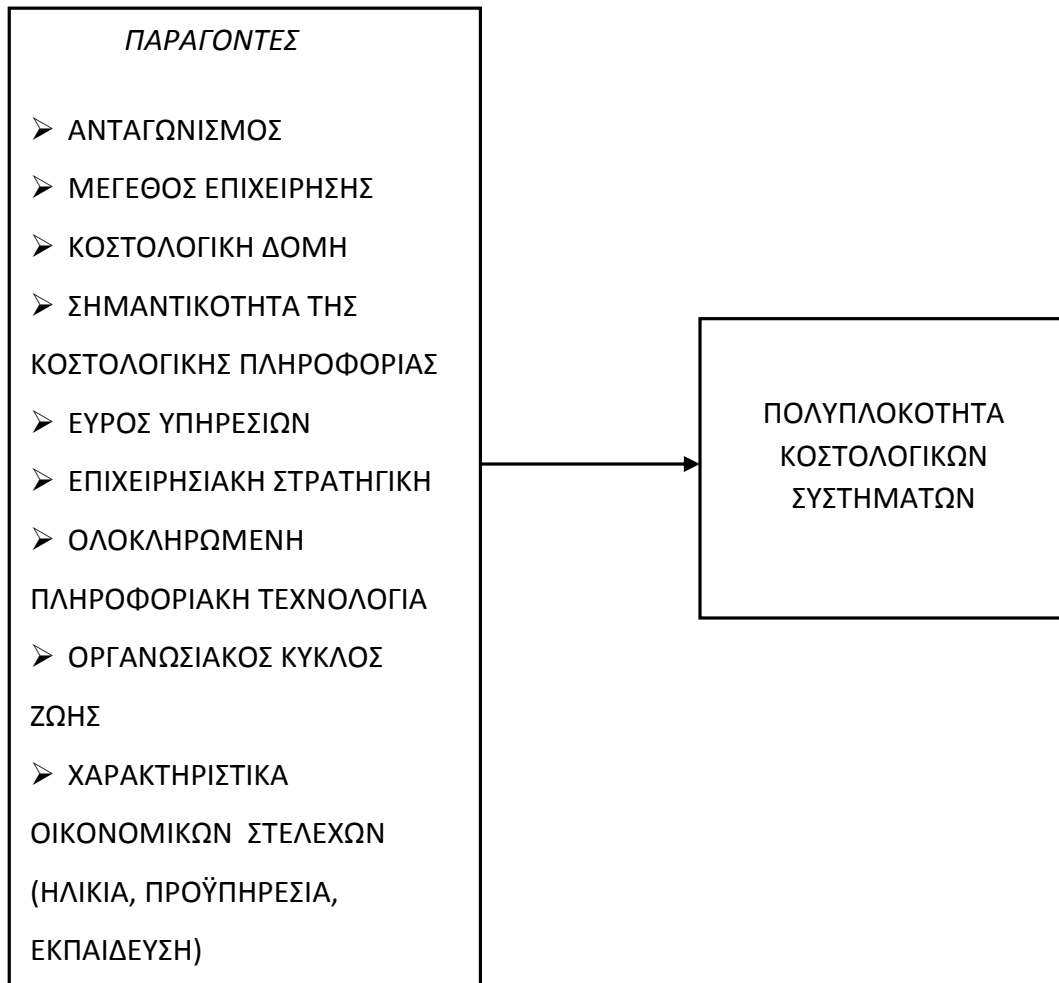
Η ανάγκη για περαιτέρω εμπειρική έρευνα στους παράγοντες που επηρεάζουν το σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων έχει διατυπωθεί από τους Drury και Tayles (2005), εξαιτίας της έλλειψης συνέπειας στα υφιστάμενα ευρήματα αλλά και της διχοτομικής προσέγγισης των Κοστολογικών Συστημάτων (παραδοσιακή κοστολόγηση και Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων). Επιπλέον, κατά τον

Chenhall (2003), οι περισσότερες έρευνες εστίασαν στο βιομηχανικό κλάδο με αποτέλεσμα να υπάρχει ανάγκη για περαιτέρω έρευνα στον κλάδο των υπηρεσιών. Η μοναδική έρευνα στον ξενοδοχειακό κλάδο αναφορικά με το σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων διεξήχθη από τους Pavlatos και Paggios (2009a), οι οποίοι πρότειναν να εξεταστεί μελλοντικά ο βαθμός της λειτουργικότητας των Κοστολογικών Συστημάτων σε συνάρτηση με επιπρόσθετους ενδεχομενικούς παράγοντες.

Στην παρούσα διατριβή, υιοθετώντας την παραδοχή ότι οι όροι της πολυπλοκότητας και της λειτουργικότητας ενός Κοστολογικού Συστήματος χρησιμοποιούνται με σκοπό να αναλύσουν το ίδιο θέμα (Drury and Tayles, 2005; Foong and Anak Teruki, 2009; Wihinen, 2012) όπως επίσης και τον ισχυρισμό των Krumwiede et al. (2014) ότι τα χαρακτηριστικά της λειτουργικότητας ενός Κοστολογικού Συστήματος διευρύνουν την αντίληψη του προσδιορισμού και τον τρόπο επιμέτρησης και αξιολόγησης της πολυπλοκότητας, θα χρησιμοποιηθούν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της λειτουργικότητας (Pizzini, 2006) ως δείκτες της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Τα τέσσερα βασικά γνωρίσματα του σχεδιασμού ενός Κοστολογικού Συστήματος και της λειτουργικότητάς του αποτελούν ο βαθμός λεπτομέρειας που παρέχει, η ικανότητα να κατηγοριοποιεί τα κόστη βάσει της συμπεριφοράς του κόστους, η συχνότητα παροχής της κοστολογικής πληροφορίας και ο βαθμός της ανάλυσης των αποκλίσεων. Ο βαθμός λεπτομέρειας (level of detail) του Κοστολογικού Συστήματος αφορά την ικανότητά του να παρέχει επαρκή λεπτομέρεια και ευελιξία ώστε τα κόστη να αναλύονται για διαφορετικούς σκοπούς. Η ταξινόμηση του κόστους σύμφωνα με τη συμπεριφορά (classify costs according to behavior) αφορά την ικανότητα του Κοστολογικού Συστήματος να διαχωρίζει τα κόστη και να τα ταξινομεί βάσει της συμπεριφοράς τους, σε άμεσα και έμμεσα, σε σταθερά και μεταβλητά και σε ελεγχόμενα και μη ελεγχόμενα, με απώτερο σκοπό να παρέχει χρήσιμη και λεπτομερή κοστολογική πληροφορία. Η συχνότητα των κοστολογικών αναφορών (frequency of cost reports) σχετίζεται με την έγκαιρη πληροφορία, ενώ παράλληλα επιτρέπει στους μάνατζερ να αντιμετωπίζουν άμεσα τα πιθανά προβλήματα και να εντοπίζουν δυνατότητες για βελτίωση (Pizzini, 2006). Τέλος, η ανάλυση των αποκλίσεων (variance analysis) επεξηγεί την πραγματική απόδοση σε σχέση με την πρότυπη απόδοση σε όρους κόστους ή πόρων που

καταναλώνονται (Weber et al., 1997) ενώ παράλληλα συνεισφέρει στη λήψη αποφάσεων καθώς επιτρέπει τον εντοπισμό διορθωτικών δράσεων (Pizzini, 2006).

Συνεπώς, στην παρούσα εργασία θα εξεταστεί η πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, βάσει των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων της λειτουργικότητας, σε σχέση με τον ανταγωνισμό, το μέγεθος της επιχείρησης, την κοστολογική δομή, τη σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων, το εύρος των υπηρεσιών, την επιχειρησιακή στρατηγική, την ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία, τον οργανωσιακό κύκλο ζωής, όπως επίσης, και την ηλικία, τα έτη προϋπηρεσίας και την εκπαίδευση του στελέχους (Σχήμα 5), ακολουθώντας την προσέγγιση της Επιλογής (Selection approach) ή αλλιώς την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach). Η επιλογή των παραπάνω παραγόντων βασίστηκε στην ανασκόπηση της βιβλιογραφίας των Κοστολογικών Συστημάτων από τη σκοπιά της Ενδεχομενικής θεωρίας (Contingency theory) και της θεωρίας των “Ανώτερων Κλιμακίων” (Upper Echelons theory).



Σχήμα 5: 2^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Επίδραση Παραγόντων στο Βαθμό Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων

Ανταγωνισμός

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε μία αγορά που χαρακτηρίζεται από έντονο ανταγωνισμό σε επίπεδο προμηθευτών και πελατών (Jones and Lockwood, 2002). Καθώς οι επιχειρήσεις τιμολογούν τις υπηρεσίες τους βάσει του ανταγωνισμού της αγοράς και της διαφοροποίησης των υπηρεσιών τους (Sharma, 2002), η ακριβής κοστολογική πληροφορία αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την τιμολόγηση σε ανταγωνιστικές αγορές (Guilding et al., 2005). Επιπλέον, όσο εντονότερος είναι ο ανταγωνισμός, τόσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη για τον έλεγχο του κόστους και την αξιολόγηση των λειτουργιών της επιχείρησης σε σχέση με τους στόχους της (Khandwalla, 1972). Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις

χρειάζονται ακριβή και κατάλληλη κοστολογική πληροφορία αναφορικά με τα αντικείμενα κόστους (Haldma and Lääts, 2002).

Σύμφωνα με τον Cooper (1988, p.43), *«ο ανταγωνισμός γενικότερα αυξάνει τα κόστη των λαθών διότι υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα ένας ανταγωνιστής να εκμεταλλευτεί οποιοδήποτε λάθος συμβεί»*. Έτσι, οι επιχειρήσεις που λειτουργούν υπό συνθήκες υψηλού ανταγωνισμού έχουν μεγαλύτερη ανάγκη από πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα, τα οποία αυξάνουν την πιθανότητα του ακριβέστερου καταλογισμού του κόστους σε υπηρεσίες και πελάτες (Chen et al., 2001; Drury and Tayles, 2005). Επιπροσθέτως, χρειάζονται εκτεταμένη και λεπτομερή κοστολογική πληροφορία ώστε να αντιμετωπίσουν τον ανταγωνισμό (Pizzini, 2006), όπως επίσης, και ακριβή κοστολογική πληροφορία για τον έλεγχο των δραστηριοτήτων (Van Nguyen and Brooks, 1997), τον καθορισμό των τιμών (Patiar, 2016) και την αντιμετώπιση της πίεσης που προκύπτει από την παγκοσμιοποίηση (Charaf and Rahmouni, 2014). Τέλος, καθώς οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν υψηλότερο ανταγωνισμό και παρουσιάζουν χαμηλότερα περιθώρια κέρδους, η ανάγκη για πιο ακριβή Κοστολογικά Συστήματα αυξάνει. Η αιτία είναι ότι ένα ανακριβές Κοστολογικό Σύστημα μπορεί να προκαλέσει την υποκοστολόγηση ή την υπερκοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών, συντελώντας στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων όπως η διακοπή της παραγωγής ή της παροχή τους αντίστοιχα (Al-Omiri and Drury, 2007).

Αναφορικά με τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών, η Pizzini (2006) διαπίστωσε ότι ο ανταγωνισμός σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την ικανότητα των Κοστολογικών Συστημάτων να προσφέρουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια. Παράλληλα, οι Al-Omiri και Drury (2007) εντόπισαν θετική συσχέτιση με την υιοθέτηση πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων. Αντιθέτως, οι Pavlatos και Paggios (2009a) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στον ανταγωνισμό και στη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων. Οι έρευνες των Drury και Tayles (2005) και Ismail και Mahmoud (2012) δεν διαπίστωσαν στατιστικά σημαντική επίδραση του ανταγωνισμού στην πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων. Τέλος, οι Kuzey et al. (2019) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο ανταγωνισμός επηρεάζει αρνητικά τη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₄: Ο ανταγωνισμός επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Μέγεθος Επιχείρησης

Κατά τους Cadez και Guilding (2008), όταν το μέγεθος μιας επιχείρησης αυξάνει, απαιτείται μεγαλύτερης πολυπλοκότητας λογιστική πληροφορία. Οι μεγάλες επιχειρήσεις είναι πιθανότερο να έχουν μεγαλύτερο εύρος δραστηριοτήτων για την παραγωγή και την παροχή διαφοροποιημένων προϊόντων και υπηρεσιών αντίστοιχα. Ακολούθως, προκύπτει η ανάγκη για περισσότερο πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα ώστε να υπολογιστεί η κατανάλωση των πόρων από τα αντικείμενα κόστους (Drury and Tayles, 2005). Συγχρόνως, οι Van Nguyen και Brooks (1997) υποστηρίζουν ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις, έχοντας περισσότερα γενικά βιομηχανικά έξοδα σε σχέση με τις μικρότερες, εκτίθενται σε κίνδυνο για σημαντικότερες κοστολογικές στρεβλώσεις και κατά συνέπεια επιζητούν υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα.

Το μέγεθος της επιχείρησης αποτελεί ένα σημαντικό ενδεχομενικό παράγοντα στην εμπειρική έρευνα στην Κοστολόγηση. Η Pizzini (2006) απέδειξε ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν περισσότερο λειτουργικά Κοστολογικά Συστήματα, σε αντίθεση με τις έρευνες των Pavlatos και Paggios (2009a) και των Kuzey et al. (2019) που δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση. Τέλος, οι Al-Omiri και Drury (2007) και Drury και Tayles (2005) διαπίστωσαν ότι το μέγεθος των επιχειρήσεων επηρεάζει θετικά την πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων, σε αντίθεση με την έρευνα των Ismail και Mahmoud (2012) όπου δεν εντοπίστηκε στατιστικά σημαντική συσχέτιση.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₅: Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Κοστολογική Δομή

Ο ρόλος των γενικών βιομηχανικών εξόδων στη στρέβλωση του υπολογισμού του κόστους και της κοστολογικής πληροφορίας έχει επισημανθεί στη διεθνή βιβλιογραφία. Όπως έχει προαναφερθεί, η αύξηση του ποσοστού των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος συντελεί σε στρέβλωση του κόστους των προϊόντων, καθώς τα έξοδα αυτά δεν σχετίζονται απαραίτητα με τις μονάδες παραγωγής αλλά με την πολυπλοκότητά της. Ακολούθως, η παραδοσιακή κοστολόγηση καθίσταται προβληματική (Brown et al., 2004). Επιπλέον, όταν η αναλογία των έμμεσων εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος είναι χαμηλή, οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν απλοποιημένα παραδοσιακά συστήματα καθώς οι στρεβλώσεις που ενδεχομένως να προκύψουν δεν είναι σημαντικές. Συνεπώς, ο βαθμός πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων εξαρτάται από τον όγκο των γενικών εξόδων που πρέπει να επιμερισθούν (Drury and Tayles, 2005).

Η εμπειρική έρευνα στη σχέση της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της κοστολογικής δομής (cost structure) των επιχειρήσεων παρουσιάζει ασαφή αποτελέσματα (Cohen et al., 2005). Ο Pavlatos (2011) διαπίστωσε ότι η αναλογία των γενικών εξόδων στο συνολικό κόστος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επηρεάζει θετικά τη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Αντιθέτως, στις έρευνες των Drury and Tayles (2005), Al-Omiri και Drury (2007) και Ismail και Mahmoud (2012) δεν εντοπίστηκε στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στην κοστολογική δομή και στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₆: Η κοστολογική δομή που χαρακτηρίζεται από μεγαλύτερη αναλογία έμμεσων εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας

Καθώς η λήψη αποφάσεων αποτελεί το σημαντικότερο σκοπό του κοστολογικού συστήματος και της κοστολογικής πληροφορίας ενώ ταυτόχρονα η παραδοσιακή κοστολόγηση δεν παρέχει κατάλληλη και σχετική πληροφορία, απαιτείται ο σχεδιασμός και η εφαρμογή σύγχρονων Κοστολογικών Συστημάτων που δύνανται να καλύψουν το κενό αυτό (Boyd and Cox Iii, 2002). Όπως αναφέρουν οι Schoute και Budding (2017), ο σχεδιασμός των Κοστολογικών Συστημάτων επηρεάζεται από τις ανάγκες της πληροφόρησης των εσωτερικών εμπλεκόμενων μερών μιας επιχείρησης. Συνεπώς, εάν το κόστος των προϊόντων είναι σημαντικό για τη λήψη αποφάσεων, απαιτείται υψηλότερης πολυπλοκότητας καταλογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων (Brierley, 2010). Επίσης, όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα Κοστολογικό Σύστημα μόνο για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων και την αποτίμηση των αποθεμάτων, δεν απαιτείται το σύστημα αυτό να είναι πολύπλοκο (Kaplan, 1988). Συγχρόνως, μολονότι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να μειώσει τις κοστολογικές στρεβλώσεις ως μία πολύπλοκη κοστολογική μέθοδος, η εφαρμογή της δεν θα καταστεί επωφελής εφόσον η επιχείρηση δεν χρησιμοποιήσει την ακριβή και σχετική πληροφορία που παρέχει στη λήψη αποφάσεων (Cagwin and Bouwman, 2002).

Στην εμπειρική έρευνα, οι Pavlatos και Paggios (2009a) και οι Kuzey et al. (2019) εντόπισαν θετική συσχέτιση ανάμεσα στο βαθμό χρήσης των κοστολογικών δεδομένων και στη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων. Παράλληλα, οι έρευνες των Al-Omiri και Drury (2007) και Ismail και Mahmoud (2012) διαπίστωσαν θετική συσχέτιση ανάμεσα στη σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων και στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, σε αντίθεση με τα ευρήματα των Drury και Tayles (2005).

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₇: Η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Εύρος Υπηρεσιών

Σύμφωνα με τον Cooper (1988), ένας από τους λόγους της στρέβλωσης της κοστολογικής πληροφορίας αποτελεί η πολυπλοκότητα της παραγωγής των προϊόντων. Το εύρος των προϊόντων καθορίζει τον αριθμό των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή τους (Al-Omiri and Drury, 2007). Επιπλέον, η κατανάλωση πόρων σε διαφορετικές αναλογίες, εξαιτίας του μεγάλου εύρους προϊόντων και υπηρεσιών, μπορεί να συντελέσει σε υψηλή στρέβλωση του κόστους. Για τον εντοπισμό της κατανάλωσης πόρων από διαφορετικά προϊόντα ή υπηρεσίες, απαιτούνται πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα με περισσότερες δεξαμενές κόστους και βάσεις επιμερισμού (Malmi, 1999). Συνεπώς, το εύρος των παραγομένων προϊόντων και παρεχόμενων υπηρεσιών αποτελεί ένα σημαντικό παράγοντα για την κοστολογική στρέβλωση από τα απλοποιημένα παραδοσιακά Κοστολογικά Συστήματα (Bjørnenak, 1997). Έτσι, απαιτείται λεπτομερής κοστολογική πληροφορία (Abernethy et al., 2001) που μπορεί να αποκτηθεί από τα υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα (Drury and Tayles, 2005).

Στην εμπειρική έρευνα, οι Pavlatos και Paggios (2009a) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική επίδραση του εύρους των προϊόντων στη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων. Παράλληλα, οι Drury και Tayles (2005) διαπίστωσαν ότι το εύρος των προϊόντων / υπηρεσιών επηρεάζει θετικά την πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων, σε αντίθεση με τα ευρήματα των Al-Omiri και Drury (2007) και Ismail και Mahmoud (2012).

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₈: Το εύρος υπηρεσιών επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Επιχειρησιακή Στρατηγική

Οι ανάγκες της πληροφόρησης μιας επιχείρησης διαφοροποιούν το σχεδιασμό και την πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος. Ο Porter (1985) ισχυρίζεται ότι η κατανόηση της κοστολογικής δομής μέσω των οδηγών κόστους είναι αναγκαία για την εφαρμογή και των δύο στρατηγικών, καθώς η στρατηγική ηγεσίας κόστους απαιτεί τον αυστηρό έλεγχο του κόστους και η στρατηγική διαφοροποίησης έχει ανάγκη από ικανοποιητικά περιθώρια κέρδους που μπορούν να επιτευχθούν μέσω της διοίκησης του κόστους (Banker and Johnston, 2006). Εντούτοις, για την επιτυχημένη εφαρμογή της στρατηγικής ηγεσίας κόστους, η επιχείρηση πρέπει να εστιάσει στην αποδοτικότητα των λειτουργιών της (Govindarajan, 1989). Συνεπώς, μία επιχείρηση που θέλει να διατηρήσει τη στρατηγική ηγεσίας κόστους πρέπει να εξετάσει τις εσωτερικές διαδικασίες και να αυξήσει την αξία των δραστηριοτήτων που εμπλέκονται στην παραγωγή των προϊόντων και στην παροχή των υπηρεσιών. Το εγχείρημα αυτό μπορεί να συντελεστεί μέσω της χρήσης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Beheshti, 2004). Άλλωστε όπως αναφέρει ο Schiff (2014), ένα από τα στοιχεία της ηγεσίας κόστους αποτελεί η ανάπτυξη σύγχρονων εργαλείων όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

Σύμφωνα με τον Brignall (1997), οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που ακολουθούν τη στρατηγική ηγεσία κόστους εστιάζουν στη χρησιμοποίηση των πόρων και στο κόστος, εφαρμόζοντας την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ως ένα “ανταγωνιστικό όπλο”. Εν αντιθέσει, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη στρατηγική διαφοροποίησης χρησιμοποιούν απλοποιημένα Κοστολογικά Συστήματα. Ταυτόχρονα, οι Lucas και Rafferty (2008) υποστηρίζουν ότι η ακριβή κοστολογική πληροφορία είναι πιο σημαντική στη στρατηγική ηγεσίας κόστους. Επίσης, οι Callahan και Gabriel (1998) επιβεβαιώνουν την προηγούμενη διαπίστωση, ισχυριζόμενοι ότι η χρήση ακριβούς κοστολογικής πληροφορίας μπορεί να συντελέσει σε καλύτερη λήψη διοικητικών αποφάσεων σε αγορές όπου κυριαρχεί η στρατηγική ηγεσίας κόστους συγκριτικά με τις αγορές όπου οι

επιχειρήσεις ανταγωνίζονται με τη στρατηγική διαφοροποίησης προϊόντων και υπηρεσιών. Τέλος, η στρατηγική ηγεσίας κόστους απαιτεί τη μείωση του κόστους μέσω του αυστηρού ελέγχου του κόστους και των γενικών βιομηχανικών εξόδων αλλά και των προσπαθειών μείωσης του κόστους σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης (Schaffer, 1986).

Η πλειονότητα των εμπειρικών ερευνών εστίασε στη σχέση της επιχειρησιακής στρατηγικής και της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων με ασαφή αποτελέσματα. Οι Chenhall και Langfield-Smith (1998) απέδειξαν ότι οι τεχνικές βάσει δραστηριοτήτων, όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, σχετίζονται θετικά τόσο με τη στρατηγική ηγεσίας κόστους όσο και με τη στρατηγική διαφοροποίησης. Οι έρευνες του Pavlatos (2010) και των Pavlatos και Kostakis (2018) διαπίστωσαν στατιστικά σημαντική σχέση ανάμεσα στη στρατηγική διαφοροποίησης και στη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Τέλος, οι Pavlatos και Paggios (2009a) απέδειξαν ότι η στρατηγική ηγεσίας κόστους έχει θετική συσχέτιση με το βαθμό λειτουργικότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, σε αντίθεση με τους Kuzey et al. (2019) που δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₁₉: Η στρατηγική ηγεσίας κόστους επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία

Οι εξελίξεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία έχουν συντελέσει στη σημαντική βελτίωση της συλλογής και της διάχυσης των κοστολογικών δεδομένων στις επιχειρήσεις (Ratnatunga et al., 2012). Ο Chenhall (2003) επισημαίνει ότι τα προηγμένα συστήματα Πληροφοριακής Τεχνολογίας συμβάλλουν στην υιοθέτηση και στη χρήση συγκεκριμένων συστημάτων προϋπολογισμού και κοστολόγησης. Σύμφωνα με τον Pavlatos (2012), η χρήση υψηλής ποιότητας Πληροφοριακής Τεχνολογίας έχει ως αποτέλεσμα την εκτεταμένη χρήση των Κοστολογικών

Συστημάτων στο ξενοδοχειακό κλάδο. Συγχρόνως, οι Sheldon et al. (1991) αναφέρουν ότι η χρήση λογισμικών πακέτων μπορεί να επιτρέψει την εφαρμογή υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικών Συστημάτων εξαιτίας της ακρίβειας, της ταχύτητας, της ευελιξίας, της καλύτερης παρουσίασης και της συνέπειας που προσφέρουν στο χρήστη.

Το επίπεδο της ολοκληρωμένης πληροφοριακής τεχνολογίας σε μία επιχείρηση επηρεάζει τη διοίκηση κόστους και τη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, καθώς επιτρέπει τον ακριβή εντοπισμό των στοιχείων του κόστους αλλά και τη συσχέτισή του με τις δραστηριότητες (Maiga, 2015). Ακολούθως, μπορεί να επιτευχθεί η βελτίωση της πληροφορίας σχετικά με τους οδηγούς κόστους και τον εντοπισμό των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία (Maiga, 2017). Η θετική σχέση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων έχει επισημανθεί από πολλούς ερευνητές (Cooper, 1988; Reeve, 1996; Krumwiede, 1998; Nassar et al., 2009; Diavastis et al., 2016). Σύμφωνα με τον Gurses (1999, cited in Sartorius et al., 2007, p.8), *«η εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι πιο εύκολη να εφαρμοσθεί στις επιχειρήσεις όπου η πληροφοριακή τεχνολογία έχει χαρακτηριστικά όπως η καλή ενσωμάτωση των υποσυστημάτων, η φιλική προς το χρήστη αναζήτηση και τα απαιτούμενα δεδομένα»*. Συνεπώς, τα πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα απαιτούν την πρόσβαση σε λεπτομερή δεδομένα τα οποία σχετίζονται με τους οδηγούς κόστους. Άλλωστε, όπως αναφέρουν οι Chenhall και Langfield-Smith (1999), τα ολοκληρωμένα Πληροφοριακά Συστήματα σχετίζονται με τα καινοτόμα Κοστολογικά Συστήματα. Συμπερασματικά, η ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία μπορεί να επιτρέψει την εφαρμογή πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων μέσω της παροχής λεπτομερών δεδομένων και πληροφοριών σχετικά με τους οδηγούς κόστους.

Στην εμπειρική έρευνα, οι Al-Omiri και Druy (2007) δεν εντόπισαν στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στην ποιότητα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Αντιθέτως, οι Kuzey et al. (2019) διαπίστωσαν ότι η Πληροφοριακή Τεχνολογία έχει στατιστικά θετική επίδραση στο βαθμό λειτουργικότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Τέλος, σύμφωνα με την έρευνα του Maiga (2015), το υψηλό επίπεδο ολοκληρωμένης

Πληροφοριακής Τεχνολογίας συντελεί σε υψηλότερη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₀: Η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Οργανωσιακός Κύκλος Ζωής

Η θεωρία του οργανωσιακού κύκλου ζωής μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να προβλεφθεί η διαφοροποίηση των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων ανάμεσα στα στάδια του κύκλου ζωής των επιχειρήσεων (Silvola, 2008). Ο οργανωσιακός κύκλος ζωής περιγράφει τα στάδια μέσω των οποίων εξελίσσεται μία επιχείρηση, αντικατοπτρίζοντας τις αλλαγές στις οποίες αυτή υπόκειται (Dodge et al. 1994; Kallunki and Silvola, 2008). Τα επιχειρησιακά χαρακτηριστικά, όπως το περιβάλλον, η δομή, η στρατηγική και η λήψη αποφάσεων, διαφοροποιούνται ανάμεσα στα στάδια του κύκλου ζωής (Miller and Friesen, 1984) και καθορίζουν το κάθε στάδιο (Moores and Yuen, 2001). Διάφορα μοντέλα του οργανωσιακού κύκλου ζωής έχουν αναπτυχθεί, και τα οποία διαφέρουν ως προς τον αριθμό των σταδίων ανάπτυξης των επιχειρήσεων (Su et al., 2013). Τα πιο γνωστά μοντέλα του οργανωσιακού κύκλου ζωής έχουν διαμορφωθεί από τους Greiner (1972), Lewis και Churchill (1983) και Miller και Friesen (1983).

Το πιο ευρέως εφαρμοσμένο μοντέλο του οργανωσιακού κύκλου ζωής στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής αποτελεί το μοντέλο των Miller και Friesen (1983, 1984), βάσει του οποίου διακρίνονται τα στάδια της “γέννησης”, της “ανάπτυξης”, της “ωρίμανσης”, της “αναβίωσης” και της “παρακμής” της επιχείρησης. Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο της “γέννησης” είναι μικρές αναφορικά με το μέγεθός τους, έχουν απλές δομές ενώ παράλληλα το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται μπορεί να χαρακτηριστεί ως ήρεμο (Miller and Friesen, 1983). Συνεπώς, ο βαθμός της πληροφορίας που χρησιμοποιούν για τη λήψη αποφάσεων είναι χαμηλός (Driver and Mock, 1975).

Στο στάδιο της “ανάπτυξης”, οι επιχειρήσεις αρχίζουν να αναπτύσσουν πιο τυπικές διαδικασίες επεξεργασίας της πληροφορίας (Miller and Friesen, 1983) ώστε να εξασφαλίσουν την επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα (Silvola, 2008), καθώς η λήψη αποφάσεων γίνεται πιο αναλυτική και πολύπλοκη (Miller and Friesen, 1984). Έτσι, καθορίζονται τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα που χρησιμοποιούν με σκοπό να ανταπεξέλθουν σε διαφοροποιημένες και πιο πολύπλοκες δομές (Moores and Yuen, 2001). Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο της “ωρίμανσης” έχουν πιο τυπικές και γραφειοκρατικές δομές (Moores and Yuen, 2001), χαρακτηρίζονται από σταθερότητα (Auzair and Langfield-Smith, 2005), ενώ παράλληλα δίνουν έμφαση στον έλεγχο του κόστους, στους προϋπολογισμούς και στην αξιολόγηση της απόδοσης ούτως ώστε να αυξήσουν την αποτελεσματικότητα και την κερδοφορία των λειτουργιών τους (Miller and Friesen, 1984). Στο στάδιο της “αναβίωσης”, οι επιχειρήσεις παρέχουν μεγαλύτερο εύρος προϊόντων και διεισδύουν σε νέες αγορές ώστε να επιβιώσουν σε ένα πιο ανταγωνιστικό και πολύπλοκο περιβάλλον (Silvola, 2008). Κατά συνέπεια, αυξάνουν τη στήριξή τους στα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα με σκοπό να αντιμετωπίσουν την κρίση την οποία διέρχονται (Moores and Yuen, 2001). Τέλος, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο της “παρακμής” έχουν χαμηλή απόδοση, προσπαθούν περισσότερο να συγκρατήσουν τους πόρους τους παρά να δώσουν έμφαση στις ανάγκες των πελατών τους, ενώ παράλληλα καθίστανται πιο ευάλωτες στις αλλαγές της αγοράς (Miller and Friesen, 1984). Ακολούθως, βασίζονται σε ένα μικρότερο εύρος εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής (Silvola, 2008).

Στην εμπειρική έρευνα, οι Kallunki και Silvola (2008) απέδειξαν ότι η χρήση προηγμένων Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων, όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, είναι μεγαλύτερη στις επιχειρήσεις που βρίσκονται στα στάδια της “ωρίμανσης” και της “αναβίωσης”, καθώς εξαιτίας της μείωσης της κερδοφορίας των επιχειρήσεων στα στάδια αυτά, η ανάγκη για την κατανόηση της αιτιότητας του κόστους αυξάνεται. Επιπλέον, σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας της Silvola (2008), οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο της “ωρίμανσης” και στο στάδιο της “αναβίωσης” δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στην κοστολόγηση και στην τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών. Έτσι, καθώς αναπτύσσεται μία επιχείρηση, η επεξεργασία της πληροφορίας αλλά και η πολυπλοκότητα της λήψης των αποφάσεων αυξάνεται (Miller and Friesen, 1983). Συνεπώς, οι επιχειρήσεις που

βρίσκονται στο στάδιο της “ωρίμανσης” και στο στάδιο της “αναβίωσης” εφαρμόζουν πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα που παρέχουν λεπτομερή πληροφόρηση με απώτερο σκοπό τη λήψη βέλτιστων αποφάσεων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₁: Το στάδιο της “ωρίμανσης” και το στάδιο της “αναβίωσης” των επιχειρήσεων επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

Χαρακτηριστικά Οικονομικών Στελεχών

Καθώς η Διοικητική Λογιστική και τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα χαρακτηρίζονται ως επιχειρησιακά αποτελέσματα ή τμήματα της οργανωσιακής δομής, μπορούν να επηρεαστούν από τα χαρακτηριστικά των ανώτερων στελεχών βάσει της θεωρίας των “Ανώτερων Κλιμακίων” (Upper Echelons theory) (Hiebl, 2014). Η βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής επισημαίνει ότι οι μάνατζερ διαφοροποιούνται στο βαθμό στον οποίο είναι πρόθυμοι να υιοθετήσουν μία καινοτομία (Naranjo-Gil et al., 2009), όπως επίσης και ότι τα χαρακτηριστικά των στελεχών επεξηγούν το μετασχηματισμό των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου (Morelli and Lecci, 2014). Σύμφωνα με τη θεωρία των “Ανώτερων Κλιμακίων”, οι μάνατζερ αντιμετωπίζουν μεγάλη πολυπλοκότητα και ασάφεια με αποτέλεσμα να μην μπορούν να επιτύχουν την απαιτούμενη συνέπεια στις αποφάσεις τους. Ακολουθώντας, βασίζονται στις κρίσεις τους και στις εμπειρίες τους αλλά και παραθέτουν τις δικές τους λύσεις και εναλλακτικές (Hambrick, 2016). Έτσι, η κύρια ιδέα της συγκεκριμένης θεωρίας αναφέρεται στα χαρακτηριστικά των μάνατζερ που λειτουργούν ως καθοριστικοί παράγοντες των στρατηγικών επιλογών που αποσκοπούν στην επιχειρησιακή απόδοση. Ως τέτοια χαρακτηριστικά εννοούνται η ηλικία, η προϋπηρεσία στην επιχείρηση και η εκπαίδευση (Hambrick and Mason, 1984).

Αναφορικά με την ηλικία των διοικητικών στελεχών, οι μεγαλύτεροι σε ηλικία έχουν λιγότερες νοητικές και σωματικές αντοχές, χρειάζονται περισσότερο χρόνο για να λάβουν αποφάσεις, επιθυμούν να διατηρήσουν την υπάρχουσα κατάσταση

αλλά και να αποφύγουν να λάβουν οποιοδήποτε ρίσκο (Hambrick and Mason, 1984). Επίσης, έχουν μικρότερη ικανότητα στην άμεση αξιολόγηση νέων ιδεών. Τέλος, καθώς δεν εισήλθαν πρόσφατα στο επάγγελμα, δεν είναι εξοικειωμένοι με τα σύγχρονα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα (Naranjo-Gil et al., 2009).

Αναφορικά με την προϋπηρεσία, τα στελέχη που εργάζονται για μεγάλα χρονικά διαστήματα σε μια επιχείρηση είναι πιθανόν να έχουν περιορισμένη γνώση και αντίληψη όταν χρειαστεί να αντιμετωπίσουν ένα απροσδόκητο πρόβλημα (Hambrick and Mason, 1984). Επιπροσθέτως, έχουν αναπτύξει συγκεκριμένες εργασιακές ρουτίνες που δυσκολεύονται να αλλάξουν ακόμα και εάν οποιαδήποτε καινοτομία μπορεί να αποδειχθεί ωφέλιμη για την επιχείρηση (Hiebl et al., 2017). Τέλος, τα στελέχη με περισσότερα έτη προϋπηρεσίας στην επιχείρηση βασίζονται περισσότερο στην προσωπική τους εμπειρία και ένστικτο, παραμερίζοντας τη συλλογή και την ανάλυση της πληροφορίας (Reheul and Jorissen, 2014).

Αναφορικά με την εκπαίδευση, ο βαθμός της ακαδημαϊκής εκπαίδευσης σχετίζεται θετικά με την καινοτομία και με τα τυπικά και περίπλοκα διοικητικά συστήματα (Hambrick and Mason, 1984). Έτσι, όσο αυξάνεται το μορφωτικό επίπεδο ενός στελέχους, αυξάνονται οι γνώσεις και οι ικανότητές που του επιτρέπουν να επιτύχει μεγαλύτερα επίπεδα καινοτομίας (Hiebl et al., 2017). Τέλος, οι μάνατζερ με υψηλότερο επίπεδο εκπαίδευσης έχουν μεγαλύτερη ανάγκη από ολοκληρωμένη και πολύπλοκη κατανόηση και έλεγχο μιας κατάστασης (Reheul and Jorissen, 2014).

Στην εμπειρική έρευνα, οι Naranjo-Gil και Hartmann (2007) απέδειξαν ότι η χρήση και ο σχεδιασμός των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων εξαρτάται από τα δημογραφικά στοιχεία των στελεχών της ανώτατης διοίκησης. Οι Naranjo-Gil et al. (2009) διαπίστωσαν ότι η ηλικία και η προϋπηρεσία των οικονομικών διευθυντών έχουν αρνητική συσχέτιση με την καινοτομία των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων, ενώ η εκπαίδευση παρουσιάζει θετική συσχέτιση. Επίσης, ο Pavlatos (2012) απέδειξε ότι η ηλικία και η εκπαίδευση επηρεάζουν αρνητικά και θετικά αντιστοίχως τη χρήση των Κοστολογικών Συστημάτων για τη λήψη αποφάσεων, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της απόδοσης. Παράλληλα, οι Burkert και Lueg (2013) διαπίστωσαν ότι οι χρηματοοικονομικοί μάνατζερ με λίγα έτη προϋπηρεσίας στην επιχείρηση σχετίζονται με πολύπλοκα συστήματα διοίκησης βάσει της αξίας.

Τέλος, οι Amanollah Nejad Kalkhouran et al. (2017) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εκπαίδευση των μάνατζερ επηρεάζει θετικά τη χρήση των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, σε αντίθεση με την προϋπηρεσία που δεν παρουσιάζει στατιστικά σημαντική συσχέτιση με τη χρήση των τεχνικών αυτών.

Δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, αναμένεται ότι τα οικονομικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που έχουν μικρότερη ηλικία, έχουν λιγότερα χρόνια προϋπηρεσίας στην επιχείρηση και έχουν μεγαλύτερο βαθμό εκπαίδευσης χρησιμοποιούν υψηλότερου βαθμού πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα. Η πρόταση αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι η πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων σχετίζεται με την καινοτομία στον κλάδο της Κοστολόγησης, όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, και στον ισχυρισμό του Hiebl (2014) που θεωρεί ότι τα νεότερα, με λιγότερα χρόνια προϋπηρεσίας και με μεγαλύτερη επαγγελματική εκπαίδευση οικονομικά στελέχη σχετίζονται με καινοτόμα και πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₂: Η ηλικία των οικονομικών στελεχών επηρεάζει αρνητικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

H₂₃: Τα έτη προϋπηρεσίας των οικονομικών στελεχών επηρεάζουν αρνητικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

H₂₄: Ο βαθμός εκπαίδευσης των οικονομικών στελεχών επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος.

6.4 Τρίτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων – Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα

Στην παρούσα ενότητα, θα αναπτυχθούν οι ερευνητικές υποθέσεις αναφορικά με την αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο και τους παράγοντες που την επηρεάζουν, βάσει των

Μοντέλων Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων των DeLone και McLean (1992, 2003), της Ενδεχομενικής θεωρίας και των χαρακτηριστικών των χρηστών.

6.4.1. Η Αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και οι Παράγοντες που Επηρεάζουν την Ικανοποίηση του Χρήστη των Συστημάτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Η δυσκολία του προσδιορισμού της αποτελεσματικότητας και της επιτυχίας ενός Πληροφοριακού Συστήματος, και ιδιαίτερα των Επιχειρησιακών Συστημάτων, έχει καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Sedera and Tan, 2005; Chien and Tsaur, 2007). Εξαιτίας της πολυδιάστατης φύσης της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (Bokhari, 2005) και της ανεπάρκειας των χρηματοοικονομικών δεικτών στον προσδιορισμό της επιτυχίας ενός Πληροφοριακού Συστήματος, εφαρμόστηκαν υποκατάστατα μεγέθη (Wu and Wang, 2006). Όπως αναφέρει ο Νικόλαου (2000), η έρευνα στα Πληροφοριακά Συστήματα προσδιορίζει την αποτελεσματικότητα ενός συστήματος είτε ως «την ικανοποίηση του χρήστη ως προς την πληροφορία» είτε ως «*τις αντιλήψεις των χρηστών του συστήματος σχετικά με το βαθμό στον οποίο το Πληροφοριακό Σύστημα που είναι διαθέσιμο σε αυτούς ικανοποιεί τις απαιτήσεις τους σε πληροφορία*» (Ives et al., 1983, p.785). Συγχρόνως, οι Whyte et al. (1997, p.38) περιγράφουν ένα επιτυχημένο Πληροφοριακό Σύστημα ως «*αυτό που επιτυγχάνει τις απαιτήσεις των χρηστών του*».

Στο ξενοδοχειακό κλάδο, η εμπειρική έρευνα απέδειξε ότι η χρήση των συστημάτων της Πληροφοριακής Τεχνολογίας δεν βελτιώνει πάντα την παραγωγικότητα των ξενοδοχειακών μονάδων (Buhalis, 1998; Karadag and Dumanoglu, 2009), καταλήγοντας έτσι στο “παράδοξο της παραγωγικότητας” (Brynjolfsson, 1993). Για το λόγο αυτό, η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων είναι βαρύνουσα σημασία για τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων (Diavastis et al., 2016). Σύμφωνα με τους Ham et al. (2005), οι αντιλήψεις των χρηστών των εφαρμογών της Πληροφοριακής Τεχνολογίας πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν όταν εξετάζεται η απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε σχέση με τα συστήματα αυτά. Συγχρόνως, όπως επισημαίνουν οι Kaya και Azaltun (2012), το ανθρώπινο στοιχείο αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την επιτυχία ενός Πληροφοριακού Συστήματος στον

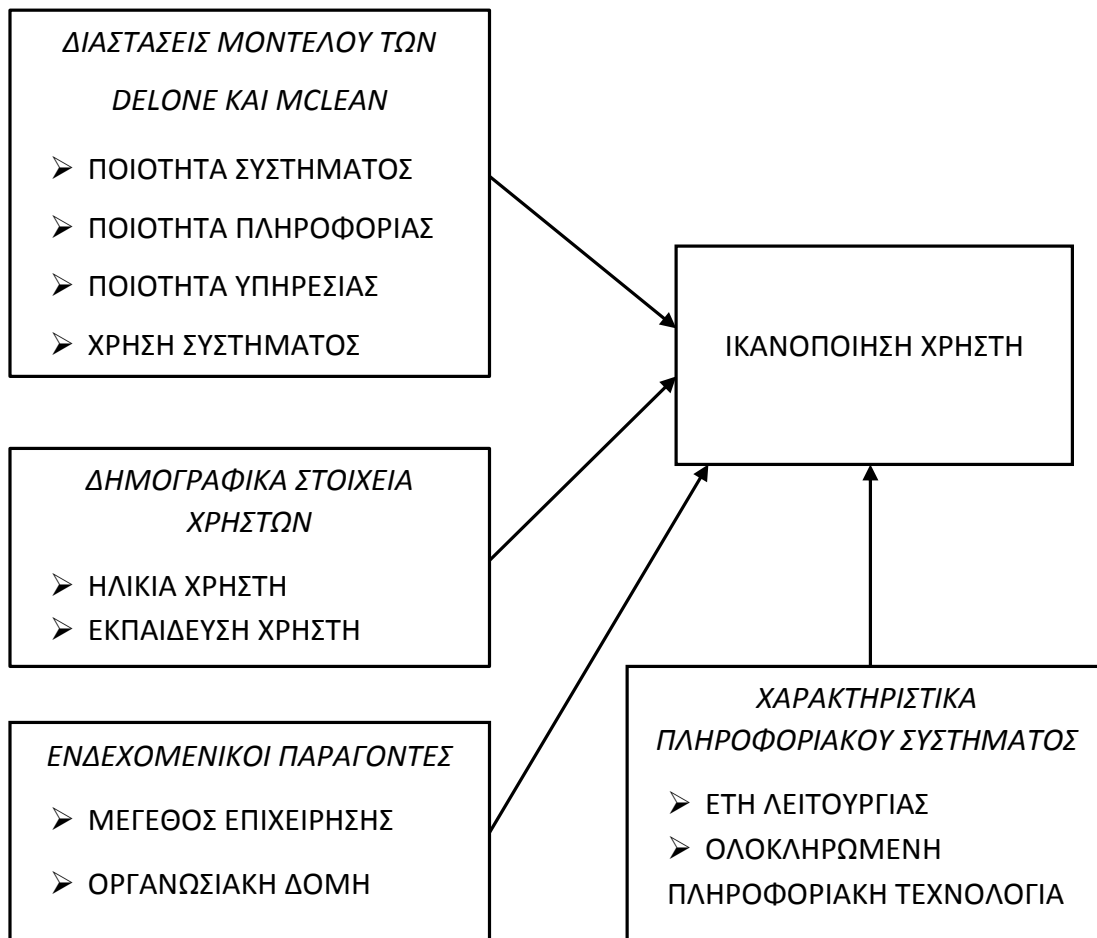
ξενοδοχειακό κλάδο. Τέλος, οι μελέτες των Jang et al. (2006) και Lo και Darma (2000) υπογραμμίζουν τη σημαντικότητα της ικανοποίησης των χρηστών των Πληροφοριακών Συστημάτων στον ξενοδοχειακό κλάδο.

Καθώς οι αντιλήψεις των χρηστών αποτελούν σημαντικό στοιχείο στη βιβλιογραφία των Πληροφοριακών Συστημάτων (Chien and Tsaur, 2007), η ικανοποίηση του χρήστη αποτελεί ένα “καλό” υποκατάστατο μέτρο της επιτυχίας ενός Πληροφοριακού Συστήματος (Seddon and Kiew, 1996; Iivari and Ervasti, 1994). Παρά τις επιφυλάξεις και τις κριτικές που έχουν ασκηθεί για την καταλληλότητά του ως υποκατάστατο μέτρο (Tait and Vessey, 1988; Melone, 1990; Al-Maskari and Sanderson, 2010), πολλοί ερευνητές έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η ικανοποίηση του χρήστη αποτελεί το πιο διαδεδομένο και αντιπροσωπευτικό μέτρο της επιτυχίας ή αλλιώς της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων (Remenyi and Money, 1991; Baroudi and Orlikowski, 1988; DeLone and McLean, 1992; Kettinger and Lee, 1994; Sedera and Tan, 2005; Longinidis and Gotzamani, 2009). Σύμφωνα με τους DeLone και McLean (1992), αρκετοί ερευνητές απέδειξαν ότι η ικανοποίηση του χρήστη έχει υψηλό βαθμό εγκυρότητας όψεως (face validity) ως μέτρο επιτυχίας και αποτελεί ιδιαίτερα κατάλληλο μέτρο όταν αξιολογείται ένα συγκεκριμένο Πληροφοριακό Σύστημα. Ακολούθως, η Gatian (1994) επιβεβαίωσε την αξιοπιστία (reliability) και την εγκυρότητα της εννοιολογικής κατασκευής (construct validity) της ικανοποίησης του χρήστη ως υποκατάστατο της μέτρησης της αποτελεσματικότητας ενός Πληροφοριακού Συστήματος. Ταυτόχρονα, σύμφωνα με την ανάλυση των Sedera και Tan (2005), η ικανοποίηση του χρήστη αποτελεί ένα πρωταρχικό μέτρο της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων και όχι απλά μία διάσταση του μοντέλου των DeLone και McLean.

Στην παρούσα διατριβή, θα διερευνηθούν οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα ή αλλιώς την επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον κλάδο των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ικανοποίηση του χρήστη θα χρησιμοποιηθεί ως υποκατάστατο μέτρο της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Μολονότι ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα πρέπει να βασίζεται στα τεχνικά χαρακτηριστικά του για να λειτουργεί κατάλληλα,

είναι σημαντικό να ληφθεί υπόψιν και ο ανθρώπινος παράγοντας (Georgantopoulos et al., 2018). Συν τοις άλλοις, όπως αναφέρει η Barth (1991), ένα λογισμικό δεν δύναται να είναι κατάλληλο για όλους, πολλώ μάλλον δε ένα λογισμικό λογισμικό που πρέπει να ανταποκρίνεται στις ανάγκες του χρήστη. Τέλος, η χρήση ενός απλού μοντέλου στο οποίο οι παράγοντες ως ανεξάρτητες μεταβλητές σχετίζονται απευθείας με την ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων έγινε σκοπίμως καθώς η σχέση αυτή δεν έχει εξεταστεί. Άλλωστε, μία τέτοια πρακτική είναι συνήθης στη διεθνή έρευνα (Palvia and Palvia, 1999).

Η επιλογή των παραγόντων που θα διερευνηθούν στην παρούσα εργασία βασίζεται στα μοντέλα των DeLone και McLean (1992, 2003), στα χαρακτηριστικά του Πληροφοριακού Συστήματος, στην Ενδεχομενική θεωρία και στα χαρακτηριστικά των χρηστών τους. Σύμφωνα με το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων των DeLone και McLean (2003), η ποιότητα του συστήματος, η ποιότητα της πληροφορίας, η ποιότητα της υπηρεσίας και η χρήση του συστήματος επηρεάζουν την ικανοποίηση του χρήστη. Συγχρόνως, οι DeLone και McLean (1992, p.88) επισημαίνουν στη μελέτη τους ότι «...η επιλογή των μέτρων επιτυχίας θα πρέπει να λάβει υπόψιν και ενδεχομενικές μεταβλητές...και ξεχωριστά χαρακτηριστικά του συστήματος». Παράλληλα, οι Guimaraes και Igarria (1997) υποστηρίζουν ότι τα χαρακτηριστικά των χρηστών διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην επιτυχία των Πληροφοριακών Συστημάτων. Συνεπώς, οι παράγοντες που θα εξεταστούν σε συνάρτηση με την ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων είναι η ποιότητα της πληροφορίας, η ποιότητα του συστήματος, η ποιότητα της υπηρεσίας, η χρήση του συστήματος, η ηλικία των χρηστών, η εκπαίδευση των χρηστών, το μέγεθος της επιχείρησης, η οργανωσιακή δομή, τα έτη λειτουργίας του συστήματος και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία (Σχήμα 6).



Σχήμα 6: 3^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Επίδραση Παραγόντων στην Ικανοποίηση του Χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων

Ποιότητα Συστήματος

Η ποιότητα του συστήματος, ως ένα από τα επιθυμητά χαρακτηριστικά του Πληροφοριακού Συστήματος (DeLone and McLean, 1992, 2003), αποτελεί το στόχο που επιβεβαιώνει ότι το Πληροφοριακό Σύστημα επιτυγχάνει τα πρότυπα που έχουν τεθεί από την επιχείρηση (Melchor and Julián, 2008). Βάσει του μοντέλου των DeLone και McLean (2003), ένα σύστημα υψηλής ποιότητας οδηγεί σε μεγαλύτερη ικανοποίηση του χρήστη. Όταν οι χρήστες αλληλεπιδρούν με ένα σταθερό σύστημα που χαρακτηρίζεται από προσβασιμότητα και αξιοπιστία, τότε τείνουν να το χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό και να παρουσιάζουν υψηλότερα επίπεδα ικανοποίησης (Hsu et al., 2015). Η βιβλιογραφική ανασκόπηση των Petter et al. (2008) εντόπισε αξιόλογο αριθμό ερευνών που απέδειξαν τη θετική

σχέση της ποιότητας συστήματος και της ικανοποίησης του χρήστη σε διάφορους τύπους Πληροφοριακών Συστημάτων. Τέλος, οι έρευνες σε Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα επιβεβαίωσαν την ύπαρξη θετικής σχέσης (Seddon and Kiew, 1996; Iivari, 2005).

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₅: Η ποιότητα του συστήματος επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Ποιότητα Πληροφορίας

Καθώς οι χρήστες δρουν σε ένα περιβάλλον που διακατέχεται από μεγάλο εύρος πληροφοριών ενώ παράλληλα οι επιχειρήσεις λειτουργούν σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον, η ποιότητα της πληροφορίας αποτελεί ένα τρόπο επιβίωσης και παροχής ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Melchor and Julián, 2008). Η ποιότητα της πληροφορίας αφορά τα επιθυμητά χαρακτηριστικά της εκροής ενός Πληροφοριακού Συστήματος (DeLone and McLean, 1992, 2003). Βάσει του μοντέλου των DeLone και McLean (2003), ένα σύστημα που παρέχει υψηλής ποιότητας πληροφορία οδηγεί σε μεγαλύτερη ικανοποίηση του χρήστη. Συνεπώς, όταν οι χρήστες αντιλαμβάνονται ότι η πληροφορία είναι ακριβής, ενημερωμένη, συνεπής, σχετική, ολοκληρωμένη και κατανοητή, τότε μπορούν να επιτευχθούν υψηλότερα επίπεδα ικανοποίησης (Hsu et al., 2015). Η βιβλιογραφική ανασκόπηση των Petter et al. (2008) εντόπισε σημαντικό αριθμό ερευνών που απέδειξαν τη θετική σχέση της ποιότητας συστήματος και της ικανοποίησης του χρήστη σε διάφορους τύπους Πληροφοριακών Συστημάτων. Τέλος, οι έρευνες σε Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα επιβεβαίωσαν την ύπαρξη θετικής σχέσης (Seddon and Kiew, 1996; Iivari, 2005).

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₆: Η ποιότητα της πληροφορίας επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Ποιότητα Υπηρεσίας

Ως ποιότητα υπηρεσίας ορίζεται ο βαθμός στον οποίο η παρεχόμενη υπηρεσία ανταποκρίνεται στις προσδοκίες των πελατών (Parasuraman et al., 1985). Στην περίπτωση των Πληροφοριακών Συστημάτων, η ποιότητα υπηρεσίας αναφέρεται στην ποιότητα της υπηρεσίας ή της υποστήριξης που λαμβάνουν οι χρήστες του συστήματος από μία επιχείρηση ή το προσωπικό υποστήριξης της Πληροφοριακής Τεχνολογίας (Petter et al., 2013). Οι DeLone και McLean (2003) αναφέρονται στη συνολική υποστήριξη από τον πάροχο της υπηρεσίας, ανεξάρτητα εάν αυτή παρέχεται από το τμήμα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας ή από ένα εξωτερικό συνεργάτη, όπως η εκπαίδευση, η γραμμή επειγόντων περιστατικών και το γραφείο υποστήριξης (Urbach and Müller, 2012).

Η σχέση της ποιότητας υπηρεσίας και της ικανοποίησης του χρήστη βασίζεται στο πλαίσιο της προσδοκίας - αξίας όπου οι χρήστες είναι ικανοποιημένοι όταν τους παρέχονται οι υπηρεσίες που επιθυμούν (Kim et al., 2005). Συνεπώς, όταν το προσωπικό που σχετίζεται με τα Πληροφοριακά Συστήματα παρέχει καλής ποιότητας υπηρεσίες στους χρήστες μέσα από την ευγενή αλληλεπίδραση (ασφάλεια), λαμβάνει υπόψιν και κατανοεί τις ανάγκες τους (ενσυναίσθηση) αλλά και επιλύει τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν με άμεσο τρόπο (ανταπόκριση), τότε οι χρήστες των συστημάτων είναι περισσότερο ικανοποιημένοι (Hsu et al., 2015). Βάσει των παραπάνω ισχυρισμών και του μοντέλου των DeLone και McLean (2003), ένα σύστημα με υψηλής ποιότητας υπηρεσίες οδηγεί σε μεγαλύτερη ικανοποίηση του χρήστη. Παρά την υπόθεση της θετικής σχέσης ανάμεσα στην ποιότητα υπηρεσίας και στην ικανοποίηση του χρήστη που διατύπωσαν οι Pitt et al. (2005), η βιβλιογραφική ανασκόπηση των Petter et al. (2008) εντόπισε μεικτά αποτελέσματα ως προς τη σχέση της ποιότητας συστήματος και της ικανοποίησης χρήστη σε διάφορους τύπους Πληροφοριακών Συστημάτων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₇: Η ποιότητα της υπηρεσίας επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Χρήση Συστήματος

Η χρήση του συστήματος ορίζεται «είτε ως η προσπάθεια που καταβάλλεται για την αλληλεπίδραση με ένα Πληροφοριακό Σύστημα είτε, λιγότερο συχνά, ως ο αριθμός των αναφορών ή άλλων προϊόντων πληροφορίας που δημιουργούνται από το Πληροφοριακό Σύστημα ανά μονάδα χρόνου» (Trice and Treacy, 1988, p.33). Η διάσταση αυτή του μοντέλου των DeLone και McLean αντιπροσωπεύει το βαθμό στον οποίο χρησιμοποιείται το σύστημα από τους χρήστες του (Urbach and Müller, 2012). Όπως επισημαίνουν οι Igarria και Nachman (1990), όσο οι χρήστες χρησιμοποιούν το σύστημα για περισσότερες εργασίες, αισθάνονται μεγαλύτερη άνεση και εξοικείωση μαζί του και ανακαλύπτουν νέες χρήσεις του, τόσο βελτιώνεται η ικανοποίηση του χρήστη. Συνεπώς, ο βαθμός χρήσης του συστήματος μπορεί να επηρεάσει το βαθμό ικανοποίησης του χρήστη (DeLone and McLean, 1992). Βάσει του μοντέλου των DeLone και McLean (2003), ένα σύστημα που χρησιμοποιείται σε μεγαλύτερο βαθμό οδηγεί σε μεγαλύτερη ικανοποίηση του χρήστη. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση των Petter et al. (2008), ενώ μικρός αριθμός ερευνών εξέτασε τη σχέση της χρήσης του συστήματος και της ικανοποίησης του χρήστη, η θετική σχέση των δύο μεταβλητών υφίσταται σε σημαντικό βαθμό. Τέλος, η έρευνα του Iivari (2005) στα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα επιβεβαίωσε την ύπαρξη θετικής σχέσης.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₈: Η χρήση του συστήματος επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Ηλικία Χρηστών

Οι Wierenga και Ophuis (1997) αναφέρουν ότι οι μεγαλύτεροι σε ηλικία χρήστες δεν είναι εξοικειωμένοι με τους υπολογιστές. Ακολούθως, οι νεότερες γενιές χρηστών είναι πιο εξοικειωμένες με την Πληροφοριακή Τεχνολογία κατά τη διάρκεια των σπουδών τους (Palvia and Palvia, 1999), και κατά συνέπεια μπορούν πιο εύκολα να είναι ικανοποιημένες με τις εξελίξεις στα Πληροφοριακά Συστήματα (Holsapple et al., 2005). Αντιθέτως, οι Lo και Darma (2000) υποστηρίζουν ότι οι μεγαλύτεροι σε ηλικία εκτιμούν σε μεγαλύτερο βαθμό την τεχνολογία καθώς ξεκίνησαν την καριέρα τους πιθανότατα σε ένα λιγότερο αυτοματοποιημένο αλλά και πιο πολύπλοκο εργασιακό περιβάλλον. Οι εμπειρικές έρευνες των Igarria και Nachman (1990), Palvia και Palvia (1999), Xiao και Dasgupta (2005) και Dezdar (2012) εντόπισαν αρνητική συσχέτιση ανάμεσα στην ηλικία και στην ικανοποίηση των χρηστών με την Πληροφοριακή Τεχνολογία. Εν αντιθέσει, οι Lo και Darma (2000) διαπίστωσαν θετική συσχέτιση ενώ παράλληλα οι έρευνες των Carey (1997), Wierenga και Ophuis (1997), Lenthen και Stanton (2001), Zviran et al. (2005), Mitakos et al. (2010), Longinidis και Gotzamani (2009), Holsapple et al. (2005) και Sun et al. (2014) δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₂₉: Η ηλικία των χρηστών επηρεάζει αρνητικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Εκπαίδευση Χρηστών

Η διαφορετική εκπαίδευση συντελεί στη διαφοροποίηση των αναγκών για εξάσκηση αλλά και των μεθόδων παρακίνησης για την εφαρμογή των Πληροφοριακών Συστημάτων (Holsapple et al., 2005). Οι χρήστες με πιο τυπική εκπαίδευση τείνουν να χρησιμοποιούν τους υπολογιστές σε μεγαλύτερο βαθμό και να παρουσιάζουν υψηλότερη ικανοποίηση (Palvia and Palvia, 1999). Αντιθέτως, οι χρήστες με μεγαλύτερη εκπαίδευση μπορούν να κατανοήσουν καλύτερα ένα Πληροφοριακό Σύστημα και να εκμεταλλευτούν τις δυνατότητές του, προκαλώντας

τη χρήση και την ικανοποίηση (Wierenga and Ophuis, 1997). Ωστόσο, τα αποτελέσματα των εμπειρικών ερευνών είναι ασαφή. Οι έρευνες των Holsapple et al. (2005) και Dezdar (2012) εντόπισαν θετική συσχέτιση ανάμεσα στο επίπεδο εκπαίδευσης και στην ικανοποίηση των χρηστών σε ERP συστήματα. Αντιθέτως, οι έρευνες των Palvia και Palvia (1999), Igarria και Nachman (1990), Zviran et al. (2005), Mitakos et al. (2010), Longinidis και Gotzamani (2009) και Wierenga και Ophuis (1997) δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης ενώ παράλληλα ο Carey (1997) και οι Lenthen και Stanton (2001) διαπίστωσαν ότι η εκπαίδευση επηρεάζει αρνητικά το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών ενός συστήματος.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₀: Η εκπαίδευση των χρηστών επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Μέγεθος Επιχείρησης

Η επίδραση του μεγέθους της επιχείρησης στα αποτελέσματα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας έχει αποτελέσει σημαντικό πεδίο έρευνας στη διεθνή βιβλιογραφία. Όπως επισημαίνουν οι Mabert et al. (2003), τα αποτελέσματα και τα οφέλη από τη χρήση των Πληροφοριακών Συστημάτων δεν είναι όμοια ανάμεσα σε δύο διαφορετικού μεγέθους επιχειρήσεις. Οι μικρές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις συνήθως παρουσιάζουν έλλειψη χρηματοοικονομικών πόρων (Fotiadis et al., 2013), και κατά συνέπεια δεν μπορούν να επενδύσουν αρκετά κεφάλαια για την εφαρμογή των Πληροφοριακών Συστημάτων. Συνεπώς, ανακύπτουν σημαντικά εμπόδια στην επιλογή και στην εφαρμογή των αποτελεσματικών Πληροφοριακών Συστημάτων, με αποτέλεσμα να μην ικανοποιούνται οι απαιτήσεις των χρηστών και της επιχείρησης (Thong, 2001). Επιπλέον, οι μικρές επιχειρήσεις είναι περισσότερο εκτεθειμένες σε πιθανές αποτυχίες των Πληροφοριακών Συστημάτων καθώς δεν διαθέτουν την επαρκή εξειδίκευση σε διοικητικό και τεχνικό δυναμικό αναφορικά με την ανάπτυξη, τη λειτουργία και τη χρήση ενός Πληροφοριακού Συστήματος (Raymond, 1990). Παράλληλα, οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις δεν διαθέτουν

σημαντικούς πόρους τόσο σε χρηματοοικονομικό επίπεδο όσο και σε ανθρώπινο δυναμικό, χρησιμοποιούν κυρίως εφαρμογές που σχετίζονται με την επεξεργασία συναλλαγών και παρουσιάζουν έλλειψη της αντιλαμβανομένης χρησιμότητας των εξελίξεων της Πληροφοριακής Τεχνολογίας (Karagiorgos et al., 2012). Αντιθέτως, οι άνθρωποι, οι τεχνολογικοί και οι χρηματοοικονομικοί πόροι που διαθέτουν οι μεγάλες επιχειρήσεις επιτρέπουν την επιτυχημένη χρήση των Πληροφοριακών Συστημάτων (Raymond, 1990), καθώς είναι σε θέση να προσλάβουν αναλυτές συστημάτων και να καθορίσουν μία διεξοδική ανάλυση των απαιτήσεών τους σε επίπεδο πληροφόρησης (Montazemi, 1988). Στην εμπειρική έρευνα, οι Choe (1996) και Raymond (1990) διαπίστωσαν θετική συσχέτιση ανάμεσα στο μέγεθος της επιχείρησης και στην ικανοποίηση των χρηστών ενώ οι Bradford και Florin (2003) δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης. Τέλος, οι Diavastis et al. (2016) διαπίστωσαν ότι το μέγεθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων παρουσιάζει θετική συσχέτιση με την ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₁: Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Οργανωσιακή Δομή

Όπως έχει αναφερθεί, οι τύποι της οργανωσιακής δομής διακρίνονται σε μηχανιστικές και οργανικές δομές (Reigle, 2001). Οι επιχειρήσεις που είναι λιγότερο κεντροποιημένες, και συνεπώς οργανικές, τείνουν να χρησιμοποιούν περισσότερο εξειδικευμένους αναλυτές, να εκτελούν μία ολοκληρωμένη ανάλυση των απαιτήσεων σε επίπεδο πληροφόρησης, να ενθαρρύνουν τη συμμετοχή του χρήστη αλλά και να χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό εξειδικευμένο λογισμικό (Montazemi, 1988). Εντούτοις, ένα σημαντικό πρόβλημα που αντιμετωπίζουν αποτελεί η ύπαρξη επικοινωνίας των συστημάτων του κάθε τμήματος. Εξαιτίας της φύσης των αποκεντρωμένων (οργανικών) επιχειρήσεων και της αυξανόμενης πολυπλοκότητας του ελέγχου σε αυτές, η ανάπτυξη νέων Πληροφοριακών

Συστημάτων δεν προσφέρει την απαιτούμενη βοήθεια για τη διοίκησή τους (Eindor and Segev, 1982). Αντιθέτως, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας των Brown και Bostrom (1994), σε αρκετά κεντροποιημένες (μηχανιστικές) δομές επιτυγχάνεται μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα του τελικού χρήστη. Παράλληλα, οι χρήστες των Πληροφοριακών Συστημάτων αντιλαμβάνονται αυξημένη χρησιμότητα όταν η επιχείρηση έχει κεντροποιημένη (μηχανιστική) δομή (Ifinedo, 2007). Στην εμπειρική έρευνα, ο Ifinedo (2007) εντόπισε θετική σχέση ανάμεσα στις κεντροποιημένες (μηχανιστικές) δομές και στην επιτυχία των ERP συστημάτων. Οι Hussein et al. (2007) απέδειξαν ότι η υψηλά κεντροποιημένες επιχειρήσεις (μηχανιστικές) έχουν θετική συσχέτιση με την ικανοποίηση του χρήστη. Επιπροσθέτως, ο Raymond (1990) εντόπισε θετική συσχέτιση ανάμεσα στην επισημοποίηση, δηλαδή την τυποποίηση των διαδικασιών και των κανόνων που χαρακτηρίζει μία μηχανιστική δομή, και στην ικανοποίηση του χρήστη. Αντιθέτως, ο Montazemi (1988) διαπίστωσε ότι οι τελικοί χρήστες είναι περισσότερο ικανοποιημένοι στις λιγότερο μηχανιστικές δομές.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₂: Η μηχανιστική δομή επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Έτη Λειτουργίας

Σύμφωνα με τον Brynjolfsson (1993), υπάρχει μία χρονική καθυστέρηση (time lag) ώστε να γίνουν αντιληπτά τα οφέλη μιας επένδυσης στην Πληροφοριακή Τεχνολογία. Σε ατομικό επίπεδο, τα αποτελέσματα πρέπει να εξετάζονται με χρονική καθυστέρηση καθώς οι επιχειρήσεις διέρχονται από διάφορα στάδια μετά την εφαρμογή των Πληροφοριακών Συστημάτων (Jurison, 1996). Έτσι, οι χρήστες των Πληροφοριακών Συστημάτων χρειάζονται χρόνο για να προσαρμοστούν στις νέες τεχνολογίες, να ξεπεράσουν τα εκάστοτε πιθανά προβλήματα, να εξοικειωθούν με καινούριους τρόπους ώστε να εκτελούν τις εργασίες τους αλλά και να τα χρησιμοποιούν αποτελεσματικά (Premkumar et al., 1994; Bilgihan et al., 2011). Συγχρόνως, κατά την πάροδο του χρόνου, οι χρήστες αισθάνονται πιο άνετα με το

σύστημα που χρησιμοποιούν, και κατά συνέπεια αυξάνεται η ικανοποίησή τους (Bradford and Florin, 2003). Στην εμπειρική έρευνα, ο Hou (2012) εντόπισε θετική συσχέτιση ανάμεσα στα χρόνια που χρησιμοποιείται το σύστημα και στην ατομική απόδοση. Παράλληλα, οι Karagiorgos και Diavastis (2013) διαπίστωσαν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στα έτη λειτουργίας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και στην ικανοποίηση του χρήστη. Αντιθέτως, ο Montazemi (1988) και οι Premkumar et al. (1994) δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₃: Τα έτη λειτουργίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος επηρεάζουν θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία

Η ολοκλήρωση των Πληροφοριακών Συστημάτων αναφέρεται «στο βαθμό στον οποίο μία επιχείρηση ενσωματώνει τα διάφορα Πληροφοριακά Συστήματα ώστε να παρέχει πρόσβαση στα δεδομένα πελατών και προμηθευτών αλλά και να επιτρέπει τον άμεσο διαμοιρασμό της πληροφορίας» (Barua, et al., 2004, p.589). Ταυτόχρονα, αποτελεί σημαντικό ζήτημα για τον ξενοδοχειακό κλάδο, καθώς οι επιχειρήσεις βασίζονται κυρίως στα δεδομένα (Bilgihan et al., 2011). Όπως επισημαίνουν οι Charman και Kihn (2009), ένα από τα οφέλη της ολοκλήρωσης των Πληροφοριακών Συστημάτων είναι ότι δεν απαιτούνται πολλαπλές ενημερώσεις της ίδιας πληροφορίας σε διάφορα ανεξάρτητα συστήματα. Σύμφωνα με τους Tatarı και Skibniewski (2010), όσο αυξάνεται η ολοκλήρωση των Επιχειρησιακών Συστημάτων, τόσο βελτιώνεται και η ικανοποίηση των χρηστών. Η διαπίστωση αυτή βασίζεται στο γεγονός ότι με την ολοκλήρωση βελτιώνονται οι καθημερινές δραστηριότητες των χρηστών, μειώνεται ο χρόνος και η προσπάθεια που καταβάλλουν για δίπλες καταχωρήσεις, ενώ παράλληλα οι χρήστες μπορούν να αναπτύξουν τις δεξιότητές τους. Στην εμπειρική έρευνα, οι Charman και Kihn (2009) εντόπισαν θετική συσχέτιση ανάμεσα στην ολοκλήρωση των Πληροφοριακών Συστημάτων και στην αντιλαμβανόμενη επιτυχία τους. Τέλος, οι

Hussein et al. (2007) και οι Tatarı και Skibniewski (2010) διαπίστωσαν θετική συσχέτιση ανάμεσα στην ολοκλήρωση των Πληροφοριακών Συστημάτων και στην ικανοποίηση του χρήστη.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₄: Η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.

6.5 Τέταρτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων – Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Στην παρούσα ενότητα, θα αναπτυχθούν οι ερευνητικές υποθέσεις αναφορικά με την επίδραση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της συνέργειάς τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

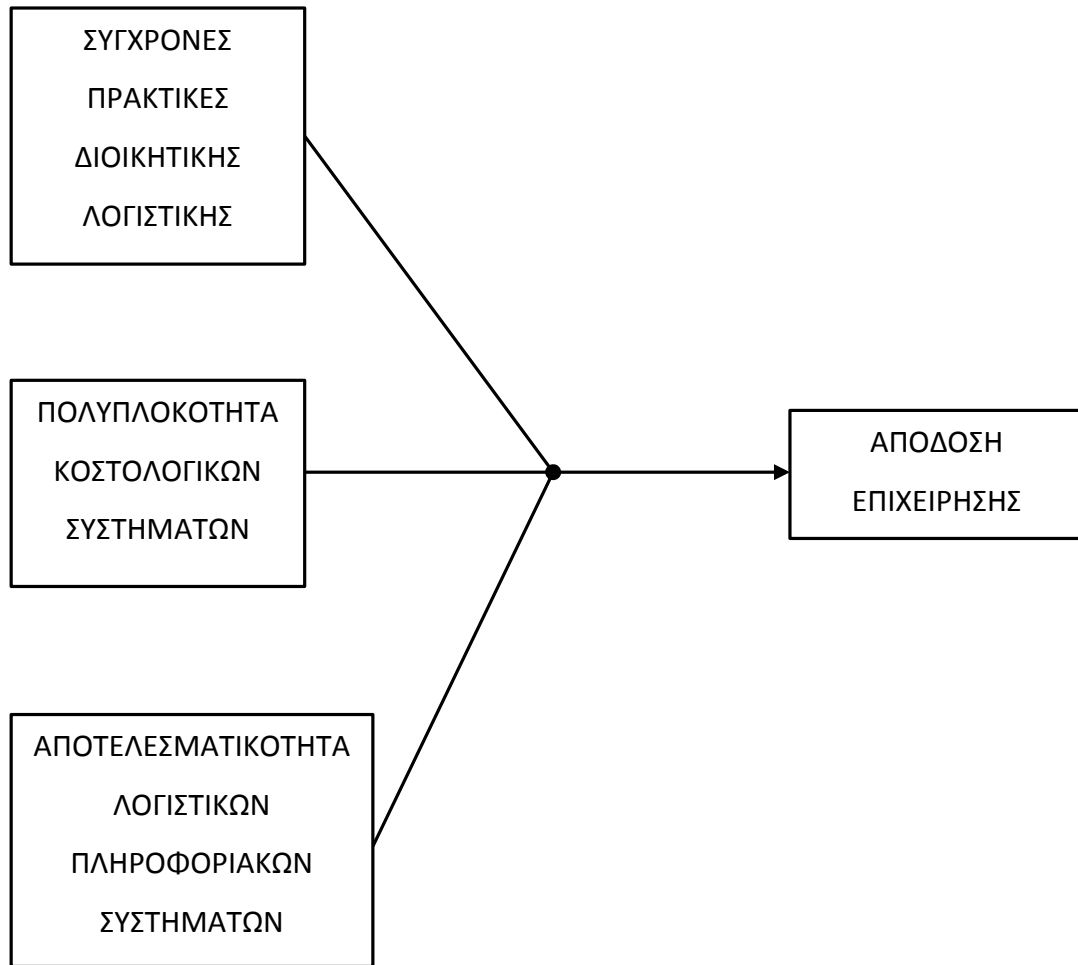
Η διερεύνηση της προαναφερθείσας αλληλεπίδρασης ταξινομείται ως μία Καρτεσιανή (Cartesian) / Ενδεχομενική (Contingency) προσέγγιση. Παράλληλα, βασίζεται στην κεντρική ιδέα της προσέγγισης της Ενδεχομενικότητας, σύμφωνα με την οποία συγκεκριμένοι συνδυασμοί του πλαισίου και της δομής έχουν θετική επίδραση στην απόδοση, βάσει της υπόθεσης ότι οι επιχειρήσεις που αποδίδουν καλύτερα όπως επίσης και οι επιχειρήσεις που αποδίδουν χειρότερα είναι αποτέλεσμα περισσότερο ή λιγότερο επιτυχημένων συνδυασμών της δομής και του πλαισίου (Gerdin and Greve, 2004). Συγχρόνως, ακολουθεί τη προσέγγιση της Αλληλεπίδρασης (Interaction approach) (Drazin and Van de Ven, 1985), σύμφωνα με την οποία υπάρχουν συγκυριακοί παράγοντες που ρυθμίζουν (moderate) τη σχέση μεταξύ των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου και της επιχειρησιακής απόδοσης (Chenhall, 2003).

Η διερεύνηση της σχέσης βασίζεται και στο πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων (Dynamic Capabilities framework). Το εν λόγω πλαίσιο αποτελεί μία επέκταση της Προσέγγισης των Οργανωσιακών Πόρων (Resource-Based View). Η Προσέγγιση των Οργανωσιακών Πόρων δίνει έμφαση στους υπάρχοντες πόρους μιας επιχείρησης ενώ το πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων εστιάζει στην αναδιαμόρφωσή τους (Schilke, 2014). Οι δυναμικές ικανότητες αποτελούν την ικανότητα της επιχείρησης να ενσωματώνει, να δημιουργεί και να τροποποιεί εσωτερικές και εξωτερικές ικανότητες ώστε να ανταποκρίνεται σε ένα μεταβλητό περιβάλλον, δημιουργώντας ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση (Teece et al., 1997). Κατά συνέπεια, οι στρατηγικές και οργανωσιακές διαδικασίες που μετατρέπουν τους πόρους σε νέες στρατηγικές που δημιουργούν αξία αποτελούν παραδείγματα των δυναμικών ικανοτήτων μιας επιχείρησης (Griffy-Brown and Chun, 2007). Η συγκεκριμένη προσέγγιση έχει ως σκοπό «να εντοπιστούν οι σημαντικές μεταβλητές και σχέσεις που χρειάζεται να τροποποιηθούν ώστε να δημιουργήσουν, να προστατέψουν και να αξιοποιήσουν τα άυλα κεφάλαια με σκοπό να επιτύχουν ανώτερη επιχειρησιακή απόδοση» (Teece, 2007, p.1341). Παράλληλα, όπως επισημαίνουν οι Teece et al. (1997), ο κατάλληλος συνδυασμός αυτών των ικανοτήτων δύναται να βελτιώσει την αξία τους.

Βάσει της προσέγγισης της ενδεχομενικότητας (Gerdin and Greve, 2004), και πιο συγκεκριμένα της αλληλεπίδρασης (Drazin and Van de Ven, 1985) σύμφωνα με την Ενδεχομενική θεωρία, του πλαισίου των Δυναμικών Ικανοτήτων (Teece et al., 1997) αλλά και του Μοντέλου Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (DeLone and McLean, 2003), η παρούσα εργασία θα διερευνήσει (1) την κύρια επίδραση (main effect) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, (2) την κύρια επίδραση (main effect) της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, (3) την κύρια επίδραση (main effect) της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, (4) την αμφίδρομη αλληλεπίδραση (two-way interaction) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, (5) την αμφίδρομη αλληλεπίδραση (two-way interaction) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, (6) την αμφίδρομη αλληλεπίδραση (two-way interaction) της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας

των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και (7) την τριπλή αλληλεπίδραση (three-way interaction) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Σχήμα 7).

Πριν τη διατύπωση των ερευνητικών υποθέσεων, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι μολονότι η βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής κατηγοριοποιεί τις Πρακτικές σε παραδοσιακές και σύγχρονες (contemporary) / προηγμένες (advanced) / πολύπλοκες (sophisticated) / καινοτόμες (innovative), οι προαναφερθέντες όροι έχουν χρησιμοποιηθεί ως ταυτόσημοι (Kaplan, 1984; Ng et al., 2013; Baines and Langfield-Smith, 2003; Sulaiman et al., 2004; Guilding et al., 2000; Nuhu et al., 2016). Επίσης, η πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων θα εξεταστεί βάσει των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων της λειτουργικότητάς τους, καθώς με αυτόν τον τρόπο επεκτείνεται η αξιολόγηση της πολυπλοκότητας (Krumwiede et al., 2014). Τέλος, η αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων θα διερευνηθεί σε όρους ικανοποίησης των χρηστών τους, καθώς η πλειονότητα των ερευνητών υποστηρίζει ότι αποτελεί το πιο διαδεδομένο και αντιπροσωπευτικό μέτρο της (Baroudi and Orlikowski, 1988; Remenyi and Money, 1991; DeLone and McLean, 1992; Kettinger and Lee, 1994; Longinidis and Gotzamani, 2009; Sedera and Tan, 2005).



Σχήμα 7: 4^ο Ερευνητικό Μοντέλο - Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Η Επίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στην Απόδοση της Επιχείρησης

Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής προσφέρουν την απαραίτητη πληροφορία με σκοπό να βοηθήσουν τους μάνατζερ στη λήψη των αποφάσεων και στον έλεγχο των αποτελεσμάτων της οντότητας (Reginato and Guerreiro, 2013). Η λογιστική πληροφορία που παρέχουν μπορεί να εξυπηρετήσει τόσο τους ατομικούς όσο και τους επιχειρησιακούς στόχους που έχουν τεθεί (Sykianakis and Bellas, 2011). Με

τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αποκτήσουν πρόσβαση σε χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία ούτως ώστε να βελτιώσουν τις επιχειρησιακές διαδικασίες και να αυξήσουν την κερδοφορία τους (Azudin and Mansor, 2018). Ταυτόχρονα, η χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στη λήψη αποφάσεων σχετίζεται με την αποτελεσματική και αποδοτική εκμετάλλευση των πόρων μιας επιχείρησης (Andersén and Samuelsson, 2016).

Στον ξενοδοχειακό κλάδο, τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να επιτύχουν την τοποθέτησή τους μέσα σε μία ανταγωνιστική αγορά, παράλληλα με τη διερεύνηση και τον έλεγχο του εξωτερικού περιβάλλοντος και την αντιμετώπιση των ενεργειών των ανταγωνιστών τους (Mia and Patiar, 2001). Συγχρόνως, η πληροφορία των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων σε ζητήματα όπως το κόστος, η κοστολογική δομή, τα επίπεδα αποθεμάτων, το μερίδιο αγοράς, την κερδοφορία, την παραγωγικότητα και το ύψος πωλήσεων (Mia and Clarke, 1999), επιτρέπει στα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων να λάβουν αποτελεσματικές αποφάσεις και να βελτιώσουν την απόδοση των επιχειρήσεων (Mia and Pattiar, 2001; Zaleha Abdul Rasid et al., 2014).

Ωστόσο, η χρήση ακατάλληλης πληροφορίας μπορεί να οδηγήσει σε αναποτελεσματική χρήση πόρων και σε μείωση της απόδοσης της επιχείρησης (Zainun Tuanmat and Smith, 2011). Η ανεπάρκεια των παραδοσιακών Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής έχει επισημανθεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Sulaiman et al., 2004), καθώς η πληροφορία που παρέχουν σε όρους αμεσότητας, ακρίβειας και λεπτομέρειας δεν καλύπτει τις ανάγκες της σύγχρονης διοίκησης μιας επιχείρησης. Συνεπώς, η χρήση ευρέως πεδίου πληροφορίας που παρέχεται από τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής μπορεί να αποτελέσει ένα συγκριτικό πλεονέκτημα, καθώς συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης των μανάτζερ (Soobaroyen and Poorundersing, 2008) και της απόδοσης των επιχειρήσεων (Chong and Chong, 1997). Ειδικότερα, στον ξενοδοχειακό κλάδο όπου υφίσταται έντονος ανταγωνισμός, η χρήση ευρέως πεδίου Διοικητικής Λογιστικής πληροφορίας από τους μανάτζερ επιτρέπει τη μείωση της αβεβαιότητας, τη λήψη περίπλοκων αποφάσεων με επιτυχία, και κατά συνέπεια τη βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης σε όρους μεριδίου αγοράς και κερδοφορίας (Patiar and Mia, 2008).

Κατά συνέπεια, οι σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής παρέχουν τους κατάλληλους μηχανισμούς (Pollanen and Abdel Maksoud, 2010) ώστε τα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων να λάβουν τις απαραίτητες αποφάσεις, με απώτερο σκοπό να μεγιστοποιήσουν την ικανοποίηση των πελατών και την κερδοφορία της επιχείρησης (Burgess, 2007).

Στην εμπειρική έρευνα, σημαντικός αριθμός ερευνών αξιολόγησε την επίδραση της χρήσης μεμονωμένων σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στην απόδοση των επιχειρήσεων. Η απόδοση των επιχειρήσεων επηρεάζεται θετικά από τη χρήση της Κάρτας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Hoque and James, 2000; Davis and Albright, 2004; Fleming et al., 2009; Malagueño et al., 2018), των μη χρηματοοικονομικών μέτρων απόδοσης (Baines and Langfield - Smith, 2003; Hoque, 2004; Upadhaya and Blount, 2014), της Ανάλυσης Κερδοφορίας Πελατών (Al-Mawali et al., 2012), της Συγκριτικής Αξιολόγησης (Maiga and Jacobs, 2004) και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Frey and Gordon, 1999; Kennedy and Affleck-Graves, 2001; Lea, 2007; Maiga and Jacobs, 2008; Lee et al., 2010; Jänkälä and Silvola, 2012; Miryazdi, and Jusoh, 2015). Ωστόσο, όπως αναφέρουν οι Nuhu et al. (2016, p.76), *«η καταλληλότητα των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στην επίτευξη των οργανωσιακών αποτελεσμάτων βασίζεται στη χρήση τους ως ένα σύνολο σε αντίθεση με τη χρήση των πρακτικών μεμονωμένα»*, ενώ ταυτόχρονα η σημαντικότητα και τα οφέλη της πληροφορίας μειώνονται όταν οι πρακτικές χρησιμοποιούνται ελάχιστα (Nuhu et al., 2017). Παράλληλα, οι ίδιοι ερευνητές διαπίστωσαν ότι ο βαθμός χρήσης ενός συνόλου σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής επιδρά θετικά στην απόδοση της επιχείρησης.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₅: Ο βαθμός χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής επιδρά θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η Επίδραση της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων στην Απόδοση της Επιχείρησης

Καθώς οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα Κοστολογικά Συστήματα για να αυξήσουν την απόδοση τους μέσω της βελτίωσης των διαδικασιών τους (Hoozée and Ngo, 2018), η λειτουργικότητα ενός Κοστολογικού Συστήματος, η οποία αντικατοπτρίζει καλύτερα τα χαρακτηριστικά τα οποία σχετίζονται με τη χρησιμότητά του (Wihinen, 2012) και καθορίζει την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχει (Pavlatos and Paggios, 2009a), αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων με σκοπό την επίτευξη καλύτερων επιχειρησιακών αποτελεσμάτων. Ένα πολύπλοκο και λειτουργικό Κοστολογικό Σύστημα παρέχει λεπτομερή κοστολογική πληροφορία αλλά και μία ρεαλιστική εικόνα σχετικά με τη σχέση του κόστους και των αντικειμένων κόστους, όπως επίσης και την επίδραση των αντικειμένων κόστους στην απόδοση (Cohen and Kaimenaki, 2011). Παράλληλα, προσφέρει τη δυνατότητα για καλύτερη κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους, συμβάλλοντας στη λήψη των τιμολογιακών αποφάσεων (Fisher and Krumwiede, 2015), στη μείωση του κόστους και στην επίτευξη της αποδοτικότητας τόσο βραχυπρόθεσμα όσο και μακροπρόθεσμα (Kont, 2012). Επιπλέον, παρέχει συχνές κοστολογικές αναφορές που μεταφράζονται σε άμεση κοστολογική πληροφορία ώστε να αντιμετωπίζονται άμεσα τα πιθανά προβλήματα, να εντοπίζονται οι δυνατότητες για βελτίωση (Pizzini, 2006) και να λαμβάνονται πιο αποτελεσματικές και ενημερωμένες αποφάσεις (Cohen and Kaimenaki, 2011). Τέλος, δίνει τη δυνατότητα για την απαιτούμενη ανάλυση των αποκλίσεων, παρουσιάζοντας την πραγματική απόδοση σε σχέση με την πρότυπη απόδοση σε όρους κόστους ή πόρων που καταναλώνονται (Weber et al., 1997), συμβάλλοντας στον εντοπισμό των απαιτούμενων διορθωτικών δράσεων (Pizzini, 2006).

Η ανάγκη για ακριβή κοστολογική πληροφορία με σκοπό τη λήψη αποφάσεων αποτελεί το ζητούμενο για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, εξαιτίας των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους που επηρεάζουν την κοστολόγηση της υπηρεσίας τους (Fitzgerald et al., 1991). Τα στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχουν ανάγκη από λεπτομερή κοστολογική πληροφορία ώστε να αντιμετωπίσουν τον έντονο ανταγωνισμό (Vij, 2012), όπως επίσης και από ορθή κατανόηση της

συμπεριφοράς του κόστους με σκοπό την ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους (Potter and Schmidgall, 1999). Παράλληλα, η διερεύνηση της αναλογίας του σταθερού και μεταβλητού κόστους για κάθε τμήμα του ξενοδοχείου συνεισφέρει στην αποτελεσματική αξιολόγηση της απόδοσης (Rushmore Jr and O'Neill, 2015). Κατά συνέπεια, ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός υψηλής πολυπλοκότητας και λειτουργικότητας Κοστολογικού Συστήματος ικανοποιεί τις ανάγκες των διοικητικών στελεχών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, καθώς αποκτούν πιο ακριβή και αξιόπιστη κοστολογική πληροφορία και επακολούθως, λαμβάνουν πιο αποτελεσματικές αποφάσεις (Cohen and Kaimenaki, 2011).

Ένα Κοστολογικό Σύστημα με μεγαλύτερη λειτουργικότητα παρέχει σχετικότερα και υψηλότερης ποιότητας κοστολογικά δεδομένα, τα οποία χρησιμοποιούνται από τα διοικητικά στελέχη ώστε να ληφθούν πιο βελτιωμένες αποφάσεις που σχετίζονται με την απόδοση της επιχείρησης (Pizzini, 2006). Σύμφωνα με τους Foong και Anak Teruki (2009), ένα υψηλής λειτουργικότητας Κοστολογικό Σύστημα μπορεί να βελτιώσει την απόδοση της επιχείρησης μέσω της λεπτομερούς, άμεσης και σχετικής πληροφορίας που παρέχεται στους μάνατζερ. Τέλος, οι Cohen και Kaimenaki (2011) απέδειξαν ότι ένα υψηλής λειτουργικότητας Κοστολογικό Σύστημα παρέχει υψηλότερης ποιότητας κοστολογική πληροφορία, με αποτέλεσμα οι μάνατζερ να μπορούν να επωφεληθούν από αυτήν ώστε να μειώσουν τη χρήση των πόρων και να αυξήσουν την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης σε όρους κόστους (Foong and Anak Teruki, 2009).

Στην εμπειρική έρευνα, η Pizzini (2006), εξετάζοντας τη σχέση της λειτουργικότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της χρηματοοικονομικής απόδοσης, διαπίστωσε ότι ο βαθμός λεπτομέρειας του Κοστολογικού Συστήματος σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την απόδοση. Παράλληλα, οι Foong και Anak Teruki (2009) διαπίστωσαν ότι η απόδοση των επιχειρήσεων επηρεάζεται μόνο από την αμεσότητα (συχνότητα) της κοστολογικής πληροφορίας. Τέλος, οι Uyar και Kuzey (2016b) δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης ανάμεσα στη λειτουργικότητα ενός Κοστολογικού Συστήματος και στην απόδοση των επιχειρήσεων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₆: Ο βαθμός πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων επιδρά θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η Επίδραση της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση της Επιχείρησης

Η ικανοποίηση του χρήστη αντικατοπτρίζει το βαθμό στον οποίο ικανοποιούνται οι ανάγκες πληροφόρησης ενός μάνατζερ και κατ' επέκτασιν χρήστη του συστήματος. Λαμβάνοντας την ως μέτρο επιτυχίας ενός Πληροφοριακού Συστήματος, προϋποτίθεται ότι η απόδοση του χρήστη θα αυξηθεί εφόσον ικανοποιούνται οι προσδοκίες του (Gelderman, 1998). Όπως αναφέρουν οι Kivijärvi και Saarinen (1995), εάν οι μάνατζερ και χρήστες του συστήματος είναι ικανοποιημένοι με την πληροφορία που παρέχεται από το Πληροφοριακό Σύστημα και τις υπηρεσίες του, τότε υπάρχει θετική επίδραση στα επιχειρησιακά αποτελέσματα και τις διαδικασίες. Ακολούθως, χωρίς την ικανοποίηση των χρηστών, το Πληροφοριακό Σύστημα είναι λιγότερο πιθανό να χρησιμοποιηθεί και εξίσου λιγότερο πιθανό να σημειωθούν ωφέλιμα αποτελέσματα τόσο σε ατομικό όσο και σε επιχειρησιακό επίπεδο (Yoon et al., 1998). Κατά συνέπεια, αποτελεί έναν καθοριστικό παράγοντα για την απόδοση της επιχείρησης (Dezdar and Ainin, 2011).

Βάσει του Μοντέλου Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων των DeLone και McLean (2003), η ικανοποίηση του χρήστη του συστήματος συντελεί σε καλύτερα αποτελέσματα τόσο σε ατομικό όσο και σε επιχειρησιακό επίπεδο. Ακολούθως, ένας μάνατζερ που λαμβάνει πιο ακριβή, άμεση και χρήσιμη πληροφορία από το Πληροφοριακό Σύστημα είναι πιο ικανοποιημένος με το σύστημα, με αποτέλεσμα να λαμβάνει καλύτερες αποφάσεις και κατά συνέπεια να επηρεάζει και να βελτιώνει την απόδοση της επιχείρησης (Weill and Baroudi, 1990). Ιδιαίτερα στον ξενοδοχειακό κλάδο, είναι σημαντικό οι χρήστες των Πληροφοριακών Συστημάτων να είναι ικανοποιημένοι ώστε να αποδίδουν καλύτερα και να βελτιώνεται η κερδοφορία της επιχείρησης (Au et al., 2002).

Ένα Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι αναγκαίο να είναι ευέλικτο ώστε να ικανοποιεί τις ανάγκες των χρηστών του και να αναβαθμίζεται συνεχώς με απώτερο σκοπό οι χρήστες του να είναι ικανοποιημένοι και να το χρησιμοποιούν. Μέσω των χρηματοοικονομικών, λογιστικών και κοστολογικών αναφορών που παρέχει, μπορεί να υποστηρίξει τη λήψη αποφάσεων με σκοπό την επίτευξη καλύτερων χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων. Συνεπώς, οι χρήστες του πρέπει να λαμβάνουν κατάλληλη και χρήσιμη πληροφορία που θα ικανοποιεί τις απαιτήσεις τους και θα βελτιώνει την ποιότητα των αποφάσεών τους. Ακολούθως, εφόσον οι χρήστες είναι ικανοποιημένοι με την πληροφορία που παρέχεται από το σύστημα και με τις υπηρεσίες του, μπορούν να εκτελούν τις εργασίες τους αποδοτικότερα και αποτελεσματικότερα και να επιτυγχάνουν καλύτερη λήψη αποφάσεων, αποτελεσματικότερο εσωτερικό έλεγχο, καλύτερη διαχείριση των συναλλαγών, μείωση του κόστους υπηρεσιών και αύξηση της παραγωγικότητας.

Η σχέση της ικανοποίησης του χρήστη ενός Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος, ως υποκατάστατο μέτρο της επιτυχίας και της αποτελεσματικότητας του συστήματος, και της απόδοσης της επιχείρησης στηρίζεται στο μοντέλο των DeLone και McLean (2003) και στην παραδοχή ότι η ικανοποίηση ενός χρήστη συντελεί σε καλύτερη λήψη αποφάσεων, και κατά συνέπεια σε βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης. Στην εμπειρική έρευνα, οι Weill και Baroudi (1990), Bradford και Florin (2003) και Dezdar και Ainin (2011) εντόπισαν θετική σχέση ανάμεσα στην ικανοποίηση του χρήστη και στην απόδοση της επιχείρησης. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, οι Lo και Darma (2000) παρατήρησαν επίσης θετική σχέση ανάμεσα στην ικανοποίηση των χρηστών των Πληροφοριακών Συστημάτων και στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Παράλληλα, οι Karagiorgos και Diavastis (2013) διαπίστωσαν ότι η ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων συμβάλλει στην καλύτερη χρηματοοικονομική απόδοση των Ελληνικών μικρομεσαίων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αντιθέτως, σε έρευνα σε μεσαία και μεγάλα ξενοδοχεία της Ελλάδας, οι Diavastis et al. (2016) εντόπισαν θετική αλλά μη στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στην ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και στη χρηματοοικονομική απόδοση των επιχειρήσεων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₇: Ο βαθμός ικανοποίησης των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος επιδρά θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η Αλληλεπίδραση της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στην Απόδοση της Επιχείρησης

Η σχέση των πολύπλοκων και λειτουργικών Κοστολογικών Συστημάτων και των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής έχει επισημανθεί στη βιβλιογραφία. Όπως έχουν αποδείξει οι Pavlatos και Paggios (2009a), υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στη λειτουργικότητα των Κοστολογικών Συστημάτων και στη χρήση των κοστολογικών δεδομένων για το σχεδιασμό, τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων μέσω της εφαρμογής της Ανάλυσης Κερδοφορίας Πελατών, των Προϋπολογισμών, της Αξιολόγησης της Απόδοσης και της Συγκριτικής Αξιολόγησης. Κατ' επέκτασιν, ένα υψηλότερης λειτουργικότητας Κοστολογικό Σύστημα που παρέχει πιο σχετικά και καλύτερης ποιότητας κοστολογικά δεδομένα καθίσταται ικανό να υποστηρίξει την εφαρμογή σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής με απώτερο σκοπό την επίτευξη καλύτερης επιχειρησιακής απόδοσης (Uyar and Kuzey, 2016b).

Η ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που μπορεί να παρέχει ένα λειτουργικό Κοστολογικό Σύστημα διαδραματίζει σημαίνοντα ρόλο στην ακρίβεια των προϋπολογισμών (Awio and Northcott, 2001), στην αξιολόγηση της απόδοσης (Taticchi and Balachandran, 2008; Taticch et al., 2012), στην εφαρμογή της Κάρτας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Maiga and Jacobs, 2003; Dwivedi and Chakraborty, 2016), στην εφαρμογή της Ανάλυσης Κερδοφορίας Πελατών (Lawson et al., 2010; Noone and Griffin, 1997; Howell and Soucy, 1990; Cardinaels et al., 2004) και στην αποτελεσματικότητα της Συγκριτικής Αξιολόγησης (Rivenbark and Carter, 2000). Αντιστρόφως, η Συγκριτική Αξιολόγηση είναι σημαντική για την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού Κοστολογικού Συστήματος με σκοπό τον επιτυχημένο έλεγχο του κόστους (González et al., 2005) αλλά και την αποτελεσματική χρήση της

κοστολογικής πληροφορίας αποσκοπώντας στη βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης (Elnathan et al., 1996). Η αλληλεπίδραση ενός πολύπλοκου και λειτουργικού Κοστολογικού Συστήματος και των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής επιβεβαιώνεται και από τους Taticch et al. (2012), οι οποίοι επισημαίνουν ότι πρέπει να υπάρχει ορθή αλληλεπίδραση με σκοπό τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Παράλληλα, ο Pavlatos (2011) υποστηρίζει ότι ένα Κοστολογικό Σύστημα με υψηλή λειτουργικότητα, όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, όταν ενσωματώνεται με την Οικονομική Προστιθέμενη Αξία μπορεί να οδηγήσει σε μεγαλύτερης ακρίβειας προσδιορισμό του κόστους των υπηρεσιών, αλλά και σε υψηλότερη επιχειρησιακή απόδοση (Roztocki, 2003).

Συμφώνα με το θεωρητικό πλαίσιο των συμπληρωματικών παραγόντων που από κοινού οδηγούν σε οφέλη (Milgrom and Roberts, 1995), όταν ένας παράγοντας του συστήματος χρησιμοποιείται σε μεγαλύτερο βαθμό προκαλεί τη μεγαλύτερη χρήση άλλων παραγόντων του συστήματος (Maiga and Jacobs, 2003). Ένα υψηλής λειτουργικότητας και πολυπλοκότητας Κοστολογικό Σύστημα που παρέχει λεπτομερή και άμεση κοστολογική πληροφορία σχετικά με τα προϊόντα, τις υπηρεσίες, τις δραστηριότητες, τους πελάτες και τις μονάδες μπορεί να συντελέσει στη χρήση πολύπλοκων και σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (Uyar and Kuzey, 2016b). Αντιστρόφως, εξαιτίας της ανάγκης για λεπτομερή και έγκαιρα κοστολογικά δεδομένα, η χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής μπορεί να προκαλέσει την προσαρμογή των Κοστολογικών Συστημάτων (Kuzey et al., 2019) και να δημιουργήσει την ανάγκη για την επίτευξη μεγαλύτερης λειτουργικότητάς τους. Ταυτόχρονα, η εμπειρική έρευνα επιβεβαίωσε τη συσχέτισή τους. Οι Al-Omiri και Drury (2007) απέδειξαν ότι οι σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής οδηγούν στην υιοθέτηση πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων. Παράλληλα, οι Kuzey et al. (2019) διαπίστωσαν ότι ο βαθμός χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σχετίζεται θετικά με την πολυπλοκότητα ενός Κοστολογικού Συστήματος. Τέλος, οι Uyar και Kuzey (2016b) εντόπισαν ότι ο βαθμός λειτουργικότητας ενός Κοστολογικού Συστήματος έχει θετική επίδραση στη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη δημιουργία δυναμικών ικανοτήτων για μία επιχείρηση (Hofmann et al., 2012; Wijethilake et al., 2018). Έτσι, οι Pant και Yuthas (2001) επισημαίνουν ότι τα στοιχεία των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου, όπως οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής και τα Κοστολογικά Συστήματα, πρέπει να σχεδιάζονται ώστε να εντοπίζουν τους πόρους που θα προσδώσουν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην επιχείρηση. Συνεπώς, σε συνάρτηση με τη θεωρία των Δυναμικών Ικανοτήτων, η αλληλεπίδραση του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής αποτελεί μία δυναμική ικανότητα για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα αυτού του μετασχηματισμού των πόρων της και μπορεί να προσφέρει ένα σύνολο από επιλογές αποφάσεων με αποτέλεσμα τη βελτίωση της απόδοσής της (Wilden et al., 2013).

Κατά συνέπεια, βάσει των παραπάνω ισχυρισμών, ένα υψηλής πολυπλοκότητας Κοστολογικό Σύστημα λειτουργεί ως συμπληρωματικός παράγοντας στη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής αλλά και αντίστροφα. Παράλληλα, η υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία που παρέχεται από ένα πολύπλοκο κοστολογικό σύστημα σε συνδυασμό με την κατάλληλη, ευρέως σκοπού και πολύπλοκη διοικητική λογιστική πληροφορία που αποκτάται από τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής μπορεί να δημιουργήσει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, με απώτερο σκοπό την αποτελεσματική λήψη διοικητικών αποφάσεων και τη βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₈: Η συνέργεια του βαθμού χρήσης ενός συνόλου σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων επιδρά θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η Αλληλεπίδραση της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση της Επιχείρησης

Οι εξελίξεις στην Πληροφοριακή Τεχνολογία συνέδραμαν στη βελτίωση της συλλογής και της διάχυσης των κοστολογικών δεδομένων στις επιχειρήσεις (Ratnatunga et al., 2012). Οι εφαρμογές της προσφέρουν μεγάλου εύρους και υψηλής λεπτομέρειας κοστολογικά δεδομένα (Krumwiede, 1998). Η σχέση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και των Κοστολογικών Συστημάτων έχει επισημανθεί στη διεθνή βιβλιογραφία και έρευνα, εστιάζοντας κυρίως στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ως ένα Κοστολογικό Σύστημα που παρέχει υψηλή λειτουργικότητα (Pavlatos, 2011). Παράλληλα, ο Krumwiede (1998) υποστηρίζει ότι τα υψηλής ποιότητας Πληροφοριακά Συστήματα υποβοηθούν στην επίτευξη της υψηλότερης εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Ακόμη, κατά τον Reeve (1996), η χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων απαιτεί υψηλής πολυπλοκότητας Πληροφοριακή Τεχνολογία που παρέχει ευέλικτη και μεγάλου εύρους πληροφορία αλλά και πληροφόρηση σχετικά με τους οδηγούς κόστους αλλά και τον εντοπισμό των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία (Maiga, 2017).

Οι εμπειρικές έρευνες έχουν διαπιστώσει την ύπαρξη θετικής αλληλεπίδρασης μεταξύ της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, σε όρους πολυπλοκότητας, ποιότητας και ολοκλήρωσης, και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στην απόδοση των επιχειρήσεων. Οι Cagwin και Bouwman (2002) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η αλληλεπίδραση της πολυπλοκότητας της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων έχει θετικό αλλά μη στατιστικά σημαντικό αντίκτυπο στη χρηματοοικονομική απόδοση των επιχειρήσεων. Παράλληλα, ο Maiga (2012) απέδειξε ότι η ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία έχει θετική επίδραση σε χρηματοοικονομικούς δείκτες για τους χρήστες της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε αντίθεση με τους χρήστες της παραδοσιακής κοστολόγησης. Επίσης, οι Krumwiede και Charles (2014) υποστηρίζουν ότι όταν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και εφαρμόζουν υψηλής ποιότητας Πληροφοριακά Συστήματα, μπορούν να εντοπίσουν καλύτερα τις κερδοφόρες υπηρεσίες και τους κερδοφόρους πελάτες, και κατά

συνέπεια να επιτύχουν υψηλότερη κερδοφορία. Τέλος, οι έρευνες των Maiga et al. (2014) και του Maiga (2017) διαπίστωσαν ότι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και η ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία αλληλεπιδρούν θετικά στη χρηματοοικονομική απόδοση των επιχειρήσεων.

Βάσει των παραπάνω ισχυρισμών, καθώς αυξάνεται η πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων, η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων καθίσταται πιο σημαντική για την εφαρμογή τους. Σύμφωνα με τον Gurses (1999, cited in Sartorius et al., 2007, p.8) *«η εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι πιο εύκολη να εφαρμοσθεί στις επιχειρήσεις όπου η πληροφοριακή τεχνολογία χαρακτηρίζεται από καλή ενσωμάτωση των υποσυστημάτων, φιλική προς το χρήστη αναζήτηση και απαιτούμενα δεδομένα»*. Συνεπώς, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα πρέπει να είναι αποτελεσματικά ώστε να παρέχουν την απαραίτητη πληροφορία για τη χρήση και την επιτυχημένη εφαρμογή των πολύπλοκων και λειτουργικών Κοστολογικών Συστημάτων, καθώς απαιτείται πρόσβαση σε λεπτομερή κοστολογικά δεδομένα. Συγχρόνως, οι χρήστες είναι αναγκαίο να λαμβάνουν υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία σε όλα τα στάδια παραγωγής και παροχής των ξενοδοχειακών προϊόντων και υπηρεσιών ενώ παράλληλα να είναι σε μεγάλο βαθμό ικανοποιημένοι με τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα που χρησιμοποιούν καθώς αυτά ανταποκρίνονται στις ανάγκες τους (Diavastis et al., 2016).

Σύμφωνα με την Ενδεχομενική θεωρία και την προσέγγιση της αλληλεπίδρασης, τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου και οι συγκυριακοί παράγοντες ενδέχεται να συνδυαστούν ώστε να επηρεάσουν την απόδοση. Κατά συνέπεια, όταν οι χρήστες είναι αρκετά ικανοποιημένοι με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα που χρησιμοποιούν και τις υπηρεσίες του ενώ παράλληλα λαμβάνουν λεπτομερή, άμεση και σχετική κοστολογική πληροφορία που παρέχεται από ένα υψηλής πολυπλοκότητας και λειτουργικότητας Κοστολογικό Σύστημα, μπορούν να επιτύχουν καλύτερο έλεγχο του κόστους, να λάβουν καλύτερες αποφάσεις και να αυξήσουν την απόδοση της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Στην εμπειρική έρευνα, οι Diavastis et al. (2016) διαπίστωσαν ότι η αλληλεπίδραση της χρήσης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και της αποτελεσματικότητας των

Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων συντελεί σε υψηλότερη χρηματοοικονομική απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₃₉: Η συνέργεια του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων επιδρά θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση της Επιχείρησης

Όπως επισημαίνει ο Yigitbasioglu (2016), ένα Πληροφοριακό Σύστημα μπορεί να διευκολύνει την ανάπτυξη και την προσαρμογή των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Ταυτόχρονα, η λειτουργικότητα της Πληροφοριακής Τεχνολογίας μπορεί να συμβάλλει στη μεγαλύτερη χρησιμότητα των προϋπολογισμών (Uyar and Kuzey, 2016a). Η θετική σχέση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και της ευρέως πεδίου Διοικητικής Λογιστικής πληροφορίας έγκειται στην παραδοχή ότι παρέχεται η δυνατότητα στους μάνατζερ να διαχειρίζονται αποτελεσματικά την πληροφορία έχοντας ως απόρροια την αμεσότερη και καλύτερη λήψη αποφάσεων (Mia and Winata, 2008). Σύμφωνα με τους Orelli et al. (2016), οι καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής εξαρτώνται από τις δυνατότητες της Πληροφοριακής Τεχνολογίας. Συμπερασματικά, η χρήση των πολύπλοκων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής εξαρτάται από την εφαρμογή της Πληροφοριακής Τεχνολογίας (Do Céu F. Gaspar Alves, 2010).

«Η Πληροφοριακή Τεχνολογία διαδραματίζει ένα σημαντικό ρόλο στη σύγχρονη επιχείρηση, ειδικότερα σε σχέση με τη λογιστική λειτουργία» (Efendi et al., 2006, p.117). Παρά το γεγονός ότι η σχέση αυτή θεωρείται αμφίδρομη, η έρευνα εστίασε στη μονόδρομη σχέση της και στην υπόθεση ότι τα ολοκληρωμένα Πληροφοριακά Συστήματα επιτρέπουν ή επιδρούν στη χρήση της Διοικητικής Λογιστικής (Rom and Rohde, 2007). Η σχέση των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου και των

εργαλείων της Πληροφοριακής Τεχνολογίας είναι σημαντική καθώς αποτελούν διαφορετικές πλευρές ενός κοινού και συντονισμένου συστήματος (Mancini et al., 2016). Καθώς η Πληροφοριακή Τεχνολογία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διαδικασία παροχής χρήσιμης διοικητικής πληροφορίας στους χρήστες που λαμβάνουν αποφάσεις, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ως ρυθμιστικός παράγοντας σε μοντέλα που αφορούν τα αποτελέσματα της Διοικητικής Λογιστικής (Granlund, 2011).

Μολονότι η βιβλιογραφία επισημαίνει την ανάγκη για συνέργεια της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και της Λογιστικής (Mancini et al., 2016), η αλληλεπίδραση αυτή έχει εξεταστεί σχετικά σε μικρό βαθμό (Maiga, 2015). Οι Eker και Aytaç (2016) απέδειξαν ότι η αλληλεπίδραση της χρήσης ERP συστημάτων και της χρήσης προηγμένων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής συντελεί σε καλύτερη απόδοση των επιχειρήσεων, τόσο σε χρηματοοικονομικούς όσο και σε μη χρηματοοικονομικούς όρους. Επίσης, οι έρευνες των Maiga et al. (2014) και του Maiga (2017) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και η ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία αλληλεπιδρούν θετικά στη χρηματοοικονομική απόδοση. Αντιθέτως, οι Xiao et al. (2011) διαπίστωσαν ότι η χρήση της Πληροφοριακής Τεχνολογίας δεν αποτελεί ρυθμιστικό παράγοντα στη σχέση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της απόδοσης των επιχειρήσεων.

Η σημασία της αποτελεσματικότητας και της επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων στην εφαρμογή των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής έχει καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Grabski et al., 2008; Sangster et al., 2009; Stefanou and Athanasaki, 2012). Ωστόσο, δεν εντοπίζεται κάποια έρευνα που να έχει εξετάσει την αλληλεπίδραση της επιτυχίας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Εξάιρεση στη διαπίστωση αυτή αποτελεί η έρευνα των Diavastis et al. (2016) που μελέτησε την αλληλεπίδραση της χρήσης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων.

Βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας και της προσέγγισης της αλληλεπίδρασης, τα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου και οι συγκυριακοί παράγοντες είναι πιθανόν να συνδυαστούν ώστε να επηρεάσουν την απόδοση. Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα ενός Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος αποτελεί κομβικό παράγοντα που μπορεί να αλληλεπιδράσει με τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, επηρεάζοντας την απόδοση των επιχειρήσεων. Έτσι, όταν οι χρήστες του συστήματος είναι σε μεγάλο βαθμό ικανοποιημένοι με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα αποκτώντας πιο ακριβή, άμεση και χρήσιμη πληροφορία από το σύστημα ενώ παράλληλα χρησιμοποιούν σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής που επιτρέπουν τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους, την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των επιχειρησιακών διαδικασιών (Chenhall and Langfield-Smith, 1998), τη μείωση της αβεβαιότητας και τη λήψη περίπλοκων αποφάσεων με επιτυχία (Patiar and Mia, 2008), επιτυγχάνεται καλύτερη απόδοση των επιχειρήσεων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₄₀: Η συνέργεια του βαθμού χρήσης ενός συνόλου σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων επιδρά θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση της Επιχείρησης

Στις προηγούμενες ερευνητικές υποθέσεις αναπτύχθηκαν τα θεωρητικά επιχειρήματα σχετικά με τις κύριες επιδράσεις και τις αμφίδρομες αλληλεπιδράσεις της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, του βαθμού της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των ξενοδοχειακών

επιχειρήσεων. Η παρούσα ερευνητική υπόθεση θα εξετάσει την τριπλή αλληλεπίδραση των προαναφερθέντων παραγόντων.

Παρά τη σημαντική συμβολή τους στην απόδοση των επιχειρήσεων τόσο ανεξάρτητα όσο και με τις αμφίδρομες αλληλεπιδράσεις τους, η συνέργειά τους θα βελτιώσει περαιτέρω την ποιότητα των διοικητικών αποφάσεων και την ταχύτητα και αποτελεσματικότητα της απόκρισης της επιχείρησης σε ένα έντονα ανταγωνιστικό και μεταβαλλόμενο περιβάλλον όπως είναι ο ξενοδοχειακός κλάδος. Μέσω της κατανόησης των διαθέσιμων πόρων και της βελτίωσης της αξιοποίησής τους (Andersén and Samuelsson, 2016), τα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων μπορούν να λάβουν αποτελεσματικές αποφάσεις που βασίζονται σε καλύτερη πληροφόρηση και συνεπώς να βελτιώσουν την επιχειρησιακή απόδοση (Mia and Pattiar, 2001; Zaleha Abdul Rasid et al., 2014).

Η Ενδεχομενική θεωρία υποστηρίζει ότι υπάρχουν συγκεκριμένοι συνδυασμοί του πλαισίου και της δομής που έχουν θετική επίδραση στην απόδοση μιας επιχείρησης. Βάσει της προσέγγισης της Αλληλεπίδρασης (Interaction approach) (Drazin and Van de Ven, 1985), οι συγκυριακοί παράγοντες, όπως η ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, ρυθμίζουν (moderate) τη σχέση μεταξύ των Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου, όπως των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και των πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων, και της επιχειρησιακής απόδοσης (Chenhall, 2003). Επιπλέον, σύμφωνα με το πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων, «οι πόροι μιας επιχείρησης μπορούν να αλληλεπιδράσουν μεταξύ τους ώστε να βελτιώσουν συνδυαστικά την απόδοση περισσότερο από το άθροισμα των συνεισφορών που δημιουργούνται από κάθε πόρο ξεχωριστά» (Maiga, 2017, p.64).

Ο συνδυασμός των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και των πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων μπορεί να αποτελέσει τη δυναμική ικανότητα της επιχείρησης, και υπό συνθήκες υψηλής ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων να αποφέρει το επιθυμητό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Καθώς οι πόροι της επιχείρησης συνεργούν και αλληλεπιδρούν ταυτόχρονα, ως συμπληρωματικοί παράγοντες, μπορούν από κοινού να οδηγήσουν σε οφέλη (Milgrom and Roberts, 1995), να βελτιώσουν την

αξία τους (Teece et al., 1997), και κατά συνέπεια να αυξήσουν την απόδοση της επιχείρησης (Wilden et al., 2013; Maiga, 2017). Συνεπώς, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθίστανται ικανές να βελτιώσουν την απόδοσή τους, αποκτώντας ευρέως πεδίου πληροφορία από τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε συνδυασμό με την υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία από την εφαρμογή πολύπλοκων και λειτουργικών Κοστολογικών Συστημάτων, υπό συνθήκες υψηλού βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων.

Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η ερευνητική υπόθεση διατυπώνεται ως εξής:

H₄₁: Η συνέργεια ανάμεσα στο βαθμό χρήσης ενός συνόλου σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων επιδρά θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

7. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

7.1 Μεθοδολογία Έρευνας και Ερευνητικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τους Collis και Hussey (2003, p.55), *«η μεθοδολογία αναφέρεται στη συνολική προσέγγιση της ερευνητικής διαδικασίας, από τη θεωρητική θεμελίωση ως τη συλλογή και ανάλυση των δεδομένων»*. Έτσι, αποτελεί τον τρόπο με τον οποίο θα απαντηθεί το ερευνητικό ερώτημα (Kothari, 2004), περιλαμβάνοντας ένα σύστημα από πεποιθήσεις και φιλοσοφικές υποθέσεις που διαμορφώνουν την κατανόηση των ερευνητικών ερωτημάτων και υποστηρίζοντας την επιλογή των ερευνητικών μεθόδων (Melnikovas, 2018). Η παρουσίαση της μεθοδολογίας της παρούσας έρευνας εδράζεται κυρίως στην κατηγοριοποίηση που προτάθηκε από τους Saunders et al. (2012). Οι συγγραφείς ανέπτυξαν το “κρεμμύδι” της έρευνας (research “onion”) σύμφωνα με το οποίο υπάρχουν διάφορα στρώματα μέσω των οποίων μπορεί να υποστηριχθεί αποτελεσματικά η μεθοδολογία και ο σχεδιασμός της έρευνας. Η δομή που ακολουθείται αφορά τη μετατόπιση από το γενικό στο ειδικό, και κατά συνέπεια ο εκάστοτε ερευνητής ξεκινά από το εξωτερικό στρώμα και καταλήγει στο κέντρο του “κρεμμυδίου” της έρευνας με την εξής σειρά: την επιλογή της φιλοσοφίας της έρευνας (research philosophy), την επιλογή της ερευνητικής προσέγγισης (research approach), την επιλογή της μεθόδου (research choice), την επιλογή της ερευνητικής στρατηγικής (research strategy), την επιλογή του χρονικού ορίζοντα της έρευνας (research time horizon) και την επιλογή της μεθόδου συλλογής και ανάλυσης δεδομένων (research technique and procedure).

7.1.1 Επιχειρηματική Έρευνα

Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, η κοινωνική έρευνα αποτελεί *«μία συλλογή από τεχνικές και μεθόδους για τη σωστή διεξαγωγή της επιστημονικής διερεύνησης και μελέτης της ανθρώπινης συμπεριφοράς και των ποικίλων κοινωνικών φαινομένων»* (Schnell et al., 2011, p.27). Στον τομέα των επιχειρήσεων, η έρευνα αφορά μία συστηματική αναζήτηση που στοχεύει στην παροχή πληροφορίας ώστε να επιλυθούν τα διοικητικά προβλήματα (Blumberg et al., 2008). Σε ένα ταχύτατα εναλλασσόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον, η επιχειρηματική έρευνα (business research) επιχειρεί

να επεκτείνει τα όρια της γνώσης (Quinlan et al., 2015), συνδυάζοντας τη θεωρία με την πράξη (Saunders et al., 2012). Ως επιχειρηματική έρευνα ορίζεται η ακαδημαϊκή μελέτη θεμάτων που σχετίζονται με τις επιχειρήσεις και τη διοίκηση (Bell et al., 2018) και που σχεδιάζονται με σκοπό να διευκολύνουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων σε όλες τις πτυχές της επιχείρησης όπως τα χρηματοοικονομικά, το μάρκετινγκ, το ανθρώπινο δυναμικό και άλλες (Quinlan et al., 2015). Παράλληλα, η Sekaran (2003) επισημαίνει ότι η επιχειρηματική έρευνα παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση ούτως ώστε οι μάνατζερ να λάβουν καλά πληροφορημένες αποφάσεις με σκοπό να αντιμετωπίσουν ενδεχόμενα προβλήματα.

Οι Quinlan et al. (2015) διακρίνουν την επιχειρηματική έρευνα σε βασική και εφαρμοσμένη. Η βασική έρευνα έχει ως σκοπό την κατανόηση των διαδικασιών των επιχειρήσεων και της διοίκησης αλλά και των αποτελεσμάτων τους (Saunders et al., 2012). Αντιθέτως, η εφαρμοσμένη έρευνα έχει ως στόχο την αντιμετώπιση ενός συγκεκριμένου προβλήματος για μία συγκεκριμένη επιχείρηση ή οργανισμό (Sekaran, 2003). Σύμφωνα με τους παραπάνω ορισμούς και τους ερευνητικούς στόχους της εργασίας, η παρούσα έρευνα χαρακτηρίζεται ως μία βασική επιχειρηματική έρευνα που προσεγγίζει, περιγράφει και αναλύει διαδικασίες της επιχειρησιακής λειτουργίας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

7.1.2 Φιλοσοφία της Έρευνας

Καθώς η έρευνα βασίζεται στον τρόπο που η αιτιότητα και οι παρατηρήσεις σχετίζονται μεταξύ τους, η κατανόηση της φιλοσοφίας της έρευνας (research philosophy) καθίσταται απαραίτητη για την αποσαφήνιση του ερευνητικού σχεδίου (Blumberg et al., 2008), την επιλογή της μεθοδολογίας, της στρατηγικής και της συλλογής δεδομένων (Saunders et al., 2012), όπως επίσης και για την αποτελεσματικότητα της πρακτικής εφαρμογής των ερευνητικών αποτελεσμάτων (Quinlan et al., 2015). Έτσι, κάθε ερευνητικό έργο βασίζεται σε ένα φιλοσοφικό πλαίσιο, το οποίο σχετίζεται με την ανάπτυξη και τη φύση της γνώσης (Saunders et al., 2012). Η φιλοσοφία της έρευνας (research philosophy) προσδιορίζει την κοσμοθεωρία στην οποία έγκειται το ερευνητικό έργο και είναι εμφανής σε όλη την ερευνητική διαδικασία (Quinlan et al., 2015). Τα δύο βασικά στοιχεία που συνιστούν τρόπους σκέψης σχετικά με την ερευνητική φιλοσοφία αποτελούν η

οντολογία και η επιστημολογία (Saunders et al., 2012). Η οντολογία σχετίζεται με τη φύση της πραγματικότητας, ενώ η επιστημολογία σχετίζεται με το είδος της γνώσης (Quinlan et al., 2015). Μέσω αυτών των διαστάσεων, αναπτύχθηκαν ποικίλα φιλοσοφικά πλαίσια.

Οι δύο επικρατούσες φιλοσοφίες της έρευνας είναι ο θετικισμός (positivism) και ο ερμηνευτισμός (interpretivism) ή αλλιώς η φαινομενολογία (phenomenology) (Blumberg et al., 2008). Ο θετικισμός προσβύει την εφαρμογή μεθόδων των φυσικών επιστημών στη μελέτη της κοινωνικής πραγματικότητας και υποστηρίζει ότι υπάρχει μία αντικειμενική πραγματικότητα που είναι μοναδική και ξεχωριστή από τη συνείδηση, ενώ εκ του αντιθέτου ο ερμηνευτισμός θεωρεί ότι το αντικείμενο των κοινωνικών επιστημών διαφέρει ουσιωδώς από εκείνο των φυσικών επιστημών και υποστηρίζει ότι η γνώση είναι θέμα ερμηνείας (Bryman, 2016; Quinlan et al., 2015). Στον Πίνακα 4, παρουσιάζεται η σύγκριση των δύο φιλοσοφιών έρευνας σε σχέση με τις διαστάσεις της οντολογίας, της επιστημολογίας, της αξιολογίας και τις τεχνικές συλλογής δεδομένων (Saunders et al., 2012, p.140).

Η επιλογή της φιλοσοφίας της έρευνας βασίζεται ως επί το πλείστον στην επιλογή της ερευνητικής μεθόδου. Ακολούθως, οι ερευνητές που ασπάζονται τον θετικισμό συνήθως διεξάγουν έρευνες ή πειράματα ενώ οι ερευνητές που ασπάζονται τον ερμηνευτισμό διεξάγουν μελέτες περιπτώσεων (Weber, 2004). Σημαντικός είναι ο ρόλος της θεωρίας στην έρευνα μέσω της ερευνητικής προσέγγισης (research approach) (Blumberg et al., 2008). Έτσι, η αφαιρετική προσέγγιση (deduction approach) που αφορά τη διάψευση ή την επαλήθευση της θεωρίας σχετίζεται με τη φιλοσοφία του θετικισμού σε αντίθεση με την επαγωγική προσέγγιση (induction approach) που αφορά τη δημιουργία και την ανάπτυξη της θεωρίας (Bell et al., 2018). Παράλληλα, στην περίπτωση του θετικισμού οι ερευνητές προσεγγίζουν ένα ερευνητικό πρόβλημα προσπαθώντας να ελέγξουν εάν οι υποθέσεις που βασίζονται στη θεωρία ισχύουν για τις περιπτώσεις που μελετούν ενώ στην περίπτωση του ερμηνευτισμού κυριαρχεί η λεπτομερής περιγραφή των εξεταζόμενων φαινομένων ώστε να γίνει κατανοητό αυτό που συντελείται. Τέλος, οι θετικιστές ερευνητές δίνουν βαρύτητα στη γενίκευση των αποτελεσμάτων τους με συνέπεια να απαιτούνται μεγάλα μεγέθη δείγματος ενώ οι ερμηνευτιστές δεν δίνουν βαρύτητα

στη γενίκευση, και κατά συνέπεια μικρότερα μεγέθη δείγματος θεωρούνται επαρκή (Blumberg et al., 2008).

Πίνακας 4: Σύγκριση των Κυρίαρχων Φιλοσοφιών της Έρευνας των Επιχειρήσεων και του Μάνατζμεντ (Saunders et al., 2012, p.140)		
	Θετικισμός	Ερμηνευτισμός
Οντολογία Η άποψη του ερευνητή σχετικά με τη φύση της πραγματικότητας	Εξωτερική, αντικειμενική και ανεξάρτητη από τους κοινωνικούς δρώντες.	Κατασκευάζεται κοινωνικά, είναι υποκειμενική, μπορεί να αλλάξει ενώ μπορεί να είναι πολλαπλή.
Επιστημολογία Η άποψη του ερευνητή σχετικά με το τι συνιστά γνώση	Μόνο τα παρατηρήσιμα φαινόμενα παρέχουν αξιόπιστα δεδομένα. Δίνεται έμφαση στην αιτιότητα και στις ισχυρές γενικεύσεις. Γίνεται κατάτμηση των φαινομένων σε απλούστερα στοιχεία.	Υποκειμενικά νοήματα και κοινωνικά φαινόμενα. Έμφαση στις λεπτομέρειες της κατάστασης και στην πραγματικότητα πίσω από αυτές τις λεπτομέρειες.
Αξιολογία Η άποψη του ερευνητή για το ρόλο των αξιακών συστημάτων	Ο ερευνητής είναι ανεξάρτητος από τα δεδομένα και διατηρεί αντικειμενική στάση.	Η έρευνα δεσμεύεται από την αξιολογία. Ο ερευνητής είναι μέρος αυτού που ερευνάται και είναι υποκειμενικός.
Τεχνικές συλλογής δεδομένων	Οι τεχνικές είναι ισχυρά δομημένες. Επικρατούν μεγάλα δείγματα και ποσοτικά δεδομένα αλλά μπορούν να χρησιμοποιηθούν και ποιοτικά.	Μικρά δείγματα, εις βάθος έρευνες και ποιοτικά ερευνητικά πρότυπα.

Σύμφωνα με τους Baxter και Chua (2006), η έρευνα στη Λογιστική βασίστηκε κυρίως στη φιλοσοφία του θετικισμού. Ακολούθως, ο ερευνητής θεωρεί τη Διοικητική Λογιστική ως ένα αντικειμενικό και μετρήσιμο φαινόμενο που υπάρχει ανεξάρτητα από αυτόν. Η παρούσα διατριβή αντικατοπτρίζει τις αρχές της φιλοσοφίας του θετικισμού καθώς εστιάζει σε θεωρίες και μεταβλητές (θεωρία της Διάχυσης της Καινοτομίας, Ενδεχομενική θεωρία, θεωρία των “Ανώτερων Κλιμακίων”, Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων, πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων) που υφίστανται στη βιβλιογραφία ενώ παράλληλα δίνει έμφαση στη διερεύνηση φαινομένων ώστε να αποκτήσει αντικειμενικά δεδομένα,

με απώτερο σκοπό να δώσει απαντήσεις σε ερευνητικά ερωτήματα και να ελέγξει ερευνητικές υποθέσεις.

7.1.3 Ερευνητική Προσέγγιση

Η επιλογή της ερευνητικής προσέγγισης αφορά το ρόλο της θεωρίας στην έρευνα και παράλληλα τη συσχέτιση της θεωρίας και των δεδομένων. Οι δύο προσεγγίσεις που βασίζονται στη συλλογιστική που ακολουθείται κατά το σχεδιασμό του ερευνητικού έργου αποτελούν η απαγωγική προσέγγιση (deduction approach) και η επαγωγική προσέγγιση (induction approach) (Quinlan et al., 2015; Δημητριάδη, 2000). Η απαγωγική προσέγγιση συνιστά την πιο κοινή άποψη της σχέσης της θεωρίας και της έρευνας και συνδέεται συχνά με το θετικισμό (Bell et al., 2018). Συγχρόνως, αποτελεί μία διαδικασία μέσω της οποίας κάποιος καταλήγει σε ένα αιτιολογημένο συμπέρασμα που προέρχεται από τη λογική γενίκευση ενός γνωστού γεγονότος. Αντιθέτως, η επαγωγική προσέγγιση είναι η διαδικασία κατά την οποία παρατηρούνται συγκεκριμένα φαινόμενα και σε διατυπώνονται συμπεράσματα (Sekaran, 2003). Συνεπώς, όταν η έρευνα ξεκινά με τη θεωρία που προέρχεται από τη βιβλιογραφική μελέτη και έχει ως σκοπό τον έλεγχο της τότε χρησιμοποιείται η απαγωγική προσέγγιση ενώ όταν η έρευνα αρχίζει με τη συλλογή δεδομένων για τη διερεύνηση ενός φαινομένου και αναπτύσσεται μία θεωρία με τη μορφή του εννοιολογικού πλαισίου τότε χρησιμοποιείται η επαγωγική προσέγγιση (Saunders et al., 2012).

Η παρούσα έρευνα έχει ως σκοπό τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων και τη διερεύνηση των ερευνητικών ερωτημάτων όπως αυτά διαμορφώθηκαν από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση της θεωρίας των γνωστικών αντικειμένων της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Κατά συνέπεια, καθώς η απαγωγική προσέγγιση αφορά τη διαδικασία με την οποία ελέγχεται εάν μία υπόθεση είναι ικανή να ερμηνεύσει ένα γεγονός (Blumberg et al., 2008), η παρούσα έρευνα υιοθετεί τη συγκεκριμένη ερευνητική προσέγγιση και ειδικότερα την υποθετική - απαγωγική μέθοδο (hypothetico – deductive method) που περιλαμβάνει το θεωρητικό πλαίσιο, το σχηματισμό υποθέσεων και τα λογικά συμπεράσματα από τα ευρήματα της μελέτης (Sekaran, 2003). Τέλος, η υλοποίηση της συγκεκριμένης ερευνητικής στρατηγικής

επιτυγχάνεται μέσα από τα στάδια της ανάπτυξης της θεωρίας, της διαμόρφωσης των υποθέσεων, της συλλογής δεδομένων, των ευρημάτων, της επαλήθευσης ή απόρριψης των υποθέσεων και του επανελέγχου της θεωρίας (Bryman, 2016), τα οποία ακολουθούνται και στην παρούσα έρευνα.

7.1.4 Ερευνητική Μεθοδολογία

Η επιλογή της μεθοδολογίας έρευνας (research choice) διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στον ερευνητικό σχεδιασμό ενώ παράλληλα βασίζεται στη φύση των δεδομένων. Γενικότερα, είναι αποδεκτή η διάκριση της ποσοτικής (quantitative) και ποιοτικής (qualitative) έρευνας. Ωστόσο, οι δύο αυτές μέθοδοι μπορούν να συνδυαστούν στο πλαίσιο ενός ευρύτερου ερευνητικού σκοπού και να αποτελέσουν την έρευνα των μεικτών μεθόδων (mixed methods) (Saunders et al., 2012). Σύμφωνα με τον Bryman (2016), η ποσοτική και η ποιοτική έρευνα αποτελούν στρατηγικές έρευνας υπό την έννοια του γενικού προσανατολισμού της διεξαγωγής της. Η ποσοτική έρευνα προκρίνει την ποσοτικοποίηση στη συλλογή και στην ανάλυση δεδομένων, ενώ η ποιοτική έρευνα βασίζεται σε εμπειρικές εκτιμήσεις που αφορούν μη αριθμητικές προσεγγίσεις (Quinlan et al., 2015; Bryman, 2016). Οι Saunders et al. (2012) συσχέτισαν τις ποσοτικές και ποιοτικές μεθοδολογίες με τις φιλοσοφικές παραδοχές, τις ερευνητικές προσεγγίσεις και τις ερευνητικές στρατηγικές με σκοπό την επιλογή του ερευνητικού σχεδιασμού. Η ποσοτική έρευνα σχετίζεται γενικά με το θετικισμό και την αφαιρετική προσέγγιση ενώ παράλληλα αφορά κατά κύριο λόγο πειραματικές και δειγματοληπτικές στρατηγικές. Αντιθέτως, η ποιοτική έρευνα σχετίζεται με την ερμηνευτική φιλοσοφία και την επαγωγική προσέγγιση, και στην οποία εφαρμόζονται ερευνητικές στρατηγικές όπως η έρευνα μελέτης περίπτωσης, η έρευνα δράσης, η εθνογραφία και άλλες. Επίσης, οι ποσοτικές έρευνες είναι πιο χρήσιμες στον έλεγχο και στον εντοπισμό τάσεων, δίνοντας έμφαση στην αξιοπιστία και στην εγκυρότητα των μέτρων που χρησιμοποιούν, ενώ παράλληλα απαιτούν μεγάλα δείγματα (άνω των 50) και επιτυγχάνουν πιο αντικειμενικά αποτελέσματα. Αντιθέτως, οι ποιοτικές έρευνες είναι χρήσιμες για την ανακάλυψη κινήτρων και αξιών και για την καλύτερη κατανόηση αναφορικά με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, δίνοντας έμφαση στην αξιοπιστία των υποκειμένων της έρευνας και την ικανότητα του ερευνητή, ενώ παράλληλα απαιτούν μικρά δείγματα (1-50) και επιτυγχάνουν πιο

υποκειμενικά αποτελέσματα (Hair et al., 2007). Συνεπώς, δεδομένων των παραπάνω ισχυρισμών και λαμβάνοντας υπόψιν την ερευνητική φιλοσοφία, την ερευνητική προσέγγιση, τα ερευνητικά ερωτήματα, τις ερευνητικές υποθέσεις και τους ερευνητικούς στόχους, η παρούσα έρευνα υιοθετεί την ποσοτική μεθοδολογική προσέγγιση.

7.1.5 Ερευνητική Στρατηγική

Η στρατηγική έρευνας (research strategy) αποτελεί ένα συγκεκριμένο διαδικαστικών ρυθμίσεων και παρεμβατικών ενεργειών αναφορικά με τις τεχνικές και τα όργανα που θα χρησιμοποιηθούν ώστε να συλλεγούν τα δεδομένα (Δημητριάδη, 2000). Αφορά ένα σχέδιο δράσης με απώτερο σκοπό να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα και να επιτευχθούν οι στόχοι της έρευνας. Επιπροσθέτως, αποτελεί τη μεθοδολογική διασύνδεση ανάμεσα στην ερευνητική φιλοσοφία που έχει υιοθετηθεί και στην επιλογή των μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων (Saunders et al., 2012).

Στη βιβλιογραφία έχουν καταγράψει διάφορες ερευνητικές στρατηγικές όπως το πείραμα (experiment), η δημοσκόπηση ή επισκόπηση (survey), η εθνογραφία (ethnography), η μελέτη περίπτωσης (case study), η θεμελιωμένη θεωρία (grounded theory) και η έρευνα δράσης (action research) (Δημητριάδη, 2000; Saunders et al., 2003, Quinlan et al., 2015). Στην παρούσα έρευνα, η δημοσκόπηση ή αλλιώς επισκόπηση υιοθετείται ως ερευνητική στρατηγική για τους εξής λόγους: (1) συνάδει με τον ποσοτικό ερευνητικό σχεδιασμό και την ερευνητική φιλοσοφία (θετικισμό) και προσέγγιση (απαγωγική) που έχουν υιοθετηθεί (Saunders et al., 2012), (2) εξυπηρετεί τους ερευνητικούς στόχους που έχουν τεθεί, (3) αποτελεί συνήθης στρατηγική στην επιχειρηματική έρευνα (Saunders et al., 2003), (4) έχει σημαντική επίδραση στη Λογιστική (Nazari et al., 2006) και (5) αποτελεί συνήθης στρατηγική σε συναφείς έρευνες της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Πληροφοριακών Συστημάτων σύμφωνα με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση. Η στρατηγική της επισκόπησης αποτελεί μία μέθοδο συλλογής πρωτογενών δεδομένων μέσω γραπτών και προφορικών ερωτημάτων που υποβάλλονται συνήθως σε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα ατόμων (Δημητριάδη, 2000). Τέλος, επιτρέπει να συλλεγούν ποσοτικά δεδομένα αποσκοπώντας στην αιτιολόγηση

συγκεκριμένων σχέσεων μεταξύ των μεταβλητών (Saunders et al., 2012) και στη γενίκευση των αποτελεσμάτων εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι κατάλληλες διαδικασίες δειγματοληψίας (Schnell et al., 2011).

7.1.6 Χρονικός Ορίζοντας της Έρευνας

Ο χρονικός ορίζοντας της έρευνας διαμορφώνει και τον τύπο της έρευνας (Sekaran, 2003). Μία έρευνα που μελετά ένα φαινόμενο σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή και κατά την οποία τα δεδομένα συγκεντρώνονται μία φορά σε μία περίοδο ημερών, εβδομάδων ή μηνών με σκοπό να δοθεί απάντηση σε ένα ερευνητικό ερώτημα ονομάζεται συγχρονική ή αλλιώς διατομική (cross-sectional) (Sekaran, 2003; Saunders et al., 2012). Οι συγχρονικές έρευνες αναφέρονται ως έρευνες επισκόπησης (δημοσκόπησης) και είναι συνυφασμένες με ερωτηματολόγια και δομημένες συνεντεύξεις (Bryman, 2016). Αντιθέτως, η διαχρονική έρευνα (longitudinal) διερευνά ανθρώπους και φαινόμενα σε διαφορετικές περιόδους και έχει την ικανότητα να μελετήσει την αλλαγή και την εξέλιξη (Sekaran, 2003; Saunders et al., 2012).

Παρά το πλεονέκτημα της διαχρονικής έρευνας να παρακολουθεί τις αλλαγές μέσα στο χρόνο, οι συγχρονικές έρευνες μπορούν να παρέχουν ερευνητικά οφέλη διερευνώντας προγενέστερες συμπεριφορές και μελλοντικές προσδοκίες (Cooper and Schindler, 2003). Όπως επισημαίνουν οι ίδιοι συγγραφείς, οι χρονικοί και οικονομικοί περιορισμοί οδηγούν στην υιοθέτηση της συγχρονικής έρευνας. Έτσι, η παρούσα εργασία υιοθετεί τη συγχρονική έρευνα σύμφωνα με τους ερευνητικούς στόχους που έχουν τεθεί, καθώς *«περιλαμβάνει τη συλλογή δεδομένων για ένα δείγμα μονάδων ανάλυσης σε ορισμένο χρονικό σημείο, προκειμένου να συλλεχθούν ποσοτικά ή ποσοτικοποιήσιμα δεδομένα για δύο ή περισσότερες μεταβλητές, τα οποία κατόπιν εξετάζονται ώστε να εντοπιστούν συγκεκριμένοι συνδυασμοί συσχετίσεων»* (Bryman, 2016, p.83).

7.2 Ερευνητικό Σχέδιο και Συλλογή Δεδομένων

Το ερευνητικό σχέδιο συνιστά το πλαίσιο για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων (Bryman, 2016). Αποτελεί τη στρατηγική αλλά και το σχέδιο μέσω του

οποίου αυτή θα επιτευχθεί ενώ παράλληλα συγκεκριμενοποιεί τις διαδικασίες που θα υιοθετηθούν για τη συλλογή, τη μέτρηση και την ανάλυση των δεδομένων (Cooper and Schindler, 2003). Η Sekaran (2003) περιέγραψε την ερευνητική διαδικασία και κατηγοριοποίησε τα στοιχεία του ερευνητικού σχεδίου που αποτελούν μία σειρά από ορθολογιστικές αποφάσεις και επιλογές. Έτσι, πρέπει να ληφθούν αποφάσεις για το σχεδιασμό της έρευνας που σχετίζονται με το σκοπό (purpose of the study), το πλαίσιο διεξαγωγής (study setting), τον τύπο διερεύνησης (type of investigation), το βαθμό παρέμβασης του ερευνητή (extent of researcher interference), το χρονικό ορίζοντα (time horizon), το βαθμό ανάλυσης των δεδομένων (unit analysis), τον τύπο δειγματοληψίας (sampling design), τον τρόπο συλλογής δεδομένων (data collection methods), τον τρόπο μέτρησης των μεταβλητών (measurement and measures) και την ανάλυση δεδομένων (data analysis). Μία άλλη εκδοχή της διαδικασίας του ερευνητικού σχεδιασμού περιγράφεται από τους Blumberg et al. (2008), η οποία περιλαμβάνει το βαθμό διαμόρφωσης του ερευνητικού ερωτήματος (degree of research question crystallization), τη μέθοδο ανάλυσης των δεδομένων (method of data collection), τον έλεγχο των μεταβλητών από τον ερευνητή (researcher control of variables), το σκοπό της μελέτης (purpose of study), τη χρονική διάσταση (time dimension), το σκοπό της θεματολογίας (the topical scope), το ερευνητικό περιβάλλον (research environment) και τις πεποιθήσεις των συμμετεχόντων (participants' perceptions).

Όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2007) και οι Saunders et al. (2012), υπάρχουν τρεις κύριοι βασικοί τύποι ερευνητικών σχεδίων στην επιχειρηματική έρευνα: η εξερευνητική ή διερευνητική (exploratory), η περιγραφική (descriptive) και η αιτιολογική ή επεξηγηματική (causal or explanatory). Οι εξερευνητικές έρευνες διεξάγονται για να επιτευχθεί η καλύτερη κατανόηση της φύσης του προβλήματος καθώς υπάρχει ελάχιστη πληροφόρηση από προηγούμενες μελέτες (Sekaran, 2003). Συγχρόνως, έχουν χαλαρή δομή με απώτερο σκοπό να ανακαλύψουν μελλοντικές ερευνητικές προοπτικές (Cooper and Schindler, 2003) ενώ παράλληλα βασίζονται συνήθως στην ποιοτική ερευνητική μεθοδολογία (Hair et al., 2007). Οι περιγραφικές έρευνες διεξάγονται για να διαπιστώσουν και να περιγράψουν μεταβλητές του ενδιαφέροντος του ερευνητή σε μία κατάσταση (Sekaran, 2003). Είναι συνήθως δομημένες και άρτια σχεδιασμένες ώστε να μετρήσουν τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στα ερευνητικά ερωτήματα (Hair et al., 2007).

Σκοπός των περιγραφικών ερευνών είναι να γίνουν κατανοητά τα χαρακτηριστικά μιας ομάδας αλλά και να μελετηθούν συστηματικά διάφορες διαστάσεις σε μία δεδομένη κατάσταση, να δημιουργηθούν νέες ιδέες για περαιτέρω έρευνα και να επιτραπεί η λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων. Τέλος, οι αιτιολογικές ή αλλιώς ελέγχου υποθέσεων (hypothesis testing) αφορούν την εξέταση και την επεξήγηση της σχέσης μεταξύ των μεταβλητών (Cooper and Schindler, 2003) και μπορούν να καθορίσουν τις αιτιώδεις σχέσεις (cause-and-effect relationships) τόσο με τη χρήση ποιοτικών όσο και με τη χρήση ποσοτικών δεδομένων (Sekaran, 2003). Βάσει των όσων αναφέρθηκαν, η παρούσα έρευνα μπορεί να χαρακτηριστεί ως περιγραφική και αιτιολογική. Συγκεκριμένα, η διερεύνηση των ερευνητικών ερωτημάτων (RQ_1 - RQ_6) αφορά την περιγραφική έρευνα ενώ ο έλεγχος των ερευνητικών υποθέσεων (H_1 - H_{41}) απαρτίζει την αιτιολογική πλευρά της έρευνας.

Τα δεδομένα που πρέπει να συλλεχθούν για τη διεξαγωγή μιας έρευνας μπορεί να είναι είτε πρωτογενή είτε δευτερογενή. Τα πρωτογενή δεδομένα είναι εκείνα που συγκεντρώνονται εξειδικευμένα για τη διεξαγωγή μιας έρευνας. Μέθοδοι συλλογής τέτοιων δεδομένων αποτελούν η συμμετοχική και η δομημένη παρατήρηση, οι ημιδομημένες, οι εις βάθος και οι ομαδικές συνεντεύξεις και τα ερωτηματολόγια (Saunders et al., 2012). Τα δευτερογενή αφορούν πληροφορίες ή δεδομένα που έχουν συλλεχθεί και καταγραφεί από κάποιον άλλον (Blumberg et al., 2008). Τρόποι συλλογής τέτοιων δεδομένων αποτελούν οι βάσεις δεδομένων, τα περιοδικά, τα βιβλία, το διαδίκτυο και άλλα (Saunders et al., 2012).

Σύμφωνα με τον ορισμό των Van der Stede et al. (2005), η συγκεκριμένη έρευνα αποτελεί μία εμπειρική έρευνα καθώς βασίζεται σε δεδομένα που προκύπτουν από μία επισκόπηση. Όπως αναφέρει και ο Bryman, (2016, p.84), η έρευνα επισκόπησης αναφέρεται «στην έρευνα που εφαρμόζει συγχρονικό σχέδιο και βασίζεται στη συλλογή δεδομένων μέσω ερωτηματολογίων ή δομημένων συνεντεύξεων». Επιπλέον, τα ερωτηματολόγια κυρίως χρησιμοποιούνται στις περιγραφικές ή επεξηγηματικές έρευνες (Saunders et al., 2012), αποτελούν τη μέθοδο συλλογής δεδομένων που απαντάται πιο συχνά στις έρευνες επισκόπησης (Quinlan et al., 2015), ειδικότερα στους τομείς των επιχειρήσεων και της διοίκησης (Saunders et al., 2012), και συνιστούν την πιο συνήθη μέθοδο για την απαγωγική προσέγγιση (Rowley, 2014). Τέλος, η μέθοδος του ερωτηματολογίου χρησιμοποιήθηκε από την πλειονότητα των

εμπειρικών ερευνών στα ερευνητικά πεδία της Διοικητικής Λογιστικής και της Ενδεχομενικής θεωρίας, των Κοστολογικών Συστημάτων και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την ερευνητική φιλοσοφία, την προσέγγιση και τη στρατηγική που έχουν υιοθετηθεί αλλά και τον τύπο του ερευνητικού σχεδιασμού, το ερωτηματολόγιο αποτελεί την ενδεδειγμένη μέθοδο συλλογής δεδομένων για την παρούσα έρευνα.

«Ένα ερωτηματολόγιο είναι ένα προσχεδιασμένο γραπτό σύνολο από ερωτήσεις στο οποίο οι ερωτώμενοι καταγράφουν τις απαντήσεις τους, συχνά μέσα από αρκετά προκαθορισμένες εναλλακτικές» (Sekaran, 2003, p.236). Τα ερωτηματολόγια διακρίνονται σε αυτοσυμπληρούμενα ή ατομικής συμπλήρωσης (self-administered) και σε συμπληρούμενα από το συνεντευκτή (interviewer administrated). Τα αυτοσυμπληρούμενα ερωτηματολόγια ή αλλιώς ερωτηματολόγια ατομικής συμπλήρωσης περιλαμβάνουν τα ταχυδρομικά ερωτηματολόγια, τα διαδικτυακά ερωτηματολόγια και τα ερωτηματολόγια παράδοσης και συλλογής. Τα συμπληρούμενα από το συνεντευκτή ερωτηματολόγια περιλαμβάνουν τα τηλεφωνικά ερωτηματολόγια και τη δομημένη συνέντευξη (Saunders et al., 2012). Ωστόσο, κάθε τύπος ερωτηματολογίου έχει τα δικά του πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Η επιλογή του τύπου ερωτηματολογίου με τον οποίο θα συλλεχθούν τα δεδομένα πρέπει να βασίζεται στη σύγκριση των ερευνητικών στόχων και των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που διέπουν τον καθένα από αυτούς (Cooper and Schindler, 2003).

Η παρούσα έρευνα θα χρησιμοποιήσει το διαδικτυακό ερωτηματολόγιο με τη βοήθεια του διαδικτυακού εργαλείου Survey Monkey™. Το διαδικτυακό ερωτηματολόγιο δίνει τη δυνατότητα για γρήγορη συλλογή και ανάλυση δεδομένων, καλύπτει μεγάλο και γεωγραφικά διασκορπισμένο δείγμα πληθυσμού, αποτελεί οικονομικό τρόπο συλλογής δεδομένων, παρουσιάζει μικρή πιθανότητα για νόθευση ή διαστρέβλωση των απαντήσεων, παρέχει τη δυνατότητα για πιο εύκολη και οικονομική επαναποστολή και εξασφαλίζει ανωνυμία και υψηλή βεβαιότητα ότι το κατάλληλο άτομο θα απαντήσει. Επίσης, δεν υφίσταται μεροληψία από πλευράς του συνεντευκτή ενώ η διάρκεια ολοκλήρωσης της συλλογής των δεδομένων είναι μικρή μολονότι εξαρτάται από τον αριθμό υπενθυμίσεων (Saunders et al., 2012; Hair et al., 2007; Blumberg et al., 2008;

Sekaran, 2003). Επιπλέον, όπως αναφέρει ο Bryman (2016), οι έρευνες επισκόπησης με τη χρήση διαδικτύου διακρίνονται σε έρευνες μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχουν ενσωματωμένα ή επισυναπτόμενα ερωτηματολόγια και σε έρευνες επισκόπησης στον Παγκόσμιο Ιστό. Οι έρευνες επισκόπησης στον Παγκόσμιο Ιστό με τη χρήση διαδικτυακών εργαλείων παρέχουν μεγαλύτερη ευελιξία, είναι λιγότερο δαπανηρές, παρέχουν τη δυνατότητα για ερωτήσεις ελέγχου με σκοπό να αποτραπεί η παράλειψη ερωτήσεων, ελαχιστοποιούν τη μεροληψία εξαιτίας της ανωνυμίας των απαντήσεων που παρέχουν, αυξάνουν την ακρίβεια και μειώνουν την πιθανότητα σφαλμάτων κατά την επεξεργασία των δεδομένων (Cooper and Schindler, 2003; Hair et al., 2007; Albaum et al., 2010; Bryman, 2016). Βάσει όσων προαναφέρθηκαν, η χρήση διαδικτυακού δομημένου και αυτοσυμπληρούμενου ερωτηματολογίου με τη βοήθεια της ηλεκτρονικής πλατφόρμας Survey Monkey™ κρίθηκε καταλληλότερη για την παρούσα έρευνα, εξαιτίας του διαθέσιμου χρόνου και των διαθέσιμων οικονομικών πόρων για τη συλλογή δεδομένων, αλλά και του μεγάλου γεωγραφικού εύρους καθώς η έρευνα μελετά ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σε ολόκληρη την Ελληνική επικράτεια.

7.3 Πληθυσμός, Δειγματοληψία και Δείγμα Έρευνας

Ο πληθυσμός που χρησιμοποιείται σε μία έρευνα αλλά και το δείγμα που επιλέγεται από τον πληθυσμό αποτελούν σημαντικά στοιχεία για την ερευνητική μεθοδολογία (Quinlan et al., 2015). Το δείγμα ενός πληθυσμού σε μία έρευνα πρέπει να είναι αντιπροσωπευτικό, περιλαμβάνοντας τα χαρακτηριστικά και τις ιδιότητες του πληθυσμού από τον οποίο προέρχεται (Δαφέρμος, 2005). Έτσι, ελαχιστοποιούνται τα δειγματοληπτικά σφάλματα (Hair et al., 2007) και μπορεί να επιτευχθεί η γενίκευση στον πληθυσμό (Νόβα - Καλτσούνη, 2006). Ταυτόχρονα, σύμφωνα με τους Hair et al. (2007), για την επίτευξη ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος πρέπει να ακολουθηθεί μία σειρά από προκαθορισμένες διαδικασίες που περιλαμβάνουν τον καθορισμό του πληθυσμού - στόχου, την επιλογή του δειγματοληπτικού πλαισίου, την επιλογή της μεθόδου δειγματοληψίας, τον καθορισμό του μεγέθους του δείγματος και την εφαρμογή του δειγματοληπτικού σχεδίου.

7.3.1 Πληθυσμός

Ο πληθυσμός (population) αποτελεί το σύνολο των μονάδων μέσα από το οποίο επιλέγεται το δείγμα (Bryman, 2016). Στην παρούσα έρευνα, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν στην κατηγορία των τριών (3***), των τεσσάρων (4****) και των πέντε (5*****) αστερών, σύμφωνα με το σύστημα διαβάθμισης της ποιότητας και των παροχών τους βάσει των προδιαγραφών που έχουν οριστεί από την Υπουργική Απόφαση 216/2015, ορίζονται ως πληθυσμός - στόχος (target population). Η επιλογή αυτή βασίζεται στους εξής λόγους:

α) η επιλογή ενός συγκεκριμένου κλάδου έγινε με σκοπό να μειωθεί η επίδραση της περιβαλλοντικής ετερογένειας (Jermias and Gani, 2004, Moores and Yuen, 2001, Dess and Davis, 1984)

β) η έρευνα της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Πληροφοριακών Συστημάτων στο ξενοδοχειακό κλάδο είναι περιορισμένη, ενώ παράλληλα πολλοί ερευνητές έχουν επισημάνει την ανάγκη για περαιτέρω έρευνα στον κλάδο (Potter and Schmidgall, 1999; Pellinen, 2003; Pavlatos and Paggios, 2008; Mia and Patiar, 2001; Terzioglu and Chan, 2013; Esparza-Aguilar et al. 2016; Park and Jang, 2014; Cengiz et al., 2018)

γ) η επιλογή της ταξινόμησης με βάση τον αριθμό των αστερών για την επιλογή του πληθυσμού αποτελεί συνήθης πρακτική στη διεθνή επιχειρηματική έρευνα στον ξενοδοχειακό κλάδο (Lee et al., 2003; Grisseemann et al., 2013; Chand and Katou, 2007; Köseoglu et al., 2013; Yuen, 2006; Pereira-Moliner et al., 2016; Vij, 2016; Daghfous and Barkhi, 2009; Gil-Padilla and Espino-Rodríguez, 2008; Kim et al., 2013; Patiar and Mia, 2008; Uyar and Bilgin, 2011; Makrigiannakis and Soteriades, 2007)

δ) η επιλογή των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που ανήκουν στην κατηγορία των τριών (3***), των τεσσάρων (4****) και των πέντε (5*****) αστερών βασίζεται στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις αυτές τείνουν να υιοθετούν πιο πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα. Ταυτόχρονα, οι λόγοι που συνέβαλαν στην επιλογή των συγκεκριμένων επιχειρήσεων είναι οι εξής:

- για να υποστηρίξουν την παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών, απαιτούνται πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα (Lamminmaki, 2008)

- έχουν πολύπλοκες δομές και μεγάλο εύρος υπηρεσιών και προϊόντων, ούτως ώστε να χρειάζονται πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα και Πρακτικές (Makrigiannakis and Soteriades, 2007)
- είναι πιο καινοτόμες (Padilla-Meléndez and Garrido-Moreno, 2014, Orfila-Sintes et al., 2006), ώστε να εφαρμόζουν σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής
- είναι επαρκούς μεγέθους, ώστε να εστιάζουν στη μέτρηση της απόδοσης και στην εφαρμογή της στρατηγικής (Evans, 2005)
- έχουν καλύτερη διοίκηση και οργανωσιακή δομή (Hiamey and Amenumey, 2013), ώστε να σχεδιάζουν πολύπλοκα και λειτουργικά Κοστολογικά Συστήματα.

7.3.2 Αποκρινόμενοι

Η παρούσα εργασία εστιάζει στα οικονομικά στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ως αποκρινόμενους - στόχο (target respondents) της έρευνας, καθώς είναι αρμόδια να απαντήσουν σε ζητήματα που αφορούν τη Διοικητική Λογιστική, την Κοστολόγηση και τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα αλλά και σε θέματα που άπτονται του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης. Όπως αναφέρουν οι Jermias και Gani (2004, p.189), «*το πρόσωπο επικοινωνίας πρέπει να είναι ... ένας ελεγκτής ή ένας διοικητικός λογιστής που έχει τη συγκεκριμένη θέση στην επιχείρηση τουλάχιστον ένα χρόνο πριν την έρευνα. Αυτό κρίνεται απαραίτητο ώστε να επιβεβαιωθεί ότι οι ερωτώμενοι έχουν κατανόηση της αγοράς μέσα στην οποία η επιχειρησιακή τους μονάδα δραστηριοποιείται*». Συγχρόνως, οι Baines και Langfield-Smith (2003, p.684) αναφέρουν ότι οι αντιλήψεις των στελεχών, ως αποκρινόμενοι της έρευνας, θεωρούνται κατάλληλες σε σχέση με αντικειμενικά μέτρα καθώς:

- α) οι αντιλήψεις τους σχετικά με το περιβάλλον επηρεάζουν την επιλογή της στρατηγικής και την υιοθέτηση των αλλαγών σε οργανωσιακές και μεταβλητές σχετιζόμενες με την οργανωσιακή δομή και τη Διοικητική Λογιστική
- β) είναι δύσκολο να μετρηθούν μεταβλητές που σχετίζονται με το περιβάλλον και τη στρατηγική με αντικειμενικό τρόπο

γ) έχουν επαρκή κατανόηση της διαδικασίας των αποφάσεων ώστε να παρέχουν αξιόπιστη πληροφορία.

7.3.3 Δειγματοληπτικό πλαίσιο

Ως δειγματοληπτικό πλαίσιο (sampling frame) ή αλλιώς ενεργός πληθυσμός ορίζεται ένας κατάλογος στοιχείων μέσω των οποίων μπορεί να επιλεγεί ένα δείγμα (Quinlan et al., 2015). Υπό ιδανικές συνθήκες, αποτελεί μία ολοκληρωμένη και ορθή λίστα των στοιχείων του πληθυσμού (Sekaran, 2003).

Με σκοπό να αναπτυχθεί το δειγματοληπτικό πλαίσιο για την παρούσα έρευνα, ζητήθηκε η συνδρομή του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ξ.Ε.Ε.). Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, με όποια μορφή και αν λειτουργούν, εγγράφονται υποχρεωτικά ως μέλη του Ξ.Ε.Ε. βάσει του άρθρου 2, παρ. 2 του Ν.Δ. 688/1948 (Α' 133). Έτσι, μέσω επιστολής προς το Ξ.Ε.Ε. που επεξηγούσε τους σκοπούς της έρευνας και τη χρησιμότητα των αποτελεσμάτων για τον κλάδο, ζητήθηκε ένας κατάλογος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που αποτελούν μέλη του επιμελητηρίου. Στη λίστα αυτή, συμπεριελήφθησαν τα στοιχεία επικοινωνίας των επιχειρήσεων (τηλέφωνα, ταχυδρομικές διευθύνσεις και διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου), η κατηγορία αστέρων (σύστημα διαβάθμισης της ποιότητας και των παροχών τους), ο αριθμός δωματίων, ο αριθμός κλινών και η διάρκεια λειτουργίας των επιχειρήσεων σε μήνες.

Μετά από επεξεργασία των δεδομένων, διαπιστώθηκε ότι σε σύνολο 5.280 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, οι 659 ανήκουν στην κατηγορία του ενός (1*) αστεριού, οι 2.113 ανήκουν στην κατηγορία των δύο (2**) αστέρων, οι 1.420 ανήκουν στην κατηγορία των τριών (3***) αστέρων, οι 759 ανήκουν στην κατηγορία των τεσσάρων (4****) αστέρων και οι 329 ανήκουν στην κατηγορία των πέντε (5*****) αστέρων. Αφού ελέγχθηκε η πληρότητα των στοιχείων και σύμφωνα με τον επιθυμητό πληθυσμό - στόχο, το δειγματοληπτικό πλαίσιο της παρούσας έρευνας αποτελείται από ένα σύνολο 2.508 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Πίνακας 5).

Πίνακας 5: Πληθυσμός και Δειγματοληπτικό Πλαίσιο		
Κατηγορία Αστέρων	Πληθυσμός	Δειγματοληπτικό Πλαίσιο
1*	659	-
2**	2.113	-
3***	1.420	1.420
4****	759	759
5*****	329	329
Σύνολο	5.280	2.508

7.3.4 Δειγματοληψία

Στη διεθνή βιβλιογραφία, επισημαίνονται δύο κύριες μέθοδοι συλλογής στοιχείων για τη διενέργεια της στατιστικής έρευνας: η απογραφή πληθυσμού (population census) και η δειγματοληψία (sampling). Η απογραφή αποτελεί τη συλλογή στοιχείων από όλα τα άτομα του πληθυσμού (Δημητριάδης, 2012), εφαρμόζεται όταν ο πληθυσμός αφορά λιγότερες από 50 περιπτώσεις (Saunders et al., 2012) και είναι σε σημαντικά μεταβλητός (Blumberg et al., 2008). Αντίθετα, η δειγματοληψία αποτελεί τη συλλογή παρατηρήσεων από δείγμα ή αλλιώς ένα υποσύνολο του πληθυσμού, μέσω της οποίας μπορούν να προκύψουν γενικεύσεις (Sekaran, 2003). Στην παρούσα εργασία, θα εφαρμοσθεί η μέθοδος της δειγματοληψίας εξαιτίας του χαμηλότερου κόστους της έρευνας, της μεγαλύτερης ακρίβειας των αποτελεσμάτων, της γρηγορότερης συλλογής δεδομένων και της μεγαλύτερης ευχέρειας εφαρμογής της (Blumberg et al., 2008; Δημητριάδης, 2012). Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι η δημιουργία δειγματοληπτικών σφάλματων (sampling errors) συνιστά το σημαντικότερο μειονέκτημα της δειγματοληψίας (Δημητριάδης, 2012).

Η επιλογή του δείγματος ή αλλιώς η δειγματοληψία επηρεάζει τη γενίκευση των αποτελεσμάτων της έρευνας αλλά εξαρτάται και από την ποιότητα των διαδικασιών που θα ακολουθηθούν (Van der Stede et al., 2005). Οι διαθέσιμες τεχνικές δειγματοληψίας διακρίνονται σε δύο τύπους: τη δειγματοληψία με πιθανότητα

(probability sampling) και τη δειγματοληψία χωρίς πιθανότητα (non probability sampling). Στη δειγματοληψία με πιθανότητα, όλα τα στοιχεία του πληθυσμού έχουν γνωστή πιθανότητα να συμπεριληφθούν στο δείγμα και συνήθως την ίδια. Αντιθέτως, στη δειγματοληψία χωρίς πιθανότητα, η πιθανότητα κάθε περίπτωσης να επιλεγεί δεν είναι γνωστή και βασίζεται στην προσωπική γνώση και κρίση του ερευνητή (Δημητριάδης, 2012; Saunders et al., 2012). Η δειγματοληψία με πιθανότητα μειώνει το δειγματοληπτικό σφάλμα (Blumberg et al., 2008), ενώ παράλληλα αυξάνει την αντιπροσωπευτικότητα των αποτελεσμάτων της έρευνας, επιτρέποντας να εξαχθούν συμπεράσματα από το δείγμα για τον πληθυσμό της σε ένα μετρήσιμο περιθώριο σφάλματος (Van der Stede et al., 2005). Εν αντιθέσει, η δειγματοληψία χωρίς πιθανότητα αυξάνει την αβεβαιότητα ότι το δείγμα δεν είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού (Δημητριάδης, 2012). Στην παρούσα έρευνα, θα εφαρμοστεί δειγματοληψία με πιθανότητα καθώς χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο από επισκοπήσεις (Saunders et al., 2012).

Τέλος, η δειγματοληψία με πιθανότητα περιλαμβάνει τις εξής πέντε κύριες τεχνικές: απλή τυχαία, συστηματική, κατά στρώματα, κατά ομάδες - συστάδες και πολλαπλών φάσεων (Δημητριάδης, 2012). Η επιλογή της τεχνικής εξαρτάται από το απαιτούμενο πλαίσιο, το απαιτούμενο μέγεθος του δείγματος, τη γεωγραφική περιοχή, το σχετικό κόστος, και την ευκολία επεξήγησης στο προσωπικό υποστήριξης εφόσον αυτό υπάρχει (Saunders et al., 2012). Στην παρούσα έρευνα, θα εφαρμοστεί η τεχνική της απλής τυχαίας δειγματοληψίας με σκοπό κάθε μονάδα του πληθυσμού να έχει την ίδια πιθανότητα να επιλεγεί στο δείγμα ώστε να επιτευχθεί η λιγότερη μεροληψία (Sekaran, 2003). Η απλή τυχαία δειγματοληψία θεωρείται πολύτιμη (Teeroovengadum and Nunkoo, 2018), ενώ παράλληλα έχει χρησιμοποιηθεί από συναφείς εμπειρικές έρευνες στον ξενοδοχειακό κλάδο (Schmidgall and DeFranco, 1998; Sharma, 2002; Uyar and Bilgin, 2011; Makrigiannakis and Soteriades, 2007).

7.3.5 Μέγεθος Δείγματος

Ο καθορισμός του απαιτούμενου δείγματος απαιτεί το συνυπολογισμό διαφόρων παραγόντων όπως της διασποράς του πληθυσμού, της ακρίβειας που απαιτείται, του επιθυμητού μέγιστου σφάλματος εκτίμησης, της τεχνικής της δειγματοληψίας

(Sekaran, 2003), του εκτιμωμένου ποσοστού απόκρισης (response rate) (Saunders et al., 2012), του διαθέσιμου χρόνου και των διαθέσιμων πόρων (Hair et al., 2007). Επίσης, ο Δημητριάδης (2012, p.56) επισημαίνει ότι *«το μέγεθος ενός δείγματος πρέπει να είναι τόσο ώστε να συνδυάζεται η μεγίστη δυνατή αξιοπιστία των αποτελεσμάτων με τη μεγίστη δυνατή οικονομία σε χρόνο και χρήμα»*.

Για την εύρεση του ελάχιστου δείγματος, έχουν αναπτυχθεί διάφοροι μαθητικοί τύποι και πίνακες στα ακαδημαϊκά εγχειρίδια και περιοδικά βάσει του επιπέδου εμπιστοσύνης (confidence level) και του περιθωρίου σφάλματος (margin of error). Στις εμπειρικές έρευνες τόσο στις επιχειρήσεις και στο μανάτζμεντ, όσο και στον τουρισμό και στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οι ερευνητές συνήθως εργάζονται σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95% και με περιθώριο σφάλματος 3% - 5%, με το 5% να είναι γενικότερα αποδεκτό (Saunders et al., 2012; Teeroovengadum and Nunkoo, 2018). Ο Roscoe (1975, cited in Hill, 1998) κάνει αποδεκτό ένα ποσοστό περιθωρίου σφάλματος της τάξεως του 10% ως κανόνα (rule of thumb). Βάσει του πίνακα των Krejcie και Morgan (1970, p.608), για ένα πληθυσμό 2.500 παρατηρήσεων με περιθώριο σφάλματος 5% απαιτείται δείγμα 333 παρατηρήσεων ενώ σύμφωνα με τους Weisberg και Bowen (1977, p.41, cited in Hill, 1998), με περιθώριο σφάλματος 10% σε απλή τυχαία δειγματοληψία απαιτείται δείγμα 100 παρατηρήσεων. Κατά συνέπεια, συνυπολογίζοντας το ελάχιστο μέγεθος του δείγματος αλλά και το εκτιμώμενο ποσοστό απόκρισης από την επισκόπηση μελετών σε παρόμοιους πληθυσμούς (Van der Stede et al., 2005), μπορεί να προσδιοριστεί το απαιτούμενο δείγμα (Saunders et al., 2012).

Στο ερευνητικό πεδίο της Διοικητικής Λογιστικής, οι Van der Stede et al. (2005) επισημαίνουν ότι τα ποσοστά απόκρισης των ερευνών τείνουν να μειώνονται. Συγχρόνως, σύμφωνα με την Auzair (2011), ο μέσος όρος του ποσοστού απόκρισης σε συναφείς έρευνες που φτάνει το 10% - 15% θεωρείται φυσιολογικός ενώ ένα ποσοστό απόκρισης κοντά στο 20% *«είναι παρεμφερές με αυτά που επιτυγχάνονται στη βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής»* (Bedford et al., 2008, p.23) και κρίνεται ως αποδεκτό (Abdel-Kader and Luther, 2008). Ταυτόχρονα, σύμφωνα με τους Saunders et al. (2012), το αναμενόμενο ποσοστό απόκρισης σε έρευνες με τη χρήση διαδικτύου φθάνει στο 11% ενώ οι Sauermann και Roach (2013) τονίζουν

ότι οι διαδικτυακές έρευνες παρουσιάζουν ποσοστά απόκρισης σε ένα εύρος 10% - 25%.

Βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης σε συναφείς εμπειρικές έρευνες (Πίνακας 6), ο μέσος όρος του ποσοστού απόκρισης κυμαίνεται στο 21%. Ωστόσο, η προσέγγιση που διατυπώνεται στα περισσότερα εγχειρίδια για τον καθορισμό του δείγματος μέσω του διαστήματος εμπιστοσύνης (confidence interval) και του εκτιμώμενου ποσοστού απόκρισης ενώ *«είναι ορθή, συχνά δεν είναι πραγματική όταν σχεδιάζονται οι μελέτες στη Διοικητική Λογιστική»* (Fowler, 1984, cited in Van der Stede et al., 2005, p.668). Οι δύο λόγοι που αναφέρουν οι Van der Stede et al., 2005 είναι ότι οι περισσότερες επισκοπήσεις στη Διοικητική Λογιστική έχουν ως σκοπό α) τον έλεγχο της θεωρίας και όχι τη μέτρηση του μέσου μιας μεταβλητής που θα γενικευτεί στον πληθυσμό και β) να αποκτήσουν όσο το δυνατόν περισσότερη πληροφορία μπορούν από τους αποκρινόμενους της έρευνας σχετικά με πολλαπλές μεταβλητές που σχετίζονται με τη θεωρία και τον έλεγχο των υποθέσεων. Κατ' επέκτασιν, είναι δύσκολο να εξειδικευθεί περισσότερο το επιθυμητό επίπεδο της ακρίβειας.

Πληθώρα κανόνων έχει διατυπωθεί για τον καθορισμό του δείγματος που απαιτείται για τις στατιστικές αναλύσεις. Ο Roscoe (1975) προτείνει ότι ένα δείγμα μεγαλύτερο από 30 και μικρότερο από 500 είναι κατάλληλο για τις περισσότερες έρευνες ενώ σε περίπτωση πολυμεταβλητής ανάλυσης (multivariate analysis), όπως η πολλαπλή παλινδρόμηση (multiple regression), απαιτείται δείγμα 10 φορές και παραπάνω από το πλήθος των μεταβλητών. Συγχρόνως, οι Hair et al. (2006) επισημαίνουν ότι για την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης απαιτείται ελάχιστο δείγμα 50 παρατηρήσεων και επιθυμητό δείγμα 100 παρατηρήσεων, με ελάχιστη αναλογία τις 5 παρατηρήσεις και με επιθυμητή αναλογία τις 15 με 20 παρατηρήσεις για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή. Τέλος, για την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης (factor analysis) οι ίδιοι συγγραφείς προτείνουν ως ελάχιστο δείγμα τις 50 παρατηρήσεις. Οι Hair et al. (2014) και ο Δημητριάδης (2016) υπογραμμίζουν ότι το μέγεθος του δείγματος που είναι απαραίτητο για την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης πρέπει να είναι μεγαλύτερο των 100 παρατηρήσεων ή κατ' ελάχιστον 10 φορές επί του αριθμού των μεταβλητών που πρόκειται να αναλυθούν. Τέλος, ο Green (1991, cited in Al-Omiri and Drury, 2007,

p.415) υποστηρίζει ότι για τον έλεγχο του συντελεστή προσδιορισμού R^2 και τον έλεγχο των σημαντικότητας (significance test) των συντελεστών της παλινδρόμησης (regression coefficients) απαιτείται το δείγμα να είναι μεγαλύτερο από $50 + 8k$ και $104 + k$ αντιστοίχως, όπου k είναι ο αριθμός των ανεξάρτητων μεταβλητών.

Πίνακας 6: Ποσοστά Απόκρισης Συναφών Εμπειρικών Ερευνών			
Έρευνα	Ποσοστό Απόκρισης	Έρευνα	Ποσοστό Απόκρισης
Atkinson and Brander Brown (2001)	20%	Mohd Amir (2011)	12%
Moore and Yuen (2001)	14,5%	Nicolaou (2011)	17,13%
Baines and Langfield-Smith (2003)	20%	Uyar and Bilgin (2011)	26,33%
Brown et al. (2004)	12,5%	Hendricks et al. (2012)	15%
Drury and Tayles (2005)	30,1%	Maiga et al. (2014)	20,67%
Pizzini (2006)	22,8%	Krumwiede and Charles (2014)	24%
Al-Omiri and Drury (2007)	19,6%	Auzair (2015)	14,9%
Hyvönen (2007)	39%	Pavlatos and Kostakis (2015)	12%
Abdel-Kader and Luther (2008)	19,6%	Nuhu et al. (2016)	17,12%
Banker et al. (2008)	6,5%	Patiar (2016)	25,7%
Bedford et al. (2008)	17,8%	Maiga (2017)	36,9%
Kallunki and Silvola (2008)	21%	Pavlatos (2018)	18%
Askarany et al. (2010)	39,5%	Pavlatos and Kostakis (2018)	24%

Σύμφωνα με τους Van der Stede et al. (2005), παρά το γεγονός ότι το μέγεθος του δείγματος δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο της ποιότητας των δεδομένων μιας επισκόπησης, πρέπει να είναι επαρκές για τους στατιστικούς ελέγχους που απαιτούνται για την ανάλυση των δεδομένων. Καθώς η έρευνα περιλαμβάνει την εφαρμογή πολλαπλών παλινδρομήσεων με τη συμμετοχή μέχρι και 11 ανεξάρτητων μεταβλητών, σύμφωνα με τον κανόνα του Green (1991), απαιτείται ελάχιστο δείγμα 138 παρατηρήσεων για τη στατιστική ανάλυση. Ο αριθμός αυτός ικανοποιεί τόσο τον κανόνα του Roscoe (1975) όσο και τις ελάχιστες προϋποθέσεις των Hair et al. (2006). Άλλωστε, ένα μέγεθος δείγματος που ανέρχεται στις 120 παρατηρήσεις είναι αρκετό για ουσιαστική στατιστική ανάλυση (Auzair and Langfield-Smith, 2005). Συνεπώς, βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης σε ποσοστά απόκρισης συναφών εμπειρικών ερευνών, του ελάχιστου απαιτούμενου δείγματος για την εφαρμογή των στατιστικών ελέγχων και του μαθηματικού τύπου των Saunders et al. (2012, p.269) για τον προσδιορισμό του απαιτούμενου μεγέθους δείγματος, απαιτείται να σταλούν ερωτηματολόγια σε δείγμα 657 παρατηρήσεων για την παρούσα έρευνα. Καθώς όμως το ποσοστό απόκρισης ενδέχεται να είναι χαμηλότερο από το μέσο όρο των ερευνών του Πίνακα 6, κρίνεται ασφαλές να σταλούν διαδικτυακά ερωτηματολόγια με τυχαία δειγματοληψία σε ένα σύνολο 1.000 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων από το δειγματοληπτικό πλαίσιο της έρευνας, αποσκοπώντας στην επίτευξη ενός τελικού δείγματος που θα ικανοποιεί τις προϋποθέσεις για τη στατιστική ανάλυση και την εξαγωγή συμπερασμάτων.

7.4 Σχεδιασμός Ερωτηματολογίου και Πιλοτικός Έλεγχος

Το ερωτηματολόγιο αποτελεί ένα προετοιμασμένο σύνολο από ερωτήσεις που χρησιμοποιούνται από τους αποκρινόμενους ώστε να καταγράψουν τις απαντήσεις τους (Hair et al., 2007). Ένα ερωτηματολόγιο απαρτίζεται από τρία μέρη: το εισαγωγικό κείμενο, το κύριο ερωτηματολόγιο και τα δημογραφικά στοιχεία (Ζαφειρόπουλος, 2015). Ο σχεδιασμός των ερωτήσεων, η δομή του ερωτηματολογίου και ο πιλοτικός έλεγχος αποτελούν σημαντικά στοιχεία για τη διεξαγωγή της έρευνας καθώς επηρεάζουν την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των δεδομένων που θα συλλεγούν αλλά και το ποσοστό απόκρισης (Saunders et al., 2012). Συνεπώς, για την ανάπτυξη ενός καλά δομημένου ερωτηματολογίου που θα παρέχει αξιόπιστα και έγκυρα δεδομένα, ένας ερευνητής θα πρέπει να ακολουθήσει

μια σειρά από διαδικασίες που περιλαμβάνει την ειδίκευση των εννοιών, τον καθορισμό του τύπου, της μορφής και της σειράς των ερωτήσεων και τον προκαταρκτικό έλεγχο του (Hair et al., 2007). Ιδιαίτερη σημασία οφείλεται να δοθεί στο περιεχόμενο, στη δημιουργία, στην παρουσίαση και στη σειρά των ερωτήσεων αλλά και στο μήκος του ερωτηματολογίου, καθώς αποτελούν βασικά ζητήματα για το σχεδιασμό του (Quinlan et al., 2015). Τέλος, η Sekaran (2003) αναφέρει ότι πρέπει να ακολουθούνται συγκεκριμένες αρχές διατύπωσης, μέτρησης και εμφάνισης κατά την ανάπτυξη ενός ερωτηματολογίου.

Ποικίλα ακαδημαϊκά εγχειρίδια παραθέτουν συμβουλές και κανόνες για τη σύνταξη και τη διαμόρφωση ενός δομημένου ερωτηματολογίου. Έτσι, κατά τη διαδικασία της σύνταξης του αυτοσυμπληρούμενου διαδικτυακού ερωτηματολογίου ακολουθηθήκαν, όσο το δυνατόν σε μεγαλύτερο βαθμό, οι κανόνες που προτείνονται βάσει της βιβλιογραφίας (Sekaran, 2003; Καλτσούνη-Νόβα, 2006; Hair et al., 2007; Schnell et al., 2011; Saunders et al., 2012; Ζαφειρόπουλος, 2015; Bryman, 2016).

Παράλληλα, για τον έλεγχο των υποθέσεων, απαιτείται η μετατροπή των εννοιών σε μεταβλητές που μπορούν να μετρήσουν μία συγκεκριμένη έννοια. Οι λειτουργικοί ορισμοί ή αλλιώς η λειτουργικοποίηση των εννοιών είναι απαραίτητη για τη σύνδεση του θεωρητικού και του ερευνητικού μέρους της έρευνας (Καλτσούνη-Νόβα, 2006). Η λειτουργικοποίηση αφορά τη δημιουργία ερευνητικών εργαλείων για τη μέτρηση εννοιών, δημιουργώντας δηλαδή συγκεκριμένες ερωτήσεις με τις τιμές που μπορούν να πάρουν ώστε να μετρηθούν οι έννοιες. Οι εν λόγω ερωτήσεις και προτάσεις ονομάζονται στοιχεία (items). Έτσι, οι έννοιες που έχουν συγκεκριμενοποιηθεί και συμμετέχουν ως ομάδες στοιχείων σε ένα ερωτηματολόγιο για να μετρηθούν και να υπολογιστούν οι επιδράσεις μεταξύ τους χαρακτηρίζονται ως δομικές μεταβλητές (construct variables) (Ζαφειρόπουλος, 2015) ή αλλιώς θεωρητικά κατασκευάσματα (Quinlan et al., 2015). Ο σχεδιασμός της κάθε ερώτησης καθορίζεται από τα δεδομένα που πρέπει να συλλεχθούν για τους σκοπούς της έρευνας και περιλαμβάνει είτε την υιοθέτηση ερωτήσεων που έχουν χρησιμοποιηθεί σε άλλα ερωτηματολόγια είτε την προσαρμογή ερωτήσεων που έχουν χρησιμοποιηθεί σε άλλα ερωτηματολόγια είτε την ανάπτυξη καινούριων ερωτήσεων (Saunders et al., 2012). Στην παρούσα έρευνα, η πλειονότητα των

ερωτήσεων που χρησιμοποιούνται, υιοθετήθηκε από τη διεθνή βιβλιογραφία και έρευνα, ενώ παράλληλα μέρος των ερωτήσεων προσαρμόστηκε στις ιδιαιτερότητες του ξενοδοχειακού κλάδου με σκοπό τη συγκέντρωση των δεδομένων και την επίτευξη των ερευνητικών στόχων.

Κατά τη διαμόρφωση και το σχεδιασμό των ερωτήσεων, είναι χρήσιμο να εξεταστεί ο τύπος της ερώτησης που είναι κατάλληλος για το εκάστοτε περιεχόμενο. Η πιο σημαντική διάκριση αφορά τις ανοιχτού και τις κλειστού τύπου ερωτήσεις (Rowley, 2014). Στις ανοιχτού τύπου ερωτήσεις, οι ερωτώμενοι μπορούν να δώσουν απαντήσεις με το δικό τους τρόπο ενώ στις κλειστού τύπου ερωτήσεις ή ερωτήσεις προκαθορισμένης επιλογής, οι ερωτώμενοι έχουν να επιλέξουν από έναν αριθμό εναλλακτικών απαντήσεων (Bryman, 2016; Saunders et al., 2012). Οι ανοιχτού τύπου ερωτήσεις είναι χρήσιμες για τη συλλογή δεδομένων εις βάθος (Rowley, 2014) και συνιστώνται όταν δεν είναι δυνατό να προβλεφθούν όλες οι πιθανές απαντήσεις (Καλτσούνη-Νόβα, 2006). Ωστόσο, καθώς απαιτούν μεγαλύτερη προσπάθεια από τους ερωτώμενους και παράλληλα η κωδικοποίηση των απαντήσεων για τη στατιστική ανάλυση είναι χρονοβόρα (Bryman, 2016), πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο όταν κρίνονται ως η καλύτερη επιλογή (Rowley, 2014). Αντιθέτως, οι κλειστού τύπου ερωτήσεις δεν επιδέχονται παρερμηνειών (Καλτσούνη-Νόβα, 2006), μπορούν να απαντηθούν πιο γρήγορα (Rowley, 2014), παρέχουν ευκολότερη επεξεργασία και βελτιώνουν τη συγκρισιμότητα των απαντήσεων (Bryman, 2016) και επιτρέπουν την ποσοτική ανάλυση (Ζαφειρόπουλος, 2015). Εντούτοις, καθώς παρατηρείται απώλεια αυθορμητισμού στις απαντήσεις αλλά και δυσκολία στη διαμόρφωση αμοιβαία αποκλειόμενων απαντήσεων και στην κάλυψη όλων των πιθανών απαντήσεων, ακόμα και με τη χρήση της κατηγορίας “άλλο” (Bryman, 2016), απαιτείται ο ορθός σχεδιασμός και η καταγραφή του συνόλου των δυνατών απαντήσεων (Ζαφειρόπουλος, 2015).

Η επιλογή του ανοιχτού ή κλειστού τύπου ερωτήσεων βασίζεται σε διάφορους παράγοντες όπως είναι ο τύπος των ερωτώμενων, η παρακίνηση τους για συμμετοχή, το περιεχόμενο των ερωτήσεων, η διαθεσιμότητα του χρόνου και η μέθοδος διαχείρισης του ερωτηματολογίου (De Vaus, 2013). Έτσι, λαμβάνοντας υπόψιν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του κάθε τύπου ερωτήσεων, του μεγάλου αριθμού ερωτήσεων (Rowley, 2014), της ερευνητικής στρατηγικής

(επισκόπησης) (Bryman, 2016) και του τύπου του ερωτηματολογίου (διαδικτυακού) που χρησιμοποιείται (Saunders et al., 2012), και ταυτόχρονα αποσκοπώντας στην αύξηση του ποσοστού απόκρισης (Collis and Hussey, 2013), οι κλειστού τύπου ερωτήσεις χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξη του ερωτηματολογίου.

Σύμφωνα με τους Saunders et al. (2012), διακρίνονται οι εξής τύποι κλειστών ερωτήσεων: α) λίστας (list) που αφορά την επιλογή από λίστα στοιχείων, β) κατηγορίας (category) που σχετίζεται με την επιλογή μιας απάντησης από δεδομένο σύνολο κατηγοριών, γ) κατάταξης (ranking) που αφορά τον καθορισμό της σειράς προτίμησης ή επιλογής, δ) αξιολόγησης (scale or rating) που σχετίζεται με τη συλλογή δεδομένων γνώμης, ε) ποσότητας (quantity) με σκοπό την καταγραφή ενός αριθμού που καθορίζει την ποσότητα και στ) μήτρας (grid) με σκοπό την καταγραφή απαντήσεων σε δύο ή περισσότερες ερωτήσεις στον ίδιο πίνακα. Παράλληλα, ένα ακόμη σημαντικό ζήτημα για το σχεδιασμό ενός ερωτηματολογίου αποτελούν οι τύποι των κλιμάκων που μπορούν να εφαρμοσθούν ώστε να μετρηθούν οι μεταβλητές. Η κλίμακα μέτρησης αποτελεί *«το σύνολο των κανόνων σύμφωνα με τους οποίους προσδίδουμε αριθμητικά δεδομένα σε ένα χαρακτηριστικό το οποίο μετράμε»* (Bryman, 2016, p.369). Οι τέσσερις βασικές κλίμακες μέτρησης είναι α) οι ονομαστικές ή κατηγορικές κλίμακες (nominal scales), που αφορούν την κατάταξη των υποκείμενων σε συγκεκριμένες κατηγορίες ή ομάδες, σαφώς διακριτές μεταξύ τους, ισοδύναμες και οπωσδήποτε αμοιβαία αποκλειόμενες, β) οι τακτικές κλίμακες (ordinal scales), στις οποίες η ένταξη των υποκείμενων γίνεται σε σαφείς, ισοδύναμες αλλά και διατεταγμένες κατηγορίες και χρησιμοποιούνται για κατάταξη - ιεράρχηση των τιμών, γ) οι αριθμητικές ή ίσων διαστημάτων κλίμακες (interval scales), στις οποίες τα υποκείμενα εντάσσονται σε σαφώς καθορισμένες, αμοιβαία αποκλειόμενες, διατεταγμένες κατηγορίες με σταθερή μονάδα μέτρησης και δ) οι αναλογικές κλίμακες (ratio scales), οι οποίες διατηρούν τα χαρακτηριστικά όλων των προηγούμενων κλιμάκων και διαθέτουν πραγματικό σημείο αναφοράς το μηδέν και επιτρέπουν όλες τις αριθμητικές πράξεις (Δαφέρμος, 2005; Bryman, 2016; Hair et al., 2007; Sekaran, 2003). Κρίνεται σκόπιμο όμως να σημειωθεί ότι στις κλίμακες αξιολόγησης ανήκουν η διχοτομική κλίμακα (dichotomous scale) και η κλίμακα κατηγορίας (category scale) που εντάσσονται στις ονομαστικές κλίμακες (Sekaran, 2003), η κλίμακα Likert (Likert scale) που

εντάσσεται στις τακτικές κλίμακες (Δαφέρμος, 2005; Αναστασιάδου, 2012) ή αριθμητικές (Cooper και Schindler, 2003; Hair et al., 2007) και η κλίμακα σταθερού αθροίσματος (fixed sum scale) που εντάσσεται στις τακτικές κλίμακες (Sekaran, 2003).

Αναφορικά με τη κλίμακα Likert, αποτελεί μία μέθοδο αθροιστικών βαθμολογήσεων (Quinlan et al., 2015), χρησιμοποιείται σε ερωτήσεις αξιολόγησης (Saunders et al., 2012), συνιστά μία από τις συνηθέστερες τεχνικές σε έρευνες επισκόπησης (Bryman, 2016) και περιλαμβάνει συνήθως πέντε τιμές απαντήσεων από το “διαφωνώ απόλυτα” έως το “συμφωνώ απόλυτα”. Οι πιο δημοφιλείς κλίμακες Likert είναι αυτές με τις πέντε βαθμίδες, καθώς δίνουν τη δυνατότητα στον ερωτώμενο να τοποθετηθεί σε ένα ουδέτερο - μεσαίο σημείο (Ζαφειρόπουλος, 2015). Επίσης, όπως τονίζει η Sekaran (2003), η αύξηση της πεμπτοβάθμιας κλίμακας σε επταβάθμια ή εννιαβάθμια δεν συνεπάγεται κατ’ ανάγκη την ενίσχυση της αξιοπιστίας της αξιολόγησης. Τέλος, οι κλίμακες τύπου Likert (Likert - type scales) χρησιμοποιούνται στην επιχειρηματική έρευνα ώστε να μετρηθούν διάφορες έννοιες (Hair et al., 2007).

Όπως προαναφέρθηκε, αρκετές ερωτήσεις υιοθετηθήκαν και προσαρμόστηκαν από συναφείς εμπειρικές έρευνες με βάση τη βιβλιογραφική ανασκόπηση. Έτσι, εφαρμόστηκε η τεχνική της παράλληλης μετάφρασης από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα, λαμβάνοντας υπόψιν τη λεξιλογική έννοια, την έννοια των ιδιοματισμών, τη βιωματική έννοια, τη γραμματική και τη σύνταξη (Saunders et al., 2012).

Κατά τη διεξαγωγή μιας εμπειρικής έρευνας, είναι σημαντικό να συντελείται ο πιλοτικός έλεγχος του ερωτηματολογίου που θα χρησιμοποιηθεί στην έρευνα ώστε να εξακριβωθεί εάν οι ερωτήσεις γίνονται κατανοητές από τους ερωτώμενους και εάν υπάρχουν πιθανά προβλήματα στη διατύπωση και στις κλίμακες μέτρησης των ερωτήσεων (Sekaran, 2003). Ιδιαίτερα στην περίπτωση του αυτοσυμπληρούμενου ερωτηματολογίου, ο πιλοτικός έλεγχος είναι σημαντικός καθώς δεν υπάρχει συνεντευκτής για τυχόν διευκρινήσεις (Bryman, 2016). Ταυτόχρονα, όπως επισημαίνουν οι Van der Stede et al. (2005), ακόμα και εάν κάποιες ερωτήσεις έχουν χρησιμοποιηθεί και ελεγχθεί προγενέστερα, ο ερευνητής πρέπει πάντα να

ελέγχει πιλοτικά το εργαλείο της έρευνάς του. Έτσι, μέσω του πιλοτικού ελέγχου, μπορεί να διασφαλιστεί η εγκυρότητα του περιεχομένου (content validity) (Saunders et al., 2012) και η φαινομενική εγκυρότητα (face validity) (Hair et al., 2007).

Ακολουθώντας τις προτάσεις των Saunders et al. (2012) και Cooper και Schindler (2003) για τον πιλοτικό έλεγχο, το ερωτηματολόγιο αρχικά ελέγχθηκε από υποψήφιους διδάκτορες του συναφούς γνωστικού αντικείμενου ως προς τη διατύπωση, το χρόνο που απαιτείται και τη δυσκολία της συμπλήρωσης των απαντήσεων. Εν συνεχεία, ελέγχθηκε από τρεις ακαδημαϊκούς καθηγητές του συναφούς γνωστικού αντικείμενου και δύο επαγγελματίες του κλάδου, οι οποίοι συνεισέφεραν στην εγκυρότητα περιεχομένου (content validity) του ερωτηματολογίου μέσα από πολύτιμα σχόλια και παρατηρήσεις σχετικά με το περιεχόμενο και τη διατύπωση των ερωτήσεων. Τέλος, αφού έγιναν οι προτεινόμενες διορθώσεις, το ερωτηματολόγιο στάλθηκε σε τρεις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν σε διαφορετικές κατηγορίες αστέρων (3***, 4**** και 5***** αστέρων). Σκοπός αυτής της διαδικασίας ήταν τόσο να ελεγχθούν οι ερωτήσεις ως προς τις οδηγίες συμπλήρωσης, τις κλίμακες μέτρησης, την ορθότητα και σαφήνεια της διατύπωσή τους όσο και να διερευνηθούν ενδεχόμενα προβλήματα σχετικά με την κωδικοποίηση και την ανάλυση των απαντήσεων. Λαμβάνοντας υπόψιν όλες τις επισημάνσεις, έγιναν ορισμένες τροποποιήσεις πριν την τελική εκδοχή του ερωτηματολογίου.

7.5 Περιεχόμενο Ερωτηματολογίου

Η τελική εκδοχή του ερωτηματολογίου προέκυψε έπειτα από τις συστάσεις και τις διορθώσεις που σημειώθηκαν στον πιλοτικό έλεγχό του. Περιλαμβάνει τη συνοδευτική επιστολή (covering letter) και το κυρίως μέρος του ερωτηματολογίου που έχει ως σκοπό να καταγραφούν τα απαραίτητα δεδομένα για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων. Η συνοδευτική επιστολή, ακολουθώντας τις προτάσεις των Saunders et al. (2012), επεξηγεί το σκοπό της έρευνας και τη χρησιμότητά της, την εμπιστευτικότητα και την ανωνυμία των στοιχείων και των απαντήσεων, όπως επίσης και τα στοιχεία επικοινωνίας του ερευνητή για πιθανές ερωτήσεις.

Με σκοπό να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα και να εξεταστούν οι ερευνητικές υποθέσεις, τρεις τύποι κλειστών ερωτήσεων χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξη του ερωτηματολογίου. Η πλειονότητα των ερωτήσεων διατυπώθηκε χρησιμοποιώντας κυρίως τον τύπο της αξιολόγησης και συγκεκριμένα την αξιολόγηση τύπου Likert σε 5-βάθμια κλίμακα. Επιπλέον, χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις τύπου κατηγορίας και ποσότητας.

Η τελική εκδοχή του ερωτηματολογίου αποτελείται από 40 ερωτήσεις, οι οποίες ομαδοποιήθηκαν σε 7 ενότητες. Η έκταση του ερωτηματολογίου οφείλεται στο ευρύ γνωστικό αντικείμενο που καλύπτει η εργασία αλλά και στο μεγάλο πλήθος των ερευνητικών ερωτημάτων και υποθέσεων που καλείται να διερευνήσει. Σύμφωνα με την κοινή πεποίθηση, τα ερωτηματολόγια με αξιολόγο πλήθος ερωτήσεων παρουσιάζουν χαμηλότερα ποσοστά απόκρισης σε σχέση με τα μικρής έκτασης ερωτηματολόγια (Deutskens et al., 2004). Ωστόσο, οι ίδιοι συγγραφείς υποστηρίζουν, βασισμένοι στα αποτελέσματα της έρευνάς τους, ότι τα μεγάλης έκτασης ερωτηματολόγια δεν επηρεάζουν αρνητικά την ποιότητα των απαντήσεων.

Εν συνεχεία, περιγράφονται οι ερωτήσεις της κάθε ενότητας του ερωτηματολογίου που χρησιμοποιούνται ως βάση για τη μέτρηση των εξαρτημένων και ανεξάρτητων μεταβλητών της έρευνας. Στον Πίνακα 7 παρουσιάζονται οι μεταβλητές, οι συντομογραφίες των μεταβλητών που θα χρησιμοποιηθούν στη στατιστική ανάλυση, οι σχετικές μελέτες και έρευνες μέσω των οποίων προέκυψε η μέτρηση των μεταβλητών και η αντιστοίχιση των μεταβλητών με τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου.

Ενότητα 1: ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η ενότητα αυτή σχεδιάστηκε για τη συλλογή στοιχείων σχετικά με τους συμμετέχοντες - ερωτώμενους της έρευνας, αναφορικά με α) την θέση τους στην επιχείρηση (*Ερώτηση 1*), τον αριθμό των ετών επαγγελματικής εμπειρίας τους (*Ερώτηση 2*), την εκπαίδευσή τους (*Ερώτηση 3*), το φύλο τους (*Ερώτηση 4*) και την ηλικία τους (*Ερώτηση 5*). Η 1^η, η 3^η και η 4^η ερώτηση αποτελούν ερωτήσεις κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης. Η 2^η και η 5^η ερώτηση αποτελούν ερωτήσεις ποσότητας με τη χρήση αναλογικής και αριθμητικής

κλίμακας μέτρησης αντίστοιχα. Παρά το γεγονός ότι συνιστάται οι ερωτήσεις που σχετίζονται με δημογραφικά στοιχεία να τοποθετούνται στο τέλος του ερωτηματολογίου (Καλτσούνη-Νόβα, 2006), στην παρούσα εργασία κρίθηκε σκόπιμο οι συγκεκριμένες ερωτήσεις να τοποθετηθούν στην αρχή του ερωτηματολογίου ώστε να επιβεβαιωθεί ότι οι ερωτώμενοι πληρούν τις προϋποθέσεις για να συμμετέχουν στη συγκεκριμένη έρευνα (Vriens, 2006).

Ενότητα 2: ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η ενότητα αυτή συλλέγει δεδομένα σχετικά με τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αλλά και τους λόγους απόρριψης της υιοθέτησης των καινοτόμων και σύγχρονων πρακτικών. Έτσι, αποτελείται από δύο ερωτήσεις.

Ερώτηση 6

Η ερώτηση αυτή σχεδιάστηκε με σκοπό τη συγκέντρωση δεδομένων σχετικά με τη χρήση των παραδοσιακών και σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, εξετάζοντας το βαθμό χρήσης τους τα τελευταία 3 χρόνια, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (μεγάλο βαθμό). Η λίστα με τις 28 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής καταρτίστηκε βάσει των προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών όπως των Pavlatos και Paggios (2008), των Angelakis et al. (2010), των Abdel-Kader και Luther (2006a), των Abdel-Kader και Luther (2006b) και των Chenhall και Langfield-Smith (1998) ως εξής:

1. Άμεση κοστολόγηση
2. Πλήρης κοστολόγηση
3. Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων
4. Πρότυπη κοστολόγηση
5. Προϋπολογισμοί για σχεδιασμό λειτουργιών
6. Προϋπολογισμοί για έλεγχο κόστους
7. Προϋπολογισμοί για συντονισμό δραστηριοτήτων ανάμεσα στα τμήματα
8. Προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης
9. Προϋπολογισμοί για μακροπρόθεσμο σχεδιασμό

10. Ελαστικοί προϋπολογισμοί
11. Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων
12. Χρηματοοικονομικοί δείκτες (δείκτες κερδοφορίας, απόδοσης πωλήσεων)
13. Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους πελάτες
14. Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τις λειτουργίες και τις καινοτομίες
15. Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους εργαζομένους
16. Δείκτης Απόδοσης Επένδυσης (ROI)
17. Προστιθέμενη Οικονομική Αξία (EVA)
18. Υπολειμματικό Εισόδημα
19. Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Balanced Scorecard)
20. Συγκριτική Αξιολόγηση (Benchmarking)
21. Ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία
22. Ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη
23. Ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους
24. Ανάλυση κλάδου
25. Ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση)
26. Ανάλυση ανταγωνιστών (δυνάμεις, αδυναμίες)
27. Μακροπρόθεσμες προβλέψεις
28. Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων

Ερώτηση 7

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με τους λόγους για τους οποίους οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν απορρίψει μία ή και περισσότερες καινοτόμες και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Για το σκοπό αυτό, αναπτύχθηκε μία λίστα από 15 προτάσεις για τις οποίες ζητήθηκε να καταγραφεί ο βαθμός συμφωνίας, χρησιμοποιώντας 4-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 4 (πολύ μεγάλο βαθμό). Οι προτάσεις όπως και η κλίμακα υιοθετήθηκαν από την έρευνα των Joshi et al. (2011) ως εξής:

1. Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής είναι ακατάλληλες για τον ξενοδοχειακό κλάδο.
2. Δεν υπάρχουν οικονομικοί σύμβουλοι για την υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

3. Κανένα στέλεχος στην επιχείρηση δεν πρότεινε την υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
4. Είμαι ικανοποιημένος με τις υπάρχουσες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.
5. Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής δεν είναι εύκολο να αλλαχθούν.
6. Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής δεν είναι στις κύριες προτεραιότητες της διοίκησης.
7. Υπάρχει έλλειψη δεδομένων να υποστηρίξουν τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.
8. Οι άλλες επιχειρήσεις του κλάδου δεν εφαρμόζουν τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.
9. Η επιχειρησιακή κουλτούρα περιορίζει την εφαρμογή των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
10. Τα κόστη εφαρμογής των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής είναι υψηλά.
11. Τα προσδοκώμενα οφέλη δεν δικαιολογούν τα κόστη εφαρμογής των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
12. Υπάρχει έλλειψη ικανοτήτων στο σχεδιασμό και την εφαρμογή των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
13. Υπάρχει ασαφής υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση της επιχείρησης στην εφαρμογή των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
14. Δεν είναι γνωστές κάποιες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.
15. Η διοίκηση αντιτίθεται στις όποιες αλλαγές.

Ενότητα 3: ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ & ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑ

Η ενότητα αυτή συλλέγει δεδομένα σχετικά με την κοστολογική δομή, την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τη χρήση, τη σημαντικότητα και την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας, την πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Έτσι, αποτελείται από επτά ερωτήσεις.

Ερώτηση 8

Η ερώτηση αυτή στοχεύει στη συλλογή πληροφορίας σχετικά με το ποσοστό συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών της επιχείρησης. Έτσι, χρησιμοποιήθηκε μία ερώτηση ποσότητας με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης, βάσει της έρευνας των Al-Omiri και Drury (2007).

Ερώτηση 9

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με τα ποσοστά συμμετοχής του σταθερού, του ημιμεταβλητού και μεταβλητού κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών της επιχείρησης. Έτσι, χρησιμοποιήθηκε μία ερώτηση αξιολόγησης (κλίμακα σταθερού αθροίσματος) με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης.

Ερώτηση 10

Η ερώτηση αυτή σχεδιάστηκε με σκοπό τη συγκέντρωση δεδομένων σχετικά με το βαθμό πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος της επιχείρησης, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (παρα πολύ). Περιέχει 4 στοιχεία (items) και προσαρμόστηκε βάσει των μελετών των Pizzini (2006) και των Cohen και Kaimenaki (2011) ως εξής:

1. Συγκεντρώνει τα κόστη ανά δωμάτιο, πελάτη, διανυκτέρευση, υπηρεσία, τουριστικό πράκτορα.
2. Κατηγοριοποιεί τα κόστη σε σταθερά/μεταβλητά, άμεσα/έμμεσα, ελεγχόμενα/μη ελεγχόμενα.
3. Παρέχει κοστολογική πληροφορία συστηματικά.
4. Υπολογίζει αποκλίσεις.

Ερώτηση 11

Η ερώτηση αυτή σχεδιάστηκε με σκοπό τη συγκέντρωση δεδομένων σχετικά με το βαθμό χρήσης της κοστολογικής πληροφορίας για μία λίστα επιχειρησιακών διαδικασιών και αποφάσεων, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (παρα πολύ). Περιέχει 13 στοιχεία (items) και προσαρμόστηκε βάσει των μελετών των Innes et al. (2000), των Pierce και Brown

(2006), των van Triest και Fathy Elshahat (2007) και των Pavlatos και Paggios (2009a) ως εξής:

1. Τιμολόγηση υπηρεσίας
2. Ανάλυση κερδοφορίας πελατών
3. Συνδυασμός υπηρεσιών
4. Αξιολόγηση απόδοσης
5. Αποδοχή-Απόρριψη πώλησης πακέτων σε tour operators
6. Αποφάσεις παροχής υπηρεσιών (προσθήκη / απόρριψη)
7. Σχεδιασμός υπηρεσιών
8. Μείωση και Διαχείριση του Κόστους
9. Μοντελοποίηση του κόστους
10. Προϋπολογισμός
11. Αποτίμηση Αποθεμάτων
12. Προβλέψεις
13. Αποφάσεις εξωτερικής ανάθεσης υπηρεσιών / λειτουργιών

Ερώτηση 12

Η ερώτηση αυτή έχει ως στόχο τη συλλογή πληροφορίας αναφορικά με το στάδιο υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στην επιχείρηση. Έτσι, χρησιμοποιήθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης βάσει της έρευνας των Krumwiede et al. (2007), ως εξής:

1. αγνοήθηκε
2. αξιολογήθηκε αλλά απορρίφθηκε
3. αξιολογήθηκε αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε ακόμα
4. χρησιμοποιήθηκε αλλά εγκαταλείφθηκε
5. χρησιμοποιείται περιστασιακά
6. χρησιμοποιείται συχνά
7. χρησιμοποιείται σε μεγάλο βαθμό

Ερώτηση 13

Η ερώτηση αυτή σχεδιάστηκε με σκοπό τη συγκέντρωση δεδομένων σχετικά με τη ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας για την επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-

βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 8 στοιχεία (items) και προσαρμόστηκε βάσει της μελέτης των Cohen και Kaimenaki (2011) ως εξής:

1. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει τη σχετική πληροφορία που είναι απαραίτητη για τη πραγματοποίηση διοικητικών πρακτικών.
2. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει ακριβή πληροφορία.
3. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει ενημερωμένη πληροφορία.
4. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει αξιόπιστη πληροφορία.
5. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει πληροφορία άμεσα.
6. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει πληροφορία που ανταποκρίνεται στις ανάγκες μας.
7. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει πληροφορία σε κατάλληλο επίπεδο ανάλυσης για τη λήψη αποφάσεων.
8. Το κοστολογικό σύστημα παρέχει πληροφορία που χρησιμοποιείται στη λήψη αποφάσεων.

Ερώτηση 14

Η ερώτηση αυτή σχεδιάστηκε με σκοπό την άντληση δεδομένων σχετικά με τη σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για την επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 5 στοιχεία (items) και υιοθετήθηκε από τις έρευνες των Pavlatos (2011) και των Ismail και Mahmoud (2012) ως εξής:

1. Το κόστος των υπηρεσιών πρέπει να είναι πολύ αξιόπιστο για τον ανταγωνισμό της αγοράς.
2. Τα δεδομένα του κόστους είναι πολύ σημαντικά για τις προσπάθειες μείωσης του κόστους των υπηρεσιών.
3. Η πληροφορία του κόστους είναι ο πιο σημαντικός παράγοντας για τη λήψη τιμολογιακών αποφάσεων.
4. Η επιχείρηση εκπονεί αρκετές κοστολογικές μελέτες περιπτώσεων.
5. Οι κεφαλαιουχικές δαπάνες βασίζονται σε στρατηγικούς λόγους παρά σε κοστολογικά θέματα.

Ενότητα 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Η ενότητα αυτή συλλέγει δεδομένα σχετικά με τη χρήση και την αξιολόγηση της επιτυχίας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Έτσι, αποτελείται από έξι ερωτήσεις.

Ερώτηση 15

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με τον αριθμό των ετών που χρησιμοποιεί η επιχείρηση το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα. Έτσι, χρησιμοποιήθηκε μία ερώτηση ποσότητας με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης.

Ερώτηση 16

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά το βαθμό χρήσης του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος ως ποσοστό του χρόνου εργασίας που αφιερώνεται στη χρήση του. Έτσι, υιοθετήθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση αναλογικής κλίμακας μέτρησης από τη μελέτη των Sun et al. (2014) ως εξής:

1. 0%
2. 10%
3. 20%
4. 30%
5. 40%
6. 50%
7. 60%
8. 70%
9. 80%
10. 90%
11. 100%

Ερώτηση 17

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την ικανοποίηση από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1

(διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 4 στοιχεία (items) και υιοθετήθηκε από τις έρευνες των Seddon και Kiew (1996) και των Almutairi και Subramanian (2005) ως εξής:

1. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα επαρκεί για την κάλυψη των αναγκών μου σχετικά με την επεξεργασία της πληροφορίας.
2. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι αποδοτικό.
3. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι αποτελεσματικό.
4. Συνολικά, είμαι πλήρως ικανοποιημένος με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα.

Ερώτηση 18

Η ερώτηση αυτή σχεδιάστηκε με σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την ποιότητα πληροφορίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 6 στοιχεία (items) και αναπτύχθηκε χρησιμοποιώντας επιλεγμένα στοιχεία από τις έρευνες των Urbach et al. (2010), του Iivari (2005), των Gu και Jung (2013), των Gable et al. (2008) και των Sun et al. (2014) ως εξής:

1. Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι ακριβής.
2. Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι κατανοητή.
3. Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι ενημερωμένη.
4. Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι πλήρης.
5. Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι σχετική.
6. Συνολικά, η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι υψηλής ποιότητας.

Ερώτηση 19

Η ερώτηση αυτή δημιουργήθηκε με σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την ποιότητα του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 7 στοιχεία (items) και αναπτύχθηκε χρησιμοποιώντας επιλεγμένα στοιχεία από τις έρευνες των Urbach et al. (2010), του Iivari (2005), των Gu και Jung (2013), των Gable et al. (2008) και των Sun et al. (2014) ως εξής:

1. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι αξιόπιστο.
2. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι καλά δομημένο.
3. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι εύκολο για να χρησιμοποιηθεί.
4. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα έχει μικρό χρόνο ανταπόκρισης κατά την εξαγωγή - αναζήτηση δεδομένων.
5. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι φιλικό προς το χρήστη.
6. Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι εύκολο για να παραμετροποιηθεί.
7. Συνολικά, το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι υψηλής ποιότητας.

Ερώτηση 20

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την ποιότητα υπηρεσίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 4 στοιχεία (items) και υιοθετήθηκε από την έρευνα των Urbach et al. (2010) ως εξής:

1. Το προσωπικό υποστήριξης είναι πάντα πρόθυμο να βοηθήσει όταν χρειάζομαι βοήθεια με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα.
2. Το προσωπικό υποστήριξης δίνει ιδιαίτερη προσοχή όταν αντιμετωπίζω προβλήματα με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα.
3. Το προσωπικό υποστήριξης παρέχει υπηρεσίες σχετικά με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα στο αναμενόμενο χρόνο.
4. Το προσωπικό υποστήριξης έχει επαρκή γνώση να απαντήσει στις ερωτήσεις σχετικά με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα.

Ενότητα 5: ΕΝΔΟΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΙ ΚΑΙ ΕΞΩΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Η ενότητα αυτή συλλέγει δεδομένα σχετικά με μία σειρά από παράγοντες που αποτελούν το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Έτσι, αποτελείται από δέκα ερωτήσεις.

Ερώτηση 21

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την επιχειρησιακή στρατηγική που ακολουθεί η επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα με διαβάθμιση από 1 (στρατηγική ηγεσίας κόστους) έως 5 (στρατηγική διαφοροποίησης υπηρεσιών) και αποτελείται από ένα στοιχείο (single item). Έτσι, υιοθετήθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση τακτικής κλίμακας μέτρησης που χρησιμοποιήθηκε και από άλλες έρευνες όπως των Cinquini και Tenucci (2010) και των King et al. (2010).

Ερώτηση 22

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την οργανωσιακή δομή της επιχείρησης, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 3 στοιχεία (items) και υιοθετήθηκε από την έρευνα των Tavitiyaman et al. (2012) ως εξής:

1. Η επιχείρηση βασίζεται αρκετά στις μη-τυπικές σχέσεις συνεργασίας των υπαλλήλων με σκοπό την επίτευξη μιας εργασίας.
2. Η επιχείρηση δίνει έμφαση στην ελεύθερη προσαρμογή σε εναλλασσόμενες καταστάσεις χωρίς να δίνει σημασία σε προηγούμενες εμπειρίες.
3. Η επιχείρηση δίνει μεγάλη ευχέρεια στην ατομική προσωπικότητα να καθορίσει τη συμπεριφορά κατά την εργασία.

Ερώτηση 23

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την ενσωμάτωση (ολοκλήρωση) των Πληροφοριακών Συστημάτων της επιχείρησης,

χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (συμφωνώ απόλυτα). Περιέχει 2 στοιχεία (items) και υιοθετήθηκε από την έρευνα του Maiga (2015) ως εξής:

1. Η πληροφορία από τις αναφορές που παράγονται από το πληροφοριακό σύστημα βασίζεται σε κοινές πηγές δεδομένων (π.χ. ενιαία βάση δεδομένων).
2. Έχουμε πλήρως ενοποιημένα πληροφοριακά συστήματα που περιέχουν χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ερώτηση 24

Η ερώτηση αυτή στοχεύει στη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την οργανωσιακή κουλτούρα της επιχείρησης με προσανατολισμό στην καινοτομία, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (παρα πολύ). Περιέχει 6 στοιχεία (items), εκ των οποίων τα δύο τελευταία έχουν αντίστροφη κωδικοποίηση (*) (reverse coded), και υιοθετήθηκε από τις έρευνες των Subramaniam και Mía (2001) και των Chia και Koh (2007) ως εξής:

1. Είστε καινοτόμος.
2. Είστε γρήγορος στο να εκμεταλλεύεστε ευκαιρίες.
3. Είστε πρόθυμος να πειραματίζεστε με νέες ιδέες.
4. Είστε διατεθειμένος να αναλάβετε ρίσκο.
5. Είστε προσεκτικός*.
6. Ακολουθείτε τους κανονισμούς*.

Ερώτηση 25

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την επίδραση της οικονομική κρίσης που αντιλαμβάνεται η επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (παρα πολύ). Περιέχει 4 στοιχεία (items) και υιοθετήθηκε από την έρευνα των Janke et al. (2014) ως εξής:

1. Η επιχείρηση σας επηρεάστηκε από την οικονομική κρίση.
2. Οι κρατήσεις σας έχουν μειωθεί.
3. Ο κύκλος πωλήσεων έχει μειωθεί.

4. Οι επισφαλείς πελάτες και οι ανεπίδεκτοι είσπραξης πελάτες αυξάνονται.

Ερωτήσεις 26-30

Το σύνολο αυτό των ερωτήσεων έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την αβεβαιότητα και τον ανταγωνισμό που αντιλαμβάνεται η επιχείρηση, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (χαμηλή αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα) έως 5 (υψηλή αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα). Περιέχει 8 στοιχεία (items) και υιοθετήθηκε από την έρευνα του Sharma (2002), που αποτελεί προσαρμοσμένο εργαλείο μέτρησης των Gordon και Narayanan (1984) εξαιτίας των χαρακτηριστικών του κλάδου, ως εξής:

1. Ανταγωνισμός για προμήθειες/πρώτες ύλες
2. Ανταγωνισμός για ανθρώπινο δυναμικό
3. Ανταγωνισμός τιμών
4. Εμφάνιση νέων υπηρεσιών στον κλάδο
5. Τεχνολογικό περιβάλλον
6. Οικονομικό περιβάλλον
7. Προβλεψιμότητα των δραστηριοτήτων των ανταγωνιστών
8. Προβλεψιμότητα των αναγκών και των προτιμήσεων των πελατών

Ενότητα 6: ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΑΠΟΔΟΣΗ

Η ενότητα αυτή συλλέγει δεδομένα σχετικά την αξιολόγηση της απόδοσης των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε μια σειρά από χρηματοοικονομικούς και μη χρηματοοικονομικούς δείκτες. Έτσι, αποτελείται από 1 ερώτηση.

Ερώτηση 31

Η ερώτηση αυτή σχεδιάστηκε με σκοπό τη συγκέντρωση δεδομένων σχετικά με τη αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης σε σχέση με τους ανταγωνιστές της τα τελευταία 3 χρόνια σε μία λίστα από χρηματοοικονομικούς και μη χρηματοοικονομικούς δείκτες, χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (πολύ χαμηλότερα) έως 5 (πολύ υψηλότερα). Περιέχει 12 στοιχεία (items) και αναπτύχθηκε χρησιμοποιώντας επιλεγμένα στοιχεία από τις έρευνες των Turner et al. (2017), του McManus (2013), του Govindarajan (1988),

των Gil-Padilla και Espino-Rodríguez (2008), των Köseoglu et al. (2013), των Krumwiede και Charles (2014) και των Wang et al. (2012) ως εξής:

1. Απόδοση επενδύσεων
2. Απόδοση ιδίων κεφαλαίων
3. Κέρδη μετά φόρων
4. Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες
5. Έλεγχος κόστους
6. Μεριδίο αγοράς
7. Πληρότητα δωματίων
8. Ικανοποίηση πελατών
9. Πιστότητα πελατών
10. Ποιότητα υπηρεσιών
11. Ανάπτυξη νέων υπηρεσιών
12. Συνολική απόδοση

Ενότητα 7: ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Η ενότητα αυτή συλλέγει δεδομένα σχετικά με διάφορα στοιχεία και χαρακτηριστικά των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αλλά και πληροφορίες σχετικά με την τουριστική ζήτηση, τον οργανωσιακό κύκλο ζωής και τα λογιστικά πρότυπα. Έτσι, αποτελείται από 9 ερωτήσεις.

Ερώτηση 32

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά τη γεωγραφική περιοχή στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Έτσι, αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης για τις περιφέρειες της Ελλάδας ως εξής:

- Περιφέρεια Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης
- Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας
- Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας
- Περιφέρεια Ηπείρου

- Περιφέρεια Θεσσαλίας
- Περιφέρεια Ιονίων Νήσων
- Περιφέρεια Δυτικής Ελλάδας
- Περιφέρεια Στερεάς Ελλάδας
- Περιφέρεια Αττικής
- Περιφέρεια Πελοποννήσου
- Περιφέρεια Βορείου Αιγαίου
- Περιφέρεια Νοτίου Αιγαίου
- Περιφέρεια Κρήτης

Ερώτηση 33

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με τον αριθμό των κλινών που έχει η επιχείρηση. Έτσι, αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση τακτικής κλίμακας μέτρησης ως εξής:

1. 1-50 κλίνες
2. 51-100 κλίνες
3. 101-150 κλίνες
4. 151-200 κλίνες
5. 201-250 κλίνες
6. 251-300 κλίνες
7. άνω των 300 κλινών

Ερώτηση 34

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με την κατηγορία των αστέρων στην οποία κατατάσσεται η επιχείρηση. Έτσι, αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση τακτικής κλίμακας μέτρησης.

Ερώτηση 35

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με το καθεστώς διοίκησης της επιχείρησης. Έτσι, αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης, βάσει της μελέτης των Pavlatos και Paggios (2009a) ως εξής:

- Ιδιωτική επιχείρηση (χωρίς να ανήκει σε αλυσίδα)
- Μέλος εθνικής αλυσίδας ξενοδοχείων
- Μέλος πολυεθνικής αλυσίδας ξενοδοχείων

Ερώτηση 36

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με τον αριθμό των ετών που δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Έτσι, χρησιμοποιήθηκε μία ερώτηση ποσότητας με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης.

Ερώτηση 37

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με το πλήθος των υπηρεσιών (διαμονή, restaurant, bar, spa, συνεδριακές υπηρεσίες, εκδηλώσεις – events, γυμναστήριο, mini market, υπηρεσίες μεταφορών και άλλες) που παρέχει η επιχείρηση. Έτσι, αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση τακτικής κλίμακας μέτρησης, βάσει της έρευνας των Kallunki και Silvola (2008) ως εξής:

1. Μία μόνο υπηρεσία (διαμονή)
2. Αρκετές υπηρεσίες
3. Πολλές υπηρεσίες

Ερώτηση 38

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με το βαθμό της τουριστικής ζήτησης ή αλλιώς την εποχικότητα της επιχείρησης. Έτσι, αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης ως εξής:

- Εποχιακή
- Καθόλη τη διάρκεια του χρόνου

Ερώτηση 39

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με το στάδιο του οργανωσιακού κύκλου ζωής στην οποία κατατάσσεται η επιχείρηση. Έτσι,

αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης, βάσει της έρευνας των Kallunki και Silvola (2008) ως εξής:

- Στάδιο “γέννησης”
- Στάδιο “ανάπτυξης”
- Στάδιο “ωρίμανσης”
- Στάδιο “αναβίωσης”
- Στάδιο “παρακμής”

Ερώτηση 40

Η ερώτηση αυτή έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με τα λογιστικά πρότυπα που ακολουθεί η επιχείρηση. Έτσι, αναπτύχθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης ως εξής:

- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)
- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)

Πίνακας 7: Μέτρηση Μεταβλητών				
	Μεταβλητή	Συντομογραφία	Σχετικές έρευνες και μελέτες	Ερώτηση Ερωτηματολογίου
Ενότητα 1 ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Θέση εργασίας των ερωτώμενων στην επιχείρηση (Job Position)	Θέση Εργασίας (JP)		Ερώτηση 1
	Αριθμός ετών επαγγελματικής εμπειρίας των ερωτώμενων (Job Tenure)	Έτη Εμπειρίας (JT)		Ερώτηση 2
	Εκπαίδευση των ερωτώμενων (Educational Background)	Εκπαίδευση (EDU)		Ερώτηση 3
	Φύλο των ερωτώμενων (Gender)	Φύλο (GEN)		Ερώτηση 4
	Ηλικία των ερωτώμενων (Age)	Ηλικία (AGE)		Ερώτηση 5
Ενότητα 2 ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	Χρήση των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (Use of Traditional and Contemporary Management Accounting Practices)	Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (TMAP)	Pavlatos and Paggios (2008), Angelakis et al. (2010), Abdel-Kader and Luther (2006a), Abdel-Kader and Luther (2006b), Chenhall and Langfield-Smith (1998)	Ερώτηση 6
		Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (CMAP)		
	Λόγοι απόρριψης της υιοθέτησης σύγχρονων / καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (Reasons for NonAdoption of Contemporary Management Accounting Practices)	Λόγοι Απόρριψης της Υιοθέτησης Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (NA_CMAP)	Joshi et al. (2011)	Ερώτηση 7

Ενότητα 3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ & ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑ	Κοστολογική Δομή (Cost Structure) ως ποσοστό συμμετοχής του Έμμεσου Κόστους (Indirect Cost) στο συνολικό κόστος	Κοστολογική Δομή (CS)	Al-Omiri and Drury (2007)	Ερώτηση 8
	Ποσοστά συμμετοχής του σταθερού (fixed), του ημιμεταβλητού (semi-variable) και μεταβλητού (variable) κόστους	Σταθερό (fixed), Ημιμεταβλητό (semi-variable) και Μεταβλητό (variable) κόστος		Ερώτηση 9
	Βαθμός Πολυπλοκότητας του Κοστολογικού Συστήματος (Cost System Sophistication)	Πολυπλοκότητα Κοστολογικού Συστήματος (CSS)	Pizzini (2006), Cohen and Kaimenaki (2011)	Ερώτηση 10
	Βαθμός Χρήσης (Use) της Κοστολογικής Πληροφορίας (Cost Information)	Χρήση Κοστολογικής Πληροφορίας (CIU)	Innes et al. (2000), Pierce and Brown (2006), van Triest and Fathy Elshahat (2007), Pavlatos and Paggios (2009a)	Ερώτηση 11
	Στάδιο Υιοθέτησης (Adoption Stage) της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity - Based Costing)	Στάδιο Υιοθέτησης Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC_AS)	Krumwiede et al. (2007)	Ερώτηση 12
	Ποιότητα (Quality) της Κοστολογικής Πληροφορίας (Cost Information)	Ποιότητα Κοστολογικής Πληροφορίας (CIQ)	Cohen and Kaimenaki (2011)	Ερώτηση 13
	Σημαντικότητα (Importance) της Κοστολογικής Πληροφορίας (Cost Information)	Σημαντικότητα Κοστολογικής Πληροφορίας (CII)	Pavlatos (2011), Ismail and Mahmoud (2012)	Ερώτηση 14

Ενότητα 4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	Αριθμός των Ετών (Age) που χρησιμοποιείται το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα (Accounting Information System)	Έτη Λειτουργίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_AGE)		Ερώτηση 15
	Χρήση (Use) του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (Accounting Information System)	Χρήση του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_USE)	Sun et al. (2014)	Ερώτηση 16
	Ικανοποίηση Χρήστη (Satisfaction) από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα (Accounting Information System)	Ικανοποίηση Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SAT)	Seddon and Kiew (1996), Almutairi and Subramanian (2005)	Ερώτηση 17
	Ποιότητα (Quality) Πληροφορίας (Information) του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (Accounting Information System)	Ποιότητα Πληροφορίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_IQ)	Urbach et al. (2010), Iivari (2005), Gu and Jung (2013), Gable et al. (2008), Sun et al. (2014)	Ερώτηση 18
	Ποιότητα Συστήματος (System Quality) του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (Accounting Information System)	Ποιότητα Συστήματος του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SQ)	Urbach et al. (2010), Iivari (2005), Gu and Jung (2013), Gable et al. (2008), Sun et al. (2014)	Ερώτηση 19
	Ποιότητα Υπηρεσίας (Service Quality) του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (Accounting Information System)	Ποιότητα Υπηρεσίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SERVQ)	Urbach et al. (2010)	Ερώτηση 20

<p align="center">Ενότητα 5 ΕΝΔΟΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΙ ΚΑΙ ΕΞΩΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ</p>	Επιχειρησιακή Στρατηγική (Business Strategy)	Επιχειρησιακή Στρατηγική (STRA)	Cinquini and Tenucci (2010), King et al. (2010)	Ερώτηση 21
	Οργανωσιακή Δομή (Organizational Structure)	Οργανωσιακή Δομή (STRU)	Tavitiyaman et al. (2012)	Ερώτηση 22
	Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία (Information Technology Integration)	Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία (ITI)	Maiga (2015)	Ερώτηση 23
	Οργανωσιακή Κουλτούρα (Organizational Culture)	Οργανωσιακή Κουλτούρα (CUL)	Subramaniam and Mia (2001), Chia and Koh (2007)	Ερώτηση 24
	Οικονομική Κρίση (Economic Crisis)	Οικονομική Κρίση (EC)	Janke et al. (2014)	Ερώτηση 25
	Αντιλαμβανόμενη Περιβαλλοντική Αβεβαιότητα (Perceived Environmental Uncertainty)	Αντιλαμβανόμενη Περιβαλλοντική Αβεβαιότητα (PEU)	Sharma (2002)	Ερωτήσεις 26-30
<p align="center">Ενότητα 6 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΑΠΟΔΟΣΗ</p>	Απόδοση Επιχείρησης (Firm Performance)	Απόδοση Επιχείρησης (FP)	Turner et al. (2017), McManus (2013), Govindarajan (1988), Gil-Padilla and Espino-Rodríguez (2008), Köseoglu et al. (2013), Krumwiede and Charles (2014), Wang et al. (2012)	Ερώτηση 31

Ενότητα 7 ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ	Γεωγραφική Περιοχή (Location)	Γεωγραφική Περιοχή (LOC)		Ερώτηση 32
	Μέγεθος Επιχείρησης (SIZE) - Αριθμός των κλινών (Beds)	Κλίνες (BEDS)		Ερώτηση 33
	Ποιότητα Υπηρεσιών (QUAL) - Κατηγορία Αστέρων (Stars)	Αστέρια (STARS)		Ερώτηση 34
	Καθεστώς Διοίκησης (Management Status)	Καθεστώς Διοίκησης (MGT_STATUS)	Pavlatos and Paggios (2009a)	Ερώτηση 35
	Αριθμός Ετών (Age) λειτουργίας της επιχείρησης	Έτη Λειτουργίας Επιχείρησης (FIRM_AGE)		Ερώτηση 36
	Εύρος Υπηρεσιών (Service Diversity)	Εύρος Υπηρεσιών (DIVERS)		Ερώτηση 37
	Εποχικότητα (Seasonality) της επιχείρησης	Εποχικότητα (SEASON)		Ερώτηση 38
	Οργανωσιακός Κύκλος Ζωής της επιχείρησης (Organizational Life Cycle)	Οργανωσιακός Κύκλος Ζωής (OLC)	Kallunki and Silvola (2008)	Ερώτηση 39
	Λογιστικά Πρότυπα (Accounting Standards)	Λογιστικά Πρότυπα (ACC_STD)		Ερώτηση 40

7.6 Διαχείριση Ερωτηματολογίου

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, η συλλογή δεδομένων για τις ανάγκες της παρούσας έρευνας έγινε με τη χρήση διαδικτυακού δομημένου και αυτοσυμπληρούμενου ερωτηματολογίου με τη συνδρομή της ηλεκτρονικής πλατφόρμας Survey Monkey™. Η ανάπτυξη και η διαχείριση της τελικής εκδοχής του ερωτηματολογίου πραγματοποιήθηκε μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας Survey Monkey™, η οποία αποτελεί ένα χρήσιμο και εύκολο εργαλείο για τη διαδικτυακή έρευνα (Rowley, 2014). Η ηλεκτρονική πλατφόρμα αυτή παρέχει τη δυνατότητα αυτοματοποιημένης εξαίρεσης (opt out) και τη δυνατότητα αποστολής υπενθύμισης (follow up) σε όλα μέλη του δείγματος που δεν έχουν συμπληρώσει ή έχουν συμπληρώσει μερικώς το ερωτηματολόγιο. Συγχρόνως, τα δεδομένα εξάγονται απευθείας σε ένα αρχείο EXCEL, το οποίο εισάγεται στο στατιστικό πρόγραμμα SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) με τη χρήση του οποίου θα διεξαχθεί η στατιστική ανάλυση, επιτυγχάνοντας με αυτόν τον τρόπο την εξάλειψη πιθανών λαθών κατά την καταχώριση των δεδομένων. Τέλος, η συγκεκριμένη πλατφόρμα έχει χρησιμοποιηθεί σε αρκετές έρευνες επισκόπησης στα γνωστικά πεδία της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Πληροφοριακών Συστημάτων (Alleyne and Lavine, 2013; Onaitis and Shastri, 2012; Eichhorn and Tukul, 2018; Närman et al. 2012; Lange et al., 2016).

Στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν καταγραφεί αρκετές προτάσεις για την ανάπτυξη διαδικτυακών ερευνών, οι οποίες υιοθετήθηκαν σε μεγάλο βαθμό από την παρούσα έρευνα κατά τη διαμόρφωση του ερωτηματολογίου στην πλατφόρμα (Schleyer and Forrest, 2000; Dillman and Smyth, 2007; Gray, 2013). Επίσης, η χρήση της συνοδευτικής επιστολής, η χρονική διάρκεια που παραμένει ενεργό το ερωτηματολόγιο στην πλατφόρμα, όπως επίσης και ο αριθμός και η συχνότητα αποστολής υπενθυμίσεων για τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου αποτελούν σημαντικούς παράγοντες για την αύξηση του ποσοστού απόκρισης των διαδικτυακών ερευνών (Archer, 2007; Saunders et al., 2012; Muñoz-Leiva et al., 2010).

Με σκοπό να επιλεγεί ένα δείγμα 1000 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, εφαρμόστηκε τυχαία δειγματοληψία σε έναν αρχικό πληθυσμό 2.508 επιχειρήσεων που ανήκουν στην κατηγορία των τριών (3***), των τεσσάρων (4****) και των πέντε (5*****)

αστέρων. Χρησιμοποιώντας τις διευθύνσεις ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail) που παρασχέθηκαν από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος, στάλθηκε μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου η συνοδευτική επιστολή, ως ενσωματωμένο κείμενο, και ο υπερσύνδεσμος (hyperlink) που ανακατηύθυνε στο ερωτηματολόγιο μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας. Καθώς η παρούσα εργασία στοχεύει στα οικονομικά στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ως αποκρινόμενους, ζητήθηκε η προώθηση της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας στο κατάλληλα ενδιαφερόμενο στέλεχος της επιχείρησης.

Η διαδικασία της συλλογής των δεδομένων περιλάμβανε την αποστολή του ερωτηματολογίου μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε τυχαίο δείγμα 1.000 ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Οι επιστρεφόμενες ή απορριφθείσες προσκλήσεις μέσω της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (bounced e-mails) ανήλθαν στις 51 και αφορούν την ηλεκτρονική αλληλογραφία που επιστράφηκε λόγω είτε αλλαγής διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε τυπογραφικών λαθών, είτε φίλτρων ανεπιθύμητων ηλεκτρονικών μηνυμάτων είτε μη ανταποκρίσιμων διακομιστών (non-responding servers) (Baker et al., 2009). Ο αριθμός των επιστρεφόμενων ηλεκτρονικών μηνυμάτων ως ποσοστό της αρχικής λίστας αποτελεί το ποσοστό αποτυχίας (failure rate) της έρευνας (Archer, 2007). Σύμφωνα με τους Manfreda και Vehovar (2002), το ποσοστό αποτυχίας δείχνει την ποιότητα του δειγματοληπτικού πλαισίου και συνήθως κυμαίνεται από 1% έως 5% για καλά καθορισμένα δείγματα ενώ οι Sills και Song (2002) υποστηρίζουν ότι το ποσοστό αυτό στις διαδικτυακές έρευνες κυμαίνεται από 8% (χαμηλό όριο) έως 28% (υψηλό όριο). Στην παρούσα έρευνα, το ποσοστό αποτυχίας ανέρχεται στο 5,1%, που αποδεικνύει ότι το δειγματοληπτικό πλαίσιο της έρευνας είναι καλά καθορισμένο. Παράλληλα, 42 επιχειρήσεις ζήτησαν να εξαιρεθούν (opted out) από την έρευνα. Για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του δείγματος, στάλθηκαν οκτώ υπενθυμίσεις μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (follow-up e-mails). Οι υπενθυμίσεις αφορούσαν τις επιχειρήσεις που δεν είχαν συμπληρώσει είτε είχαν συμπληρώσει μερικώς το ερωτηματολόγιο. Μολονότι, ο αριθμός των υπενθυμίσεων που προτείνεται στη διεθνή βιβλιογραφία αφορά την αποστολή ενός έως τριών μηνυμάτων (Muñoz-Leiva et al., 2010), ωστόσο κρίθηκε αναγκαίο να σταλούν περισσότερες υπενθυμίσεις καθώς η χρονική περίοδος της διεξαγωγής της έρευνας συμπεριελάμβανε την εαρινή και τη θερινή περίοδο όπου η δραστηριότητα του κλάδου είναι υψηλή.

Ο συνολικός αριθμός ερωτηματολογίων που συμπληρώθηκαν ανήλθε στα 195 ερωτηματολόγια. Παράλληλα, σύμφωνα με τους Hair et al. (2007), οι παρατηρήσεις με ελλιπή δεδομένα (missing data) σε ποσοστά υψηλότερα του 50% των ερωτήσεων πρέπει να απορριφθούν. Ωστόσο, στην παρούσα εργασία, υιοθετήθηκε χαμηλότερο ποσοστό ώστε να αποφευχθεί το ενδεχόμενο μεροληψίας στα συνολικά δεδομένα της έρευνας. Ακολουθώντας, 54 ερωτηματολόγια με ελλιπή δεδομένα σε ποσοστό μεγαλύτερο του 20% των ερωτήσεων απορρίφθηκαν, ακολουθώντας την πρακτική του Gerdin (2005). Κατά συνέπεια, το τελικό και χρήσιμο (usable) δείγμα της έρευνας έφτασε τις 141 παρατηρήσεις. Βάσει του τύπου υπολογισμού του De Vaus (2013) αλλά και τους Gibbs et al. (2006), το ποσοστό απόκρισης (response rate) της έρευνας προκύπτει διαιρώντας το αριθμό των ερωτηματολογίων που συμπληρώθηκαν, είτε ολοκληρωμένα είτε μερικώς, δια το συνολικό δείγμα μείον τον αριθμό των επιστρεφόμενων ηλεκτρονικών μηνυμάτων (bounced e-mails). Συνεπώς, το ποσοστό απόκρισης της έρευνας ανέρχεται στο 20,5%. Για λόγους όμως ακαδημαϊκής ακεραιότητας, πρέπει να καταγράφεται ως σχετικό ποσοστό απόκρισης, το ποσοστό των χρήσιμων ερωτηματολογίων αποκλείοντας τα ερωτηματολόγια με σημαντικό ποσοστό ελλιπών δεδομένων (Baruch, 1999). Κατά συνέπεια, το χρήσιμο ποσοστό απόκρισης (usable response rate) ανέρχεται στο 14,9% (Πίνακας 8).

Πίνακας 8: Ανάλυση Ποσοστού Απόκρισης	
Αρχικό δείγμα	1.000
Επιστρεφόμενες προσκλήσεις (bounced)	51
Εξαιρούμενες από την έρευνα (opted out)	42
Συνολικός αριθμός ερωτηματολογίων που συμπληρώθηκαν	195
Ποσοστό απόκρισης (response rate)	20,5%
Αριθμός ερωτηματολογίων με ελλιπή δεδομένα (>20%)	54
Συνολικός αριθμός χρήσιμων ερωτηματολογίων	141
Χρήσιμο Ποσοστό Απόκρισης (usable response rate)	14,9%

Το χαμηλό ποσοστό απόκρισης οφείλεται πιθανότατα στο γεγονός ότι το ερωτηματολόγιο είναι εξειδικευμένο και μακροσκελές και απαιτεί σημαντικό χρόνο

για τη συμπλήρωσή του. Ωστόσο, το ποσοστό αυτό προσεγγίζει τα ποσοστά των προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών (Moores and Yuen, 2001; Brown et al., 2004; Bedford et al., 2008; Nicolaou, 2011; Hendricks et al., 2012; Auzair, 2015; Pavlatos and Kostakis, 2015; Nuhu et al., 2016; Pavlatos, 2018). Συγχρόνως, είναι υψηλότερο από το αναμενόμενο ποσοστό των Saunders et al. (2012) για τις διαδικτυακές έρευνες. Τέλος, τα 141 ερωτηματολόγια υπερκαλύπτουν το ελάχιστο δείγμα για την απαραίτητη στατιστική ανάλυση σύμφωνα με τον κανόνα του Green (1991), ικανοποιούν τον κανόνα του Roscoe (1975) και τις ελάχιστες προϋποθέσεις των Hair et al. (2006), και υπερβαίνουν τον αριθμό των 120 παρατηρήσεων που θεωρείται επαρκής για ουσιαστική στατιστική ανάλυση (Auzair and Langfield-Smith, 2005).

7.7 Διαχείριση και Αντιμετώπιση Σφαλμάτων της Έρευνας

Όπως αναφέρει ο Dillman (1991), σε μία “καλή” εμπειρική έρευνα επισκόπησης πρέπει α) κάθε μέλος του πληθυσμού να έχει την ίδια πιθανότητα να συμπεριληφθεί στο δείγμα, β) τα μέλη του δείγματος να έχουν τυχαία επιλεγεί σε μεγάλους αριθμούς ώστε να εξασφαλίσουν τη γενίκευση, γ) οι ερωτήσεις να έχουν επιλεγεί και να έχουν διατυπωθεί με τέτοιο τρόπο ώστε οι ερωτώμενοι να παρέχουν ακριβή πληροφορία και δ) ο καθένας που συμπεριλαμβάνεται στο δείγμα να αποκρίνεται. Συν τοις άλλοις, σύμφωνα με τον ίδιο συγγραφέα, υπάρχουν τέσσερις πηγές σφαλμάτων που μπορούν να οδηγήσουν σε μη αποδεκτά αποτελέσματα: το δειγματοληπτικό σφάλμα (sampling error), το σφάλμα μη κάλυψης (non coverage error), το σφάλμα μη απόκρισης (non-response error) και το σφάλμα μέτρησης (measurement error). Συνεπώς, η παρούσα έρευνα κλήθηκε να αντιμετωπίσει τα προαναφερθέντα πιθανά σφάλματα που εντοπίζονται στις έρευνες επισκόπησης, ακολουθώντας μια σειρά από μεθοδολογίες και ελέγχους.

Το δειγματοληπτικό σφάλμα (sampling error) προκύπτει από τη διαφορά των μέσων μεταξύ του δείγματος και του πληθυσμού (Καλτσούνη-Νόβα, 2006). Καθώς δεν υπάρχει η δυνατότητα εξάλειψης του δειγματοληπτικού σφάλματος, μία πιθανοτική δειγματοληψία μπορεί να το ελέγξει καλύτερα σε σχέση με μία μη πιθανοτική (Bryman, 2016). Κατά συνέπεια, η παρούσα έρευνα υιοθέτησε τη δειγματοληψία με πιθανότητα

και συγκεκριμένα την τυχαία δειγματοληψία ούτως ώστε να μειωθεί το δειγματοληπτικό σφάλμα (Blumberg et al., 2008).

Το σφάλμα μη κάλυψης (non coverage error), που αποτελεί την παράλειψη των μονάδων του πληθυσμού που πληρούν τις προϋποθέσεις για την έρευνα από το δειγματοληπτικό πλαίσιο (Biemer, 2010), ενδέχεται να προκύψει στις διαδικτυακές έρευνες ενώ παράλληλα εξετάζεται βάσει της μη παραδοθείσας ή επιστρεφόμενης ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (bounced e-mails) (Sills and Song, 2002). Στην παρούσα έρευνα, το ποσοστό αποτυχίας ανέρχεται στο 5,1%, που αποδεικνύει ότι το δειγματοληπτικό πλαίσιο της έρευνας είναι καλά καθορισμένο. Επίσης, σημαντικό στοιχείο μεροληψίας στις διαδικτυακές έρευνες αποτελεί και η μεροληψία κάλυψης (coverage bias) που μπορεί να προκύψει καθώς αυτοί που έχουν πρόσβαση στο διαδίκτυο αποτελούν εν δυνάμει μέρος του δείγματος (Wade and Nevo, 2005). Καθώς η παρούσα έρευνα εστιάζει στα οικονομικά στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ως αποκρινόμενους - στόχο (target respondents) της έρευνας, οι συγκεκριμένοι ερωτώμενοι έχουν πρόσβαση τόσο στο διαδίκτυο όσο και στην ηλεκτρονική τους αλληλογραφία (e-mail).

Το σφάλμα μη απόκρισης (non-response error) *«προέρχεται από το γεγονός ότι τα μέλη του δείγματος του πληθυσμού δεν απαντούν στις ερωτήσεις της έρευνας. Η μεγάλη πλειονότητα της έρευνας στη βελτίωση των μεθόδων της ταχυδρομικής έρευνας έχει εστιάσει στα ποσοστά απόκρισης, έναν γενικά αποδεκτό δείκτη του σφάλματος μη απόκρισης»* (Dillman, 1991, p.228). Όμως, όπως επισημαίνει ο Cui (2002), ένα χαμηλό ποσοστό απόκρισης δεν οδηγεί απαραίτητα σε σφάλμα μη απόκρισης. Παρά το γεγονός ότι το ποσοστό απόκρισης της παρούσας έρευνας είναι χαμηλό, αποτελεί υψηλότερο από το αναμενόμενο ποσοστό για διαδικτυακές έρευνες των Saunders et al. (2012) και εντάσσεται στα όρια που έχουν θέσει οι Sauermann και Roach (2013). Επιπροσθέτως, δεδομένου του γεγονότος ότι το χαμηλό ποσοστό απόκρισης μπορεί να οδηγήσει σε μεροληψία μη απόκρισης (non - response bias) (Saunders et al., 2012), θα διενεργηθεί εν συνεχεία στατιστικός έλεγχος για την ύπαρξη πιθανών προβλημάτων σύμφωνα με τους Armstrong και Overton (1977).

Τέλος, το σφάλμα μέτρησης (measurement error) μπορεί να προκύψει είτε από τα χαρακτηριστικά μιας ερώτησης, όπως η διατύπωσή της, είτε μέσω της δομής του

ερωτηματολογίου (Dillman, 1991). Κατά συνέπεια, πέρα από τους κανόνες και τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν για το σχεδιασμό του ερωτηματολογίου της παρούσας έρευνας, η αξιοπιστία και η εγκυρότητα των μεταβλητών θα ελεγχθεί εν συνεχεία ούτως ώστε να αποφευχθεί το σφάλμα μέτρησης (De Vaus, 2013). Επίσης, στην παρούσα έρευνα, η χρήση των αθροιστικών κλιμάκων (summated scales) στην ανάλυση των δεδομένων συμβάλλει στη μείωση του σφάλματος μέτρησης (Hair et al., 2014).

7.8 Αξιοπιστία και Εγκυρότητα

Στην ερευνητική φιλοσοφία του θετικισμού, η χρήση εργαλείων μέτρησης που έχουν κατασκευασθεί θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία (reliability) και εγκυρότητα (validity) (Easterby-Smith et al., 2008), ώστε να αποδειχθεί ο ουδέτερος ρόλος του ερευνητή (Doolin, 1996). Μία έρευνα για να χαρακτηριστεί επιστημονική, πρέπει τα μέτρα που χρησιμοποιεί να είναι αρκετά αξιόπιστα και έγκυρα (Sekaran, 2003). Άλλωστε, τα δύο κριτήρια ποιότητας μιας μέτρησης είναι η φερεγγυότητα (αξιοπιστία) και η ισχύς (εγκυρότητα) (Schnell et al., 2011). Συνεπώς, είναι απαραίτητο να επιβεβαιωθεί ότι τα μέτρα που έχουν αναπτυχθεί στην έρευνα, μετράνε τις σωστές μεταβλητές και με ακρίβεια (Sekaran, 2003) ή αλλιώς κρίνεται σκόπιμο να ελεγχθεί η αξιοπιστία και η εγκυρότητα των μεταβλητών ώστε να αποφευχθεί το λεγόμενο σφάλμα μέτρησης (measurement error) (De Vaus, 2013).

7.8.1 Αξιοπιστία

Η αξιοπιστία (reliability) σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο η έρευνα μπορεί να επαναληφθεί με ταυτόχρονη επίτευξη συνεπών αποτελεσμάτων (Quinlan et al., 2015) και συνιστά μία ένδειξη σταθερότητας και συνέπειας με την οποία το εργαλείο συλλογής δεδομένων μετράει την έννοια (Sekaran, 2003). Υπάρχουν τρεις διαφορετικές προσεγγίσεις της αξιοπιστίας: ο έλεγχος - επανέλεγχος (test re-test), η εσωτερική συνέπεια (internal consistency) και οι εναλλακτικές μορφές (alternative form) ή αλλιώς μέθοδος της παράλληλης μέτρησης (parallel form). Η διαδικασία ελέγχου - επανελέγχου ή αλλιώς η αξιοπιστία σταθερότητας αναφέρεται στη συσχέτιση δεδομένων που έχουν συλλεγεί σε διαφορετικές χρονικές στιγμές και παράγουν το ίδιο αποτέλεσμα. Η εσωτερική συνέπεια ή η συνοχή δηλώνει το βαθμό στον οποίο όλα τα

στοιχεία μετρούν την ίδια διάσταση. Τέλος, η παράλληλη μέτρηση αφορά τη συσχέτιση των απαντήσεων σε εναλλακτικές διατυπώσεις της ίδιας ερώτησης ή ομάδων ερωτήσεων (Quinlan et al., 2015; Bryman, 2016; Schnell et al., 2011; Saunders et al., 2012).

Στην παρούσα εργασία, η μέθοδος του ελέγχου-επανελέγχου δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί καθώς η έρευνα είναι συγχρονική. Επίσης, η μέθοδος της παράλληλης μέτρησης είναι ανεφάρμοστη καθώς είναι δύσκολο να βρεθούν όμοια και ισοδύναμα εργαλεία μέτρησης (Schnell et al., 2011; Saunders et al., 2012). Συνεπώς, ο έλεγχος αξιοπιστίας που θα διενεργηθεί στην παρούσα έρευνα αφορά την εσωτερική συνέπεια. Η μέθοδος άλφα του Κρόνμπαχ (Cronbach's alpha) αποτελεί το πιο διαδεδομένο μέτρο αξιοπιστίας στις κοινωνικές και οργανωσιακές επιστήμες (Bonett and Wright, 2015) και χρησιμοποιείται για να υπολογίσει τη εσωτερική συνέπεια των απαντήσεων ενός συνόλου στοιχείων που συνδυάζονται ως κλίμακα, η οποία προορίζεται να μετρήσει μία συγκεκριμένη έννοια (Saunders et al., 2012). Ο συντελεστής α του Cronbach κυμαίνεται ως προς τις τιμές του από 0 που δείχνει καμία συνέπεια, έως την τιμή 1 που δείχνει πλήρη συνέπεια (Quinlan et al., 2015). Σύμφωνα με τους Hair et al. (2014), οι συντελεστές με τιμές πάνω από 0,70 θεωρούνται γενικά αποδεκτοί. Τέλος, πρέπει να αποκλείονται στοιχεία που συσχετίζονται ελάχιστα με τα υπολειπόμενα στοιχεία της κλίμακας, ώστε να ενισχύεται η αξιοπιστία του εργαλείου (Schnell et al., 2011). Ακολούθως, για κάθε στοιχείο που συσχετίζεται με άλλα στοιχεία της κλίμακας σε βαθμό μικρότερο του 0,30, πρέπει να αποφασίζεται η αφαίρεσή του από την κλίμακα (Hair et al., 2007).

7.8.2 Εγκυρότητα

Η εξωτερική εγκυρότητα (external validity) σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο τα αποτελέσματα της έρευνας μπορούν να γενικευθούν σε όλα τα σχετικά περιβάλλοντα (Saunders et al., 2012) και διερευνά εάν μία παρατηρηθείσα αιτιατή σχέση πρέπει να γενικευτεί σε άλλα μέτρα, άτομα, περιβάλλοντα και χρόνους (Calder et al., 1982). Για τον έλεγχο της εξωτερικής εγκυρότητας στις εμπειρικές έρευνες, δίνεται έμφαση στην περιγραφή του δείγματος και στο ποσοστό απόκρισης (Duh et al., 2008).

Η εγκυρότητα μέτρησης ή αλλιώς εσωτερική εγκυρότητα (internal validity) (Saunders et al., 2012) ή εγκυρότητα (validity) αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο η μέτρηση μιας έννοιας μπορεί να μετρήσει αυτό που είναι προορισμένη να μετρήσει (Bryman, 2016). Σύμφωνα με τους Blumberg et al. (2008), οι τρεις τύποι εγκυρότητας που είναι γενικότερα αποδεκτοί είναι η εγκυρότητα περιεχομένου (content validity), η εγκυρότητα κριτηρίου (criterion-related validity) και η εγκυρότητα εννοιολογικής κατασκευής ή θεωρητικού κατασκευάσματος (construct validity). Παράλληλα, οι Quinlan et al. (2015) και η Sekaran (2003) προσθέτουν τη φαινομενική εγκυρότητα (face validity) ως ξεχωριστό τύπο εγκυρότητας, ενώ οι Saunders et al. (2012) και οι Hair et al. (2007) την αντιμετωπίζουν ως ταυτόσημη της εγκυρότητας περιεχομένου.

Η εγκυρότητα περιεχομένου αναφέρεται στο βαθμό κατά τον οποίο το εργαλείο μέτρησης αποτυπώνει το περιεχόμενο της υπό μελέτης έννοιας (Bryman, 2016). Καθώς για την αξιολόγησή της δεν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια (Schnell et al., 2011), ο συμβουλευτικός ρόλος ενός μικρού δείγματος, η κρίση από ειδήμονες του γνωστικού πεδίου αλλά και η προσεκτική αξιολόγηση της βιβλιογραφίας αποτελούν πρακτικές για τη διερεύνηση της επαρκούς κάλυψης και της καταλληλότητας των στοιχείων που επιλέχθηκαν για να αντιπροσωπεύσουν την εκάστοτε εννοιολογική κατασκευή (Hair et al., 2007; Saunders et al., 2012). Επίσης, η φαινομενική εγκυρότητα αναφέρεται στην υποκειμενική συμφωνία μεταξύ των επαγγελματιών ενός κλάδου ως προς το βαθμό που μια κατασκευή εκφράζει την υπό μελέτη έννοια (Quinlan et al., 2015).

Η εγκυρότητα κριτηρίου αναφέρεται στην ικανότητα ενός μέτρου σε σύγκριση με άλλα μέτρα παρόμοιων θεωρητικών κατασκευασμάτων ή καθιερωμένων κριτηρίων (Quinlan et al., 2015) και μπορεί να αξιολογηθεί μέσω της διερεύνησης της προβλεπτικής ή/και της συντρέχουσας εγκυρότητας (Sekaran, 2003). Η διαφορά μεταξύ της προβλεπτικής και της συντρέχουσας εγκυρότητας έγκειται στη χρονική διάστασή τους (Blumberg et al., 2008). Η προβλεπτική εγκυρότητα τεκμηριώνεται όταν ένα νέο μέτρο προβλέπει ένα μελλοντικό γεγονός. Αντιθέτως, αν η ανάληψη της νέας μέτρησης τελείται συγχρόνως με το κριτήριο μέτρησης, τότε υφίσταται συντρέχουσα εγκυρότητα (Quinlan et al., 2015). Όπως αναφέρουν οι Saunders et al. (2012), η αξιολόγηση της εγκυρότητας κριτηρίου επιτυγχάνεται όταν τα δεδομένα από ένα ερωτηματολόγιο συγκρίνονται με αυτά που αφορούν ένα συγκεκριμένο κριτήριο και έχουν μετρηθεί με άλλον τρόπο. Το κριτήριο μέτρησης πρέπει να είναι σχετικό, αμερόληπτο, αξιόπιστο

και διαθέσιμο (Blumberg et al., 2008). Τέλος, η αξιολόγηση της εγκυρότητας κριτηρίου επιτυγχάνεται με τη χρήση στατιστικής ανάλυσης (Saunders et al., 2012).

Η εγκυρότητα εννοιολογικής κατασκευής ή θεωρητικού κατασκευάσματος αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο τα στοιχεία της μέτρησης μετρούν στην πραγματικότητα, αυτά που υποτίθεται ότι πρέπει να μετρούν βάσει της θεωρίας που έχει χρησιμοποιηθεί (Hair et al., 2007; Saunders et al., 2012). Ο έλεγχος του συγκεκριμένου τύπου εγκυρότητας αφορά τη διερεύνηση των συσχετίσεων μεταξύ των θεωρητικών διαστάσεων μέσω της εκτίμησης δύο κριτηρίων, της συγκλίνουσας εγκυρότητας (convergent validity) και της διακρίνουσας εγκυρότητας (discriminant validity) (Schnell et al., 2011). Η συγκλίνουσα εγκυρότητα απαιτεί οι έννοιες που πρόκειται να συσχετιστούν, να συσχετίζονται και στην πραγματικότητα, ενώ η διακρίνουσα εγκυρότητα αναφέρεται στη διακριτότητα ενός οργάνου μέτρησης και δεν πρέπει να παρουσιάζει υψηλή συσχέτιση με το όργανο μέτρησης ενός διαφορετικού θεωρητικού κατασκευάσματος (Quinlan et al., 2015). Ο έλεγχος της εγκυρότητας εννοιολογικής κατασκευής ή θεωρητικού κατασκευάσματος μπορεί να διενεργηθεί είτε μέσω της ανάλυσης συσχέτισης (correlational analysis), είτε μέσω της παραγοντικής ανάλυσης (factor analysis) είτε μέσω των πινάκων πολλαπλών χαρακτηριστικών – πολλαπλών μεθόδων (multitrait - multimethod matrisen) (Sekaran, 2003).

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η εγκυρότητα προϋποθέτει την αξιοπιστία, ανεξαρτήτως του διαχωρισμού της ανάλυσής τους (Bryman, 2016), ενώ παράλληλα η αξιοπιστία είναι αναγκαία αλλά όχι ικανή συνθήκη για την εγκυρότητα (Quinlan et al., 2015). Τέλος, οι Schnell et al. (2011, p.167) αναφέρουν ότι η εγκυρότητα περιεχομένου και η εγκυρότητα κριτηρίου *«δεν αναγνωρίζονται ως ιδιαίτερης σημασίας και είναι σπάνια εφαρμόσιμες»*, και για αυτό το λόγο δίνεται έμφαση στην εγκυρότητα της εννοιολογικής κατασκευής ή αλλιώς του θεωρητικού κατασκευάσματος.

7.8.3 Έλεγχος Αξιοπιστίας και Εγκυρότητας

Σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική που ακολουθείται στις εμπειρικές έρευνες στη Διοικητική Λογιστική (Duh et al., 2008), θα εξεταστεί η εξωτερική εγκυρότητα της έρευνας, η εγκυρότητα περιεχομένου, η φαινομενική εγκυρότητα, η εγκυρότητα εννοιολογικής κατασκευής και η αξιοπιστία των εργαλείων μέτρησης που

χρησιμοποιήθηκαν. Για την επίτευξη όλων των προαναφερθέντων, έχουν ακολουθεί οι παρακάτω διαδικασίες:

- Το καλά καθορισμένο δειγματοληπτικό πλαίσιο και η χρήση της τυχαίας δειγματοληψίας αποτελούν παράγοντες που ενισχύουν την εξωτερική εγκυρότητα της έρευνας.
- Η έρευνα σε ένα συγκεκριμένο κλάδο, όπως στον ξενοδοχειακό κλάδο, αυξάνει την εσωτερική εγκυρότητα της έρευνας (McKee et al., 1989; Ax and Greve, 2017).
- Ο εκτεταμένος έλεγχος της βιβλιογραφίας που διεξήχθη ενισχύει την εγκυρότητα περιεχομένου του ερωτηματολογίου (Xiong et al., 2016).
- Ο έλεγχος του ερωτηματολογίου από ακαδημαϊκούς καθηγητές του συναφούς γνωστικού αντικείμενου και επαγγελματίες του κλάδου εξασφαλίζει την εγκυρότητα περιεχομένου (Saunders et al., 2012).
- Ο πιλοτικός έλεγχος της έρευνας που διεξήχθη διασφαλίζει την εγκυρότητα του περιεχομένου (Saunders et al., 2012) και τη φαινομενική εγκυρότητα (Hair et al., 2007).
- Ο πιλοτικός έλεγχος της έρευνας που διεξήχθη αποτελεί σημαντικό στοιχείο για την εγκυρότητα εννοιολογικής κατασκευής, καθώς επιτρέπει την απόρριψη στοιχείων από τις κλίμακες που δεν συνάδουν θεωρητικά (DeVellis, 1991).
- Η λειτουργικοποίηση των εννοιών συντελέστηκε με τη χρήση πολλαπλών δεικτών, γεγονός που ενισχύει την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των εννοιολογικών κατασκευών (Fischer, 2010).
- Η ανάπτυξη ενός ισχυρού θεωρητικού υπόβαθρου για τον καθορισμό της αιτιότητας που παρουσιάστηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο ενισχύει την εσωτερική εγκυρότητα της έρευνας (Abernethy et al., 1999).
- Το ερωτηματολόγιο αναπτύχθηκε υιοθετώντας ερωτήσεις από προγενέστερες έρευνες σε μεγάλο βαθμό, αυξάνοντας με αυτόν τον τρόπο την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των μεταβλητών (Chia, 1995), όπως επίσης και την εξωτερική εγκυρότητα (Chalos and O'Connor, 2004).

Επιπροσθέτως, στη στατιστική ανάλυση που παρουσιάζεται στο κεφάλαιο που ακολουθεί, συντελούνται οι παρακάτω έλεγχοι για την αξιολόγηση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας:

- Το χαμηλό ποσοστό απόκρισης ($< 50\%$) μπορεί να επιφέρει μεροληψία μη απόκρισης (non - response bias) (Dunk, 2001) και να επιδράσει αρνητικά στην εξωτερική εγκυρότητα και στη γενίκευση των αποτελεσμάτων της έρευνας (Mellahi and Harris, 2016). Συνεπώς, με σκοπό να αυξηθεί η εξωτερική εγκυρότητα της έρευνας, θα διενεργηθεί στατιστικός έλεγχος συγκρίνοντας τις απαντήσεις των ερωτηματολογίων που απαντήθηκαν τελευταία (late respondents) σε σχέση με αυτά που απαντήθηκαν στην αρχή της έρευνας (early respondents), καθώς σύμφωνα με τους Armstrong και Overton (1977) αυτοί που απαντούν τελευταίοι (late respondents) τείνουν να αποτελούν υποκατάστατο των μη αποκρινόμενων (non - respondents) της έρευνας.
- Η εγκυρότητα της εννοιολογικής κατασκευής αξιολογείται με τη χρήση της παραγοντικής ανάλυσης (factor analysis).
- Η αξιοπιστία των μεταβλητών αξιολογείται μέσω του στατιστικού ελέγχου του συντελεστή άλφα (Cronbach's α).
- Η φαινομενική εγκυρότητα ενισχύεται με τη χρήση των μέσων όρων των παραγόντων στη στατιστική ανάλυση των δεδομένων (Chenhall and Morris, 1986).

7.9 Ανάλυση Δεδομένων

Για την ανάλυση των δεδομένων με σκοπό την επίτευξη των ερευνητικών στόχων, ακολουθήθηκαν μέθοδοι και τεχνικές της στατιστικής ανάλυσης με τη χρήση του στατιστικού πακέτου IBM SPSS (Statistical Package for the Social Sciences). Το συγκεκριμένο λογισμικό πακέτο αποτελεί σημαντικό εργαλείο για την ανάλυση των ποσοτικών δεδομένων στην επιχειρηματική έρευνα (Quinlan et al., 2015). Ακολούθως, περιγράφονται εν συντομία οι στατιστικές τεχνικές και οι στατιστικοί έλεγχοι που θα εφαρμοστούν ώστε να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα και να ελεγχθούν οι ερευνητικές υποθέσεις.

Η ποσοτική ανάλυση των δεδομένων περιλαμβάνει τη μονομεταβλητή ανάλυση (univariate analysis) ή αλλιώς τη περιγραφική στατιστική (descriptive statistics), όπως επίσης και τη διμεταβλητή ανάλυση (bivariate analysis) και την πολυμεταβλητή ανάλυση (multivariate analysis) που αποτελούν την επαγωγική στατιστική (inferential statistics). Η μονομεταβλητή ανάλυση αναφέρεται στην ανάλυση μιας μεταβλητής κάθε φορά και περιλαμβάνει μέτρα κεντρικής τάσης (μέσο όρο, διάμεσο, επικρατούσα τιμή), μέτρα διασποράς (τυπική απόκλιση, διακύμανση, μέγιστο, ελάχιστο, εύρος) και συχνότητες. Η διμεταβλητή ανάλυση αφορά την ανάλυση δύο μεταβλητών κάθε φορά με σκοπό να αποδειχθεί η ύπαρξη σχέσης μεταξύ τους και περιλαμβάνει τον έλεγχο X^2 (Chi-square test), τον έλεγχο T (T -test), τις συσχετίσεις (correlations) και την απλή παλινδρόμηση (simple regression). Τέλος, η πολυμεταβλητή ανάλυση περιλαμβάνει την ανάλυση περισσότερων από δύο μεταβλητών, όπως την πολλαπλή παλινδρόμηση (multiple regression) και την παραγοντική ανάλυση (factor analysis) (Δαφέρμος, 2005; Quinlan et al., 2015; Bryman, 2016).

Οι στατιστικοί έλεγχοι της επαγωγικής στατιστικής κατηγοριοποιούνται σε δύο ομάδες, τους παραμετρικούς ελέγχους (parametric) και τους μη παραμετρικούς (nonparametric) ελέγχους. Οι παραμετρικοί έλεγχοι προϋποθέτουν ότι τα δεδομένα έχουν συγκεντρωθεί χρησιμοποιώντας αριθμητική (interval) ή αναλογική (ratio) κλίμακα και ότι το δείγμα έχει εξαχθεί από πληθυσμό με κανονική κατανομή (normal distribution). Αντιθέτως, οι μη παραμετρικοί έλεγχοι εφαρμόζονται όταν τα δεδομένα δεν κατανέμονται κανονικά και όταν οι κλίμακες που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη συλλογή δεδομένων είναι κατηγορικές (nominal) ή τακτικές (ordinal) (Hair et al., 2007; Saunders et al., 2012; Sekaran, 2003).

Η συλλογή δεδομένων στην παρούσα έρευνα έγινε ως επί το πλείστον με τη χρήση της κλίμακας Likert. Οι κλίμακες Likert περιέχουν πολλαπλά στοιχεία και μπορούν να αντιμετωπιστούν ως αριθμητικές κλίμακες για τη διεξαγωγή περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης αλλά και της επαγωγικής στατιστικής (Brown, 2011). Όπως επισημαίνεται από τους Hair et al. (2007), αποτελεί συνήθης πρακτική στην επιχειρηματική έρευνα, η αντιμετώπιση της κλίμακας Likert ως αριθμητικής κλίμακας. Συγχρόνως, στο ερευνητικό πεδίο της Διοικητικής Λογιστικής, οι ερευνητές υποστηρίζουν ότι η κλίμακα τύπου Likert προσεγγίζει στενά τα αριθμητικά δεδομένα (Joiner, 2007).

Συνεπώς, παρέχεται η δυνατότητα για την εφαρμογή στατιστικών παραμετρικών ελέγχων.

Συν τοις άλλοις, η εφαρμογή των παραμετρικών ελέγχων απαιτεί την ύπαρξη κανονικής κατανομής των δεδομένων. Σύμφωνα με το Κεντρικό Οριακό Θεώρημα (Central Limit Theorem), ο μέσος ενός μεγάλου αριθμού ανεξάρτητων τυχαίων μεταβλητών είναι προσεγγιστικά κανονικά κατανεμημένος γύρω από τον πραγματικό μέσο του πληθυσμού (Lumley et al., 2002). Όπως επισημαίνουν οι Hair et al. (2007), στα επαρκώς μεγάλα δείγματα (> 30), η κανονική κατανομή είναι συμμετρική, έχει σχήμα καμπάνας (bell-shaped), ενώ παράλληλα το 99% των τιμών βρίσκεται στα όρια των ± 3 τυπικών αποκλίσεων από το μέσο. Ταυτόχρονα, για τον έλεγχο της κανονικότητας των μεταβλητών της έρευνας, θα διενεργηθούν οι απαραίτητοι στατιστικοί έλεγχοι στο επόμενο κεφάλαιο. Παρόλα αυτά, οι ήπιες παραβιάσεις της κανονικότητας δεν εμποδίζουν την ανάλυση των δεδομένων που παρουσιάζουν ενδιαφέρον (Kachigan, 1986, cited in Δαφέρμος, 2005, p.242) ούτε ακυρώνουν την εγκυρότητα παραμετρικών ελέγχων παρά μόνο σε μικρά δείγματα (Lumley et al., 2002).

Για την επίτευξη των σκοπών της έρευνας, θα διενεργηθούν στατιστικές τεχνικές και στατιστικοί έλεγχοι τόσο της περιγραφικής όσο και της επαγωγικής στατιστικής. Για τον έλεγχο της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας των κλιμάκων, θα εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (factor analysis) και η ανάλυση αξιοπιστίας (reliability analysis). Εκτός των περιγραφικών μέτρων, οι έλεγχοι σημαντικότητας, ή αλλιώς οι έλεγχοι υποθέσεων, θα διεξαχθούν με τη χρήση του στατιστικού ελέγχου X^2 , του στατιστικού ελέγχου T - Test, της ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης και της ανάλυσης ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης.

7.10 Ερευνητική Δεοντολογία

Ένα θεμελιώδες ζήτημα στα πλαίσια της έρευνας αποτελεί η δεοντολογία. Τα δεοντολογικά ζητήματα που ενδέχεται να προκύψουν εξαρτώνται από το είδος της έρευνας, τη μεθοδολογία και τον τρόπο χρήση των δεδομένων (Καλτσούνη-Νόβα, 2006). Όπως αναφέρουν οι Quinlan et al. (2015), η εμπιστευτικότητα και η ανωνυμία αποτελούν τους δύο σημαντικότερους κανόνες της ερευνητικής δεοντολογίας. Στην

παρούσα έρευνα, μέσω του εισαγωγικού σημειώματος του ερωτηματολογίου, κατέστη σαφές στους συμμετέχοντες της έρευνας ότι ο ερευνητής εγγυάται την πλήρη ανωνυμία και την εμπιστευτικότητα των απαντήσεών τους. Τέλος, σύμφωνα με την Καλτσούνη-Νόβα (2006), η συναίνεση των συμμετεχόντων αποτελεί ένα από τα προαπαιτούμενα και τα πιο σημαντικά ζητήματα της ερευνητικής δεοντολογίας. Συνεπώς, καθώς η έρευνα γίνεται με τη χρήση διαδικτυακού αυτοσυμπληρούμενου ερωτηματολογίου μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας Survey MonkeyTM, η είσοδος μέσω του υπερσυνδέσμου (hyperlink) και η υποβολή των απαντήσεων συνεπάγονται τη συναίνεση των ερωτώμενων.

8. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

8.1 Έλεγχος Δεδομένων

Μετά τη συλλογή δεδομένων και πριν την ανάλυσή τους, απαιτείται ο έλεγχός τους καθώς αποτελεί σημαντικό μέρος της πολυμεταβλητής ανάλυσης (Hair et al., 2006). Επιπροσθέτως, η αντιμετώπιση και η επίλυση πιθανών προβλημάτων είναι ουσιαστική για την “ειλικρινή” ανάλυση των δεδομένων (Tabachnick and Fidell, 2013). Τέλος, ο έλεγχος των δεδομένων περιλαμβάνει διαδικασίες όπως είναι η καταχώριση και η κωδικοποίηση των δεδομένων, η αντιμετώπιση των ελλιπών δεδομένων, ο έλεγχος για ακραίες τιμές και ο έλεγχος των προϋποθέσεων για την επαγωγική στατιστική.

8.1.1 Καταχώριση και Κωδικοποίηση Δεδομένων

Η συλλογή δεδομένων για τις ανάγκες της παρούσας έρευνας υλοποιήθηκε με τη χρήση διαδικτυακού δομημένου και αυτοσυμπληρούμενου ερωτηματολογίου με τη βοήθεια της ηλεκτρονικής πλατφόρμας Survey MonkeyTM. Η συγκεκριμένη πλατφόρμα παρέχει τη δυνατότητα της αυτόματης εξαγωγής δεδομένων σε ένα αρχείο EXCEL. Εν συνεχεία, το αρχείο αυτό εισάγεται στο στατιστικό πρόγραμμα SPSS, μέσω του οποίου θα διεξαχθεί η στατιστική ανάλυση των δεδομένων. Με τον τρόπο αυτό, επιτυγχάνεται η εξάλειψη πιθανών λαθών κατά την καταχώρισή τους. Συγχρόνως, τα δεδομένα είναι άμεσα κωδικοποιημένα καθώς παρέχεται η δυνατότητα της εξαγωγής των απαντήσεων της έρευνας σε κωδικοποιημένη μορφή, όπως αυτή αποφασίστηκε κατά το σχεδιασμό του ερωτηματολογίου.

Η μοναδική επεξεργασία που απαιτήθηκε για τα δεδομένα της έρευνας αφορά το μετασχηματισμό των στοιχείων που είχαν εξ’ αρχής αντίστροφη κωδικοποίηση (reverse coded). Οι τιμές των στοιχείων CUL5 και CUL6 της ερώτησης 24, που εξετάζει την οργανωσιακή κουλτούρα, έπρεπε να αντιστραφούν ούτως ώστε να είναι στην ίδια κατεύθυνση με τα υπόλοιπα στοιχεία της ερώτησης. Κατά συνέπεια, καθώς η 5-βάθμια κλίμακα Likert αποτελεί την κλίμακα μέτρησης των στοιχείων αυτών, η τιμή 1 αντιστράφηκε στην τιμή 5, η τιμή 2 αντιστράφηκε στην τιμή 4, και ούτω

καθεξής. Οι μετασχηματισμοί αυτοί επιτεύχθηκαν με τη χρήση των κατάλληλων εντολών του SPSS.

8.1.2 Έλεγχος Ελλιπών Δεδομένων

Τα ελλιπή δεδομένα αποτελούν πληροφορίες που δεν είναι διαθέσιμες στον ερωτώμενο. Επίσης, συχνά, τα ελλιπή δεδομένα υφίστανται όταν ένας ερωτώμενος αποτυγχάνει να απαντήσει σε μία ή περισσότερες ερωτήσεις της έρευνας (Hair et al., 2006), ενώ ο έλεγχός τους περιλαμβάνει το σχέδιο και το βαθμό των ελλιπών δεδομένων. Ωστόσο, όπως αναφέρουν οι Tabachnick και Fidell (2013), το σχέδιο που δημιουργούν τα ελλιπή δεδομένα είναι πιο σημαντικό από τον αριθμό τους καθώς η διασπορά τους με μη τυχαίο τρόπο επηρεάζει τη γενίκευση των αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με τους Hair et al. (2006), ο έλεγχος του βαθμού των ελλιπών δεδομένων επιτυγχάνεται μέσω της διασταύρωσης του ποσοστού των μεταβλητών με ελλιπή δεδομένα για κάθε παρατήρηση και του αριθμού των παρατηρήσεων με ελλιπή δεδομένα για κάθε μεταβλητή. Εάν μία παρατήρηση ή μία μεταβλητή πρέπει να διαγραφεί, εναπόκειται στον ερευνητή αν θα πρέπει να συμβιβαστεί με τη μείωση του δείγματος ώστε να αντιπροσωπευθούν όλες οι έννοιες στην έρευνα. Συγχρόνως, οι μεταβλητές με σχετικά υψηλά ποσοστά ελλιπών δεδομένων αλλά χαμηλότερα του 50% μπορούν να αντιμετωπιστούν (Hair et al., 2006). Ωστόσο, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι τα ελλιπή δεδομένα που εντοπίζονται στην παρούσα έρευνα αφορούν ποσοτικές μεταβλητές, και κατά συνέπεια δεν χρειάζεται να διαγραφούν από την ανάλυση (Hair et al., 2007).

Για τη διαχείριση και την αντιμετώπιση αυτών των ελλιπών δεδομένων απαιτείται αρχικά ο έλεγχος της τυχαίας διασποράς τους. Τα ελλιπή δεδομένα μπορούν να χαρακτηριστούν ως MCAR (Missing Completely At Random) όταν η διασπορά τους είναι πλήρως τυχαία, ως MAR (Missing At Random) όταν η διασπορά τους είναι τυχαία, και ως MNAR (Missing Not At Random) όταν δεν υφίσταται τυχαιότητα (Tabachnick and Fidell, 2013). Η υπόθεση του MAR υποστηρίζει ότι η έλλειψη δεδομένων εξαρτάται από τα παρατηρούμενα δεδομένα και είναι ανεξάρτητη από τα μη παρατηρούμενα. Συνεπώς, η υπόθεση του MAR δεν είναι δυνατή καθώς απαιτεί μη διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τα ελλιπή δεδομένα. Αντιθέτως, ο χαρακτηρισμός

των ελλιπών δεδομένων ως MCAR υποθέτει ότι η έλλειψη των δεδομένων είναι ανεξάρτητη τόσο των παρατηρούμενων όσο και των μη παρατηρούμενων δεδομένων. Παράλληλα, αποτελεί πιο ισχυρή υπόθεση και μπορεί να εξεταστεί με βάση τα υπάρχοντα δεδομένα (Li, 2013). Συνεπώς, για τον έλεγχο της τυχαιότητας που καθορίζει εάν τα ελλιπή δεδομένα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως MCAR, χρησιμοποιήθηκε ο στατιστικός έλεγχος Little's MCAR test (Little, 1988) μέσω της στατιστικής ανάλυσης Missing Value Analysis του SPSS. Η μηδενική υπόθεση προϋποθέτει ότι τα ελλιπή δεδομένα είναι MCAR. Σύμφωνα με το αποτέλεσμα του Little's MCAR test, η μηδενική υπόθεση δεν απορρίπτεται σε επίπεδο σημαντικότητας 5%, και κατά συνέπεια μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι τα ελλιπή δεδομένα παρουσιάζουν τυχαίο σχέδιο ή αλλιώς χαρακτηρίζονται ως MCAR.

Ο χαρακτηρισμός των ελλιπών δεδομένων ως MCAR παρέχει τη δυνατότητα της χρήσης οποιασδήποτε μεθόδου καταλογισμού (imputation method), καθώς δεν υφίσταται κάποια πιθανή μεροληψία στο σχέδιο των ελλιπών δεδομένων (Hair et al., 2014). Οι δύο μέθοδοι αντιμετώπισης των εν λόγω δεδομένων αποτελούν η χρήση μόνο των έγκυρων δεδομένων και ο καθορισμός των υποκατάστατων τιμών τους. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει δύο προσεγγίσεις: την Complete Case Approach (LISTWISE method in SPSS) κατά την οποία μόνο παρατηρήσεις με πλήρη δεδομένα περιλαμβάνονται στην ανάλυση και την Using All - Available Data (PAIRWISE method in SPSS) που χρησιμοποιεί τις συσχετίσεις ανάμεσα στις περιπτώσεις με έγκυρα δεδομένα ως αντιπροσωπευτικές του συνολικού δείγματος. Η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους Hot Deck Imputation, Cold Deck Imputation, Case Substitution, Mean Substitution, Regression Imputation και Expectation Maximization. Στη Hot Deck μέθοδο, τα ελλιπή δεδομένα αντικαθίστανται από έγκυρες τιμές από παρόμοιες παρατηρήσεις. Στη Cold Deck μέθοδο, η υποκατάστατη τιμή προέρχεται από μία εξωτερική πηγή που θεωρείται πιο έγκυρη από την αντικατάστασή της από εσωτερικά προερχόμενες τιμές. Η Case Substitution μέθοδος περιλαμβάνει την αντικατάσταση ολόκληρων παρατηρήσεων που παρουσιάζουν ελλιπή δεδομένα από παρατηρήσεις εκτός του δείγματος. Ακόμη, η Mean Substitution μέθοδος αντικαθιστά τα ελλιπή δεδομένα μιας μεταβλητής με τη μέση τιμή της συγκεκριμένης μεταβλητής που υπολογίζεται από τις έγκυρες τιμές. Με τη μέθοδο της Regression Imputation, εφαρμόζεται ανάλυση παλινδρόμησης ώστε να προβλεφθούν οι ελλιπείς τιμές βάσει των σχέσεών τους με άλλες μεταβλητές. Τέλος, η Expectation

Maximization μέθοδος σχηματίζει έναν πίνακα συσχέτισης, υποθέτοντας τη μορφή της κατανομής για τα μερικώς ελλιπή δεδομένα και εξάγοντας συμπεράσματα σχετικά με τα ελλιπή δεδομένα υπό την πιθανότητα της κατανομής αυτής (Hair et al., 2014). Παρόλα αυτά, στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν επισημανθεί τόσο τα πλεονεκτήματα όσο και τα μειονεκτήματα για κάθε μία μέθοδο καταλογισμού και συνεπώς η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου εναπόκειται στον ερευνητή (Schafer and Graham, 2002; Tabachnick and Fidell, 2013; Hair et al., 2014).

Στην παρούσα έρευνα, η χρήση μιας μεθόδου καταλογισμού θεωρείται προτιμότερη, καθώς αποτελεί μία αποδοτικότερη προσέγγιση σε σχέση με τη χρήση μόνο των έγκυρων δεδομένων. Κατ' επέκτασιν, διατηρείται ολόκληρο το δείγμα χωρίς να χάνεται η στατιστική δύναμη (power statistic) και ταυτόχρονα επιτυγχάνεται ένα ολοκληρωμένο σύνολο δεδομένων για τη στατιστική ανάλυση και μεγαλύτερη ακρίβεια (Schafer and Graham, 2002). Παράλληλα, κρίθηκε σκόπιμη η εφαρμογή της αποσκοπώντας στην επάρκεια του συνολικού δείγματος που απαιτείται για την πολυμεταβλητή ανάλυση ούτως ώστε να επιτευχθούν οι ερευνητικοί στόχοι. Άλλωστε, όπως τονίζουν οι Hair et al. (2014), ο καταλογισμός αποτελεί την πιο λογική πρακτική για έναν ερευνητή.

Παρά το γεγονός ότι η Mean Substitution αποτελεί τη συνηθέστερη μέθοδο καταλογισμού (Tabachnick and Fidell, 2013), ως καταλληλότερες μέθοδοι για τη συγκεκριμένη έρευνα, σύμφωνα με το ποσοστό των ελλিপών δεδομένων και το χαρακτηρισμό τους ως MCAR, αποτελούν η Hot Deck Imputation και η Regression Imputation (Hair et al., 2014). Στην παρούσα εργασία επιλέχθηκε η Hot Deck Imputation μέθοδος. Η μέθοδος αυτή αποτελεί συχνή πρακτική (Brown and Kros, 2003) και συνιστά μία αρκετά επακριβή τεχνική καθώς τα ελλιπή δεδομένα αντικαθίστανται από πραγματικές τιμές ώστε να διατηρούνται οι κατανομές των μεταβλητών (Fox-Wasylyshyn and El-Masri, 2005). Σύμφωνα με αυτήν, ο ερευνητής αντικαθιστά μία ελλιπή τιμή με έναν πραγματικό αριθμό από μία παρόμοια περίπτωση της βάσης δεδομένων (Tsikriktsis, 2005). Έτσι, κάθε παρατήρηση με ελλειπείς τιμές ταιριάζεται με άλλες παρατηρήσεις που είναι παρόμοιες σε μία ή και περισσότερες μεταβλητές που καθορίζονται από τον ερευνητή (Hair et al., 2014). Ακολούθως, αφού καθοριστούν οι πιθανοί δότες αυτών των τιμών και ταξινομηθούν τυχαία, κάθε

περίπτωση με ελλιπή τιμή σε μία συγκεκριμένη μεταβλητή παίρνει την τιμή από μία περίπτωση που την προσεγγίζει (Myers, 2011).

Συνοψίζοντας, στην παρούσα έρευνα ακολουθηθήκαν συγκεκριμένοι “συντηρητικοί” κανόνες (Gerdin, 2005) για την αντιμετώπιση των ελλιπών δεδομένων, ώστε να αποφευχθεί οποιαδήποτε πιθανή μεροληψία και να διατηρηθεί ένα επαρκές μέγεθος δείγματος για την πολυμεταβλητή ανάλυση. Κατά συνέπεια, απορρίφθηκαν τα ερωτηματολόγια με ελλιπή δεδομένα σε ποσοστό μεγαλύτερο του 20% των ερωτήσεων ενώ παράλληλα εφαρμόστηκε η μέθοδος Hot Deck για τον καταλογισμό τιμών στα ελλιπή δεδομένα με τυχαία επιλογή από άλλες παρόμοιες περιπτώσεις του δείγματος ώστε να αποφευχθεί ενδεχόμενη ενίσχυση των υφιστάμενων σχέσεων.

8.1.3 Έλεγχος Ακραίων Τιμών

Μία ακραία τιμή (outlier) αποτελεί μία παρατήρηση που έχει μία ή και περισσότερες τιμές που διαφέρουν σημαντικά από τις υπόλοιπες και μπορεί να επηρεάσει την εγκυρότητα των αποτελεσμάτων. Οι τιμές αυτές συνήθως προκύπτουν είτε από τη συλλογή δεδομένων είτε από την καταχώρισή τους. Σύμφωνα με τους Hair et al. (2007), διακρίνονται άλλες δύο περιπτώσεις ακραίων τιμών κατά τις οποίες μία ακραία τιμή μπορεί είτε να αποτελεί μία ακραία παρατήρηση που αντιπροσωπεύει τα πραγματικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού αλλά διαστρεβλώνει τα αποτελέσματα είτε να αποτελεί μία παρατήρηση με μία ή περισσότερες τιμές που είναι μοναδικές χωρίς να υφίσταται κάποιος συγκεκριμένος λόγος. Γενικότερα, μία ακραία τιμή δύναται να αποτελεί μία παρατήρηση με ακραία τιμή σε μία συγκεκριμένη μεταβλητή (univariate outlier) ή ένας συνδυασμός τιμών σε δύο ή περισσότερες μεταβλητές (multivariate outlier). Αποτέλεσμα της ύπαρξής της είναι η στρέβλωση της στατιστικής ανάλυσης (Tabachnick and Fidell, 2013).

Οι Hair et al. (2014) ταξινομούν τις ακραίες τιμές σε τέσσερις κλάσεις και παρουσιάζουν τον τρόπο χειρισμού τους. Η πρώτη κλάση προέρχεται από σφάλμα επεξεργασίας όπως ένα σφάλμα κατά τη καταχώριση δεδομένων ή κατά τη διενέργεια της κωδικοποίησής τους. Κατά τον έλεγχο των δεδομένων, πρέπει να εντοπιστούν οι ακραίες τιμές, ενώ εάν δεν επισημανθούν τότε κρίνεται σκόπιμο είτε να διαγράψουν είτε να χαρακτηριστούν ως ελλιπή δεδομένα. Η δεύτερη κλάση των ακραίων τιμών

αφορά μία παρατήρηση που αποτελεί την απόρροια ενός ασυνήθιστου γεγονότος αλλά και την αιτία της μοναδικότητά της. Σε αυτήν την περίπτωση, πρέπει να αποφασιστεί από τον ερευνητή εάν το συγκεκριμένο ασυνήθιστο γεγονός ταιριάζει στους στόχους της έρευνας ώστε να διατηρήσει την ακραία τιμή στην ανάλυση ενώ σε διαφορετική περίπτωση να τη διαγράψει. Η τρίτη κλάση συμπεριλαμβάνει ασυνήθιστες παρατηρήσεις για τις οποίες ο ερευνητής δεν έχει κάποια αιτιολόγηση. Ο χειρισμός αυτών των ακραίων τιμών εναπόκειται στην κρίση του ερευνητή προκειμένου είτε να τις διαγράψει είτε να τις διατηρήσει εάν θεωρήσει ότι αποτελούν έγκυρα στοιχεία του πληθυσμού. Τέλος, η τέταρτη κλάση των ακραίων τιμών συμπεριλαμβάνει όλες εκείνες τις παρατηρήσεις που κυμαίνονται μέσα στα όρια των τιμών για κάθε μεταβλητή. Οι παρατηρήσεις αυτές είναι συνήθως μοναδικές στο συνδυασμό των τιμών τους στις μεταβλητές. Στην περίπτωση αυτή, ο ερευνητής πρέπει να διατηρήσει αυτές τις παρατηρήσεις εκτός και αν έχει εμφανή στοιχεία που υποδηλώνουν ότι δεν αποτελούν έγκυρα μέλη του πληθυσμού.

Για τον εντοπισμό των ακραίων τιμών σε μία συγκεκριμένη μεταβλητή (univariate outliers), χρησιμοποιήθηκαν οι z-τιμές (z scores) ή αλλιώς κανονικοποιημένες / τυποποιημένες τιμές (standardized scores). Έτσι, τα δεδομένα μετατράπηκαν σε z-τιμές για κάθε μεταβλητή. Οι z-τιμές εκφράζουν αποτελέσματα σε επίπεδο κατανομής με μέση τιμή ίση με 0 και τυπική απόκλιση ίση με 1 (Field, 2016). Ως ακραίες τιμές θεωρούνται οι παρατηρήσεις των οποίων η απόλυτη τιμή των z-τιμών υπερβαίνει την τιμή 3,29 ($p < 0,001$, two-tailed test) (Tabachnick and Fidell, 2013) ή την τιμή 4 (για δείγματα μεγαλύτερα των 80 παρατηρήσεων) (Hair et al., 2014). Τα αποτελέσματα της ανάλυσης, όπως παρουσιάζονται στον Πίνακα 9, αποδεικνύουν ότι τέσσερα στοιχεία περιέχουν ακραίες τιμές καθώς οι z-τιμές τους υπερβαίνουν το όριο του $\pm 3,29$ ($p < 0,001$).

Επιπλέον, διεξήχθη έλεγχος των πολυμεταβλητών ακραίων τιμών (multivariate outliers) με τη χρήση πολυμεταβλητής αξιολόγησης των ακραίων τιμών. Το κριτήριο για την ανάλυση αυτή αποτελεί η απόσταση Mahalanobis (Mahalanobis distance) σε στατιστική σημαντικότητα 1% ($p < 0.001$). Η συγκεκριμένη ανάλυση εξετάζει τη θέση της κάθε παρατήρησης σε σύγκριση με το κέντρο όλων των παρατηρήσεων σε ένα σύνολο μεταβλητών. Η Mahalanobis distance αξιολογείται με το στατιστικό έλεγχο X^2 (Chi-Square Test), με βαθμούς ελευθερίας (df) ίσους με τον αριθμό των μεταβλητών

(Tabachnick and Fidell, 2013). Οι Hair et al. (2014) θέτουν ως κριτήριο την τιμή του λόγου D^2/df , η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά την τιμή 2,5 για μικρά δείγματα και την τιμή 3 ή την τιμή 4 για δείγματα άνω των 80 παρατηρήσεων. Ο στατιστικός έλεγχος με τη χρήση της Mahalanobis distance για τις συνεχείς μεταβλητές (Meyers et al., 2016) αποδεικνύει ότι έξι περιπτώσεις ξεπερνούν το όριο του 2,5 αλλά καμία παρατήρηση δεν ξεπερνά το όριο του 4 ώστε να χαρακτηριστεί πολυμεταβλητή ακραία τιμή. Στον Πίνακα 10 παρουσιάζονται οι παρατηρήσεις με τις ακραίες τιμές και τις τιμές του λόγου D^2/df .

Πίνακας 9: Μονομεταβλητές Ακραίες Τιμές		
Zscore (Μεταβλητή)	Ελάχιστο	Μέγιστο
Zscore (MAP11)	-1,191	3,474
Zscore (SEMIVAR)	-1,545	4,095
Zscore (AIS_SAT1)	-3,562	1,401
Zscore (FIRM_AGE)	-1,255	3,541

Πίνακας 10: Πολυμεταβλητές Ακραίες Τιμές	
Παρατήρηση	D^2/df
126	3,207
31	3,002
6	2,804
121	2,764
111	2,699
129	2,683

Μετά τον εντοπισμό των ακραίων τιμών, ο ερευνητής πρέπει να κατατάξει τις ακραίες τιμές σε μία από τις τέσσερις κλάσεις ώστε να αποφασιστεί η διατήρηση ή η διαγραφή τους (Hair et al., 2014). Οι αρχικές τιμές για όλες τις περιπτώσεις των ακραίων τιμών ελέγχθηκαν. Αρχικά, δεν εντοπίστηκε κάποιο σφάλμα κατά την καταχώριση και την κωδικοποίηση των δεδομένων (πρώτη κλάση), καθώς τα δεδομένα εξήχθησαν

κωδικοποιημένα από την πλατφόρμα Survey Monkey™ σε ένα αρχείο EXCEL, το οποίο εν συνεχεία εισήχθη στο στατιστικό πρόγραμμα SPSS. Συγχρόνως, τα δεδομένα δεν επηρεάστηκαν από κάποιο ασυνήθιστο γεγονός που είναι γνωστό στον ερευνητή (δεύτερη κλάση). Ταυτόχρονα, δεν εντοπίστηκαν ασυνήθιστες παρατηρήσεις (τρίτη κλάση), καθώς οι τιμές των περισσότερων στοιχείων βασίζονται στην 5-βάθμια κλίμακα Likert. Συνεπώς, οι ακραίες τιμές που εντοπίστηκαν εντάσσονται στην τέταρτη κλάση. Για το λόγο αυτό διατηρήθηκαν στην ανάλυση των δεδομένων, καθώς θεωρούνται ότι αντιπροσωπεύουν στοιχεία του πληθυσμού, με απώτερο σκοπό να διασφαλιστεί η γενίκευση των αποτελεσμάτων. Άλλωστε, όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2014), η ύπαρξη ενός αριθμού παρατηρήσεων ως ακραίες τιμές είναι φυσιολογική σε μία κατανομή.

8.1.4 Μεροληψία Μη Απόκρισης

Η μεροληψία μη απόκρισης (non-response bias) προκαλείται όταν ένας ερωτώμενος αρνείται να συμμετάσχει σε μία έρευνα ή να απαντήσει σε μία ερώτηση (Saunders et al., 2012). Παράλληλα, αποτελεί ένα σημαντικό περιορισμό της εγκυρότητας μιας έρευνας (Barton et al., 1980) και ένα σύνθητες προβληματισμό για τις διαδικτυακές έρευνες (Wade and Nevo, 2005). Εν τούτοις, σχετίζεται με συστηματικές διαφοροποιήσεις σε χαρακτηριστικά ανάμεσα στους αποκρινόμενους (respondents) και στους μη αποκρινόμενους (non-respondents) (Turner et al., 2000).

Τα αποτελέσματα μιας έρευνας μπορούν να θεωρηθούν μεροληπτικά εάν οι μη αποκρινόμενοι διαφέρουν συστηματικά από τους ερωτώμενους σε όρους μεταβλητών της έρευνας (Díaz de Rada, 2005). Κατά συνέπεια, εάν ο βαθμός της μεροληψίας είναι σημαντικός, τότε η γενίκευση των αποτελεσμάτων της έρευνας από το δείγμα σε ολόκληρο τον πληθυσμό θα πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη επιφύλαξη από τον εκάστοτε ερευνητή (Turner et al., 2000). Ωστόσο, όπως επισημαίνουν οι Van der Stede et al. (2005), ακόμα και εάν τα ποσοστά απόκρισης είναι χαμηλά, τα αποτελέσματα μπορούν να γενικευθούν εφόσον η μεροληψία μη απόκρισης είναι χαμηλή.

Μετά τη διεξαγωγή της έρευνας, πρέπει να διενεργηθεί ο έλεγχος για τη μεροληψία μη απόκρισης (Slater and Atuahene-Gima, 2004). Ο έλεγχος αυτός είναι σημαντικός και συνήθως απαιτεί επιπρόσθετη συλλογή δεδομένων που δύσκολα μπορούν να

συλλεγούν (Choe, 2004). Ο πιο συχνός τρόπος ελέγχου της μεροληψίας μη απόκρισης στην έρευνα στη Διοικητική Λογιστική αποτελεί η σύγκριση των πρώτων (early) και των τελευταίων αποκρινόμενων (late respondents) (Van der Stede et al. (2005). Σύμφωνα με τους Armstrong και Overton (1977), αυτοί που απαντούν τελευταίοι (late respondents) τείνουν να αποτελούν υποκατάστατο ή πρόβλεψη των μη αποκρινόμενων (non - respondents) της έρευνας. Σε πρακτικούς όρους, εάν η σύγκριση ανάμεσα στο πρώτο και στο τελευταίο κύμα απαντήσεων σε σημαντικές μεταβλητές οδηγήσει σε μη στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις, τότε ο ερευνητής μπορεί να συμπεράνει ότι μεροληψία μη απόκρισης δεν αποτελεί σημαντικό πρόβλημα για την έρευνά του (Slater and Atuahene-Gima, 2004).

Στην παρούσα έρευνα, καθώς το ποσοστό απόκρισης είναι χαμηλό και μπορεί να προκαλέσει μεροληψία μη απόκρισης (Dunk, 2001), επιδρώντας αρνητικά στην εξωτερική εγκυρότητα και στη γενίκευση των αποτελεσμάτων της έρευνας (Mellahi and Harris, 2016), διενεργήθηκε στατιστικός έλεγχος συγκρίνοντας τα δεδομένα των ερωτηματολογίων που απαντήθηκαν τελευταία (late respondents) σε σχέση με τα δεδομένα των ερωτηματολογίων που απαντήθηκαν στην αρχή της έρευνας (early respondents). Εάν δεν παρουσιαστούν στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των δύο ομάδων, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν υφίσταται μεροληψία μη απόκρισης. Για τον έλεγχο της μεροληψίας μη απόκρισης, καθορίστηκε το πρώτο 20% των ερωτηματολογίων (n = 28) που συμπληρώθηκαν ως πρώτοι αποκρινόμενοι (early respondents) και το τελευταίο 20% των ερωτηματολογίων (n = 28) που συμπληρώθηκαν ως τελευταίοι αποκρινόμενοι (late respondents). Η πρακτική αυτή αποτελεί συνήθης μέθοδος για τις εμπειρικές έρευνες της Διοικητικής Λογιστικής (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Albu and Albu, 2012; Bedford et al., 2016).

Ο πρώτος έλεγχος διενεργήθηκε σε δημογραφικά στοιχεία των ερωτώμενων, όπως η Εκπαίδευση (EDU) και το Φύλο (GEN), και σε εταιρικές πληροφορίες, όπως το Καθεστώς Διοίκησης (MGT_STATUS) και το Εύρος Υπηρεσιών (DIVERS). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, καθώς τα δεδομένα είναι ονομαστικά ή αλλιώς κατηγορικά, ο ενδεδειγμένος στατιστικός έλεγχος είναι ο στατιστικός έλεγχος X^2 (Chi-Square Test). Για την εφαρμογή του ελέγχου X^2 , οι προϋποθέσεις που διατυπώνονται από τον Δαφέρμο (2005) ικανοποιούνται πλήρως. Τα αποτελέσματα των ελέγχων παρουσιάζονται στον Πίνακα 11. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα των ελέγχων, η

μηδενική υπόθεση, ότι δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις ανάμεσα στις δύο ομάδες, γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% και για τις τέσσερις μεταβλητές. Συμπερασματικά, δεν παρατηρούνται στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις ανάμεσα στους πρώτους και στους τελευταίους αποκρινόμενους σε σχέση με την Εκπαίδευση, το Φύλο, το Καθεστώς Διοίκησης και το Εύρος Υπηρεσιών ($p > 0,05$).

Πίνακας 11: Έλεγχος X^2 ανάμεσα σε Πρώτους και σε Τελευταίους Αποκρινόμενους			
Variables	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
EDU	4,991	3	0,172
GEN	1,167	1	0,280
MGT_STATUS	2,841	2	0,242
DIVERS	0,072	1	0,788

Ο δεύτερος έλεγχος διενεργήθηκε ώστε να ελεγχθούν οι μέσοι όροι των απαντήσεων (mean scores) σε τέσσερις σημαντικές μεταβλητές της έρευνας, όπως οι Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (CMAP), η Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος (CSS), η Ικανοποίηση του Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SAT) και η Απόδοση της Επιχείρησης (FP). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, καθώς τα δεδομένα είναι αριθμητικά, ο κατάλληλος στατιστικός έλεγχος είναι ο έλεγχος T - Test για δύο ανεξάρτητα δείγματα (Independent Samples T - Test). Για την εφαρμογή του ελέγχου T - Test, οι προϋποθέσεις που διατυπώνονται από τον Δαφέρμο (2005) ικανοποιούνται. Καθώς ο έλεγχος T - Test είναι παραμετρικός και απαιτεί κανονική κατανομή, το μέγεθος του δείγματος ικανοποιεί την προϋπόθεση αυτή σύμφωνα με το Κεντρικό Οριακό Θεώρημα. Ωστόσο, όπως επισημαίνει η Καλτσούνη-Νόβα (2006), δεν τηρείται αυστηρά η προϋπόθεση της κανονικής κατανομής στο έλεγχο T - Test καθώς ο συγκεκριμένος έλεγχος αντιδρά σχετικά ανθεκτικά στην παραβίασή της.

Τα αποτελέσματα των ελέγχων T - Test παρουσιάζονται στον Πίνακα 12. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα των ελέγχων, η μηδενική υπόθεση, το γεγονός ότι δεν υπάρχουν

στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις ανάμεσα στις δύο ομάδες, γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% και για τις τέσσερις μεταβλητές. Κατά συνέπεια, δεν παρατηρούνται στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις ανάμεσα στους πρώτους και στους τελευταίους αποκρινόμενους σε σχέση με τις Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, την Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος, την Ικανοποίηση Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος και την Απόδοση της Επιχείρησης ($p > 0,05$). Δεδομένων των αποτελεσμάτων των παραπάνω ελέγχων, υποστηρίζεται η απουσία της μεροληψίας μη απόκρισης στην παρούσα έρευνα.

Πίνακας 12: T - Test ανάμεσα σε Πρώτους και σε Τελευταίους Αποκρινόμενους			
Variables	<i>t</i>	df	Sig. (2-sided)
CMAP	0,632	54	0,530
CSS	1,995	54	0,051
AIS_SAT	1,720	54	0,091
FP	-0,225	54	0,823

8.2 Έλεγχος Υποθέσεων της Πολυμεταβλητής Ανάλυσης

Η εφαρμογή της πολυμεταβλητής ανάλυσης εδράζεται σε ένα σύνολο βασικών παραδοχών που αποτελούν τις απαιτήσεις για τη στατιστική θεωρία. Σύμφωνα με τους Hair et al. (2014), η κανονικότητα (normality), η ομοσκεδαστικότητα (homoscedasticity) και η γραμμικότητα (linearity) αποτελούν τις πιο σημαντικές παραδοχές. Όταν αυτές οι παραδοχές παραβιάζονται, τότε τα αποτελέσματα ενδεχομένως να στρεβλώνονται σε επίπεδο πολυμεταβλητής ανάλυσης, και κατά συνέπεια να μην θεωρούνται αξιόπιστα (Osborne and Waters, 2002). Παράλληλα, ο έλεγχος των προϋποθέσεων σχετίζεται τόσο με τη μονομεταβλητή όσο και με την πολυμεταβλητή ανάλυση (Hair et al., 2014). Οι Tabachnick and Fidell (2013) θέτουν την υπόθεση της πολυμεταβλητής κανονικότητας ως πηγή πολλών ελέγχων σημαντικότητας ενώ παράλληλα προτείνουν ότι μπορεί να αξιολογηθεί μέσω του ελέγχου της κανονικότητας, της γραμμικότητας και της ομοσκεδαστικότητας των ανεξάρτητων μεταβλητών.

8.2.1 Κανονικότητα

Η κανονικότητα αφορά το βαθμό στον οποίο η κατανομή των δεδομένων του δείγματος προσεγγίζει την κανονική κατανομή (Hair et al., 2014). Οι τιμές των δεδομένων των μεταβλητών συσσωρεύονται γύρω από το μέσο σε ένα συμμετρικό πρότυπο σχηματίζοντας ένα σχήμα καμπάνας (bell-shaped) (Δαφέρμος, 2005), ενώ ταυτόχρονα το 99% των τιμών βρίσκεται μέσα στα όρια των \pm τριών τυπικών αποκλίσεων ($\pm 3\sigma$) από το μέσο (Hair et al., 2007). Εάν η απόκλιση από την κανονική κατανομή είναι αρκετά μεγάλη, τότε οι στατιστικοί έλεγχοι θεωρούνται άκυροι καθώς η πλειονότητα των μονομεταβλητών και πολυμεταβλητών στατιστικών μεθόδων, όπως οι παραμετρικοί στατιστικοί έλεγχοι και η πολλαπλή παλινδρόμηση, βασίζεται στην παραδοχή της μονομεταβλητής κανονικότητας (Hair et al., 2014).

Η πολυμεταβλητή κανονικότητα, δηλαδή η κανονικότητα δύο ή και περισσότερων μεταβλητών, υποδηλώνει ότι οι μεταβλητές ακολουθούν την κανονική κατανομή σε μονομεταβλητό επίπεδο και ότι οι συνδυασμοί τους χαρακτηρίζονται επίσης από κανονικότητα. Παράλληλα, η μονομεταβλητή κανονικότητα δεν συνεπάγεται την ισχύ της πολυμεταβλητής κανονικότητας. Εντούτοις, ο έλεγχος της μονομεταβλητής κανονικότητας για όλες τις ποσοτικές μεταβλητές είναι συνήθως επαρκής, ενώ τα μεγάλα δείγματα μπορούν να μειώσουν τις αρνητικές επιπτώσεις μιας μη κανονικής κατανομής (Hair et al., 2014).

Ο έλεγχος της μονομεταβλητής κανονικότητας μπορεί να επιτευχθεί είτε μέσω των στατιστικών μεθόδων είτε μέσω των γραφημάτων (Tabachnick and Fidell, 2013). Ο απλούστερος διαγωνιστικός έλεγχος για την κανονικότητα είναι το ιστόγραμμα (histogram) των δεδομένων και το γράφημα πιθανότητας της κανονικότητας (normality probability plot). Ωστόσο, τέτοιες μέθοδοι αποτελούν ενδείξεις για την ύπαρξη ή μη κανονικότητας (Δαφέρμος, 2005) και μπορούν να χαρακτηριστούν ως προβληματικές (Hair et al., 2014). Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος της μονομεταβλητής κανονικότητας διενεργήθηκε με τη χρήση των στατιστικών δεικτών της ασυμμετρίας (skewness) και της κύρτωσης (kurtosis). Η ασυμμετρία αποτελεί ένα μέτρο που υποδεικνύει την έκταση στην οποία μία κατανομή τιμών αποκλίνει από τη συμμετρία γύρω από το μέσο όρο, ενώ η κύρτωση αποτελεί ένα μέτρο που σχετίζεται με το βαθμό συγκέντρωσης των δεδομένων γύρω από το κέντρο της κατανομής (Δαφέρμος, 2005). Για τον έλεγχο

της κανονικότητας βάσει των τιμών της ασυμμετρίας και της κύρτωσης, έχουν διατυπωθεί διάφοροι κανόνες (rule of thumbs). Έτσι, τα όρια των αποδεκτών τιμών της ασυμμετρίας και της κύρτωσης για την κανονική κατανομή που έχουν διατυπωθεί στη βιβλιογραφία είναι αντιστοίχως ± 1 και ± 1 (Siau and Long, 2009), ± 1 και ± 3 (Hair et al., 2007), ± 2 και ± 7 (Curran et al., 1996) και ± 3 και ± 10 (Kline, 1998). Ο Πίνακας 13 παρουσιάζει τους στατιστικούς δείκτες της ασυμμετρίας και της κύρτωσης για τις συνεχείς μεταβλητές της έρευνας.

Βάσει των αποτελεσμάτων, πέντε στοιχεία ή αλλιώς μεταβλητές ξεπερνούν τα κρίσιμα όρια του ± 1 και ± 1 (Siau and Long, 2009) για τις τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης αντίστοιχα, ενώ σε καμία περίπτωση δεν διαπιστώνεται υπέρβαση των ορίων ± 3 και ± 10 που προτείνει ο Kline (1998). Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψιν ότι ο αριθμός των μεταβλητών που τείνουν να παραβιάζουν τη κανονικότητα είναι αρκετά μικρός, ότι η μη κανονικότητα έχει σημαντική επίδραση σε μικρά δείγματα (λιγότερα από 50 παρατηρήσεις) (Hair et al., 2014) και ότι οι ήπιες παραβιάσεις της κανονικότητας δεν εμποδίζουν την ανάλυση των δεδομένων που παρουσιάζουν ενδιαφέρον (Kachigan, 1986, cited in Δαφέρμος, 2005, p.242), μπορεί να υποστηριχθεί ότι η υπόθεση της κανονικότητας δεν παραβιάζεται ούτως ώστε τα αποτελέσματα της πολυμεταβλητής ανάλυσης να θεωρηθούν άκυρα.

Πίνακας 13: Στατιστικός Έλεγχος Κανονικότητας των Μεταβλητών

	Ασυμμετρία		Κύρτωση			Ασυμμετρία		Κύρτωση	
	Τιμή	Τυπικό Σφάλμα	Τιμή	Τυπικό Σφάλμα		Τιμή	Τυπικό Σφάλμα	Τιμή	Τυπικό Σφάλμα
JT	0,637	0,204	-0,116	0,406	CIQ7	0,166	0,204	-0,281	0,406
AGE	0,318	0,204	-0,645	0,406	CIQ8	0,230	0,204	-0,244	0,406
MAP1	0,117	0,204	-0,103	0,406	CII1	0,035	0,204	-0,714	0,406
MAP2	-0,017	0,204	-0,554	0,406	CII2	0,064	0,204	-0,902	0,406
MAP3	0,285	0,204	-0,381	0,406	CII3	-0,039	0,204	-0,675	0,406
MAP4	0,078	0,204	-0,867	0,406	CII4	-0,007	0,204	-0,455	0,406
MAP5	-0,088	0,204	-0,940	0,406	CII5	-0,065	0,204	-0,382	0,406
MAP6	-0,253	0,204	-0,608	0,406	AIS_AGE	0,697	0,204	0,090	0,406
MAP7	-0,001	0,204	-0,622	0,406	AIS_USE	0,027	0,204	-0,940	0,406
MAP8	0,377	0,204	-0,360	0,406	AIS_SAT1	-0,269	0,204	-0,645	0,406
MAP9	0,227	0,204	-0,261	0,406	AIS_SAT2	-0,188	0,204	-,0947	0,406
MAP10	0,623	0,204	0,378	0,406	AIS_SAT3	-0,133	0,204	-0,685	0,406

MAP11	0,717	0,204	0,760	0,406	AIS_SAT4	-0,334	0,204	-0,645	0,406
MAP12	-0,329	0,204	-0,298	0,406	AIS_IQ1	-0,201	0,204	-0,562	0,406
MAP13	0,302	0,204	-0,303	0,406	AIS_IQ2	-0,465	0,204	-0,195	0,406
MAP14	0,334	0,204	-0,360	0,406	AIS_IQ3	-0,117	0,204	-0,407	0,406
MAP15	0,190	0,204	-0,306	0,406	AIS_IQ4	-0,135	0,204	-0,598	0,406
MAP16	0,092	0,204	-0,301	0,406	AIS_IQ5	-0,233	0,204	-0,752	0,406
MAP17	-0,016	0,204	0,349	0,406	AIS_IQ6	-0,128	0,204	-0,762	0,406
MAP18	0,645	0,204	-0,296	0,406	AIS_SQ1	-0,219	0,204	-0,547	0,406
MAP19	0,239	0,204	0,532	0,406	AIS_SQ2	-0,165	0,204	-0,549	0,406
MAP20	-0,147	0,204	-0,446	0,406	AIS_SQ3	-0,324	0,204	-0,499	0,406
MAP21	0,067	0,204	-1,018	0,406	AIS_SQ4	-0,248	0,204	-0,418	0,406
MAP22	0,083	0,204	-0,787	0,406	AIS_SQ5	0,066	0,204	-0,487	0,406
MAP23	-0,081	0,204	-0,325	0,406	AIS_SQ6	-0,099	0,204	-0,523	0,406
MAP24	-0,175	0,204	-0,180	0,406	AIS_SQ7	-0,227	0,204	-0,535	0,406
MAP25	-0,193	0,204	-0,009	0,406	AIS_SERVQ1	-0,024	0,204	-0,537	0,406

MAP26	-0,145	0,204	-0,350	0,406	AIS_SERVQ2	-0,026	0,204	-0,418	0,406
MAP27	0,275	0,204	-0,962	0,406	AIS_SERVQ3	0,130	0,204	-0,507	0,406
MAP28	0,656	0,204	-0,237	0,406	AIS_SERVQ4	0,021	0,204	-0,673	0,406
NA_CMAP1	-0,392	0,204	-0,578	0,406	STRA	-0,017	0,204	-1,007	0,406
NA_CMAP2	-0,095	0,204	-0,415	0,406	STRU1	0,239	0,204	-0,717	0,406
NA_CMAP3	-0,102	0,204	-0,962	0,406	STRU2	0,304	0,204	-0,602	0,406
NA_CMAP4	-0,521	0,204	-0,283	0,406	STRU3	-0,220	0,204	-0,531	0,406
NA_CMAP5	-0,531	0,204	-0,998	0,406	ITI1	0,532	0,204	-0,166	0,406
NA_CMAP6	-0,408	0,204	-0,473	0,406	ITI2	0,511	0,204	-0,057	0,406
NA_CMAP7	-0,456	0,204	-0,849	0,406	CUL1	0,093	0,204	-0,515	0,406
NA_CMAP8	-0,174	0,204	-0,940	0,406	CUL2	0,337	0,204	-0,534	0,406
NA_CMAP9	-0,319	0,204	-0,488	0,406	CUL3	0,337	0,204	-0,350	0,406
NA_CMAP10	-0,405	0,204	-0,580	0,406	CUL4	0,226	0,204	-0,491	0,406
NA_CMAP11	-0,456	0,204	-0,890	0,406	CUL5	0,078	0,204	-0,701	0,406
NA_CMAP12	-0,537	0,204	-0,561	0,406	CUL6	0,292	0,204	-0,607	0,406

NA_CMAP13	-0,459	0,204	-0,791	0,406	EC1	-0,050	0,204	-0,397	0,406
NA_CMAP14	-0,204	0,204	-0,833	0,406	EC2	0,110	0,204	-0,543	0,406
NA_CMAP15	-0,360	0,204	-0,783	0,406	EC3	0,259	0,204	-0,433	0,406
CS	0,635	0,204	-0,656	0,406	EC4	-0,007	0,204	-0,544	0,406
FIXED	-0,081	0,204	-0,516	0,406	PEU1	-0,031	0,204	-0,375	0,406
SEMIVAR	1,007	0,204	1,795	0,406	PEU2	-0,072	0,204	-0,551	0,406
VAR	0,407	0,204	-0,426	0,406	PEU3	0,061	0,204	-0,684	0,406
CSS1	0,059	0,204	-0,708	0,406	PEU4	-0,071	0,204	-0,254	0,406
CSS2	0,080	0,204	-0,606	0,406	PEU5	-0,327	0,204	-0,542	0,406
CSS3	-0,108	0,204	-0,738	0,406	PEU6	-0,487	0,204	-0,242	0,406
CSS4	0,001	0,204	-0,760	0,406	PEU7	0,239	0,204	-0,926	0,406
CIU1	-0,286	0,204	-0,417	0,406	PEU8	0,262	0,204	-0,925	0,406
CIU2	0,305	0,204	-0,626	0,406	FP1	0,300	0,204	-0,326	0,406
CIU3	0,323	0,204	-0,368	0,406	FP2	0,523	0,204	-0,446	0,406
CIU4	0,228	0,204	-0,197	0,406	FP3	0,186	0,204	-0,286	0,406

CIU5	0,475	0,204	-0,137	0,406		FP4	0,476	0,204	-0,204	0,406
CIU6	0,483	0,204	-0,104	0,406		FP5	0,579	0,204	0,025	0,406
CIU7	0,081	0,204	-0,186	0,406		FP6	0,323	0,204	-0,367	0,406
CIU8	-0,338	0,204	-0,019	0,406		FP7	-0,303	0,204	-0,460	0,406
CIU9	0,496	0,204	-0,313	0,406		FP8	-0,135	0,204	-0,823	0,406
CIU10	0,035	0,204	0,082	0,406		FP9	0,053	0,204	-0,856	0,406
CIU11	0,320	0,204	-0,167	0,406		FP10	0,056	0,204	-0,345	0,406
CIU12	0,178	0,204	-0,477	0,406		FP11	0,492	0,204	-0,427	0,406
CIU13	0,190	0,204	-0,266	0,406		FP12	0,469	0,204	-0,097	0,406
CIQ1	0,083	0,204	-0,161	0,406		LOC	-0,759	0,204	-0,826	0,406
CIQ2	0,080	0,204	-0,777	0,406		SIZE	0,039	0,204	-1,206	0,406
CIQ3	0,342	0,204	0,039	0,406		QUAL	0,205	0,204	-0,952	0,406
CIQ4	0,121	0,204	-0,039	0,406		FIRM_AGE	1,384	0,204	1,835	0,406
CIQ5	0,067	0,204	0,062	0,406		DIVERS	-0,306	0,204	-0,715	0,406
CIQ6	0,244	0,204	-0,245	0,406						

8.2.2 Γραμμικότητα και Ομοσκεδαστικότητα

Η προϋπόθεση της γραμμικότητας σχετίζεται με την ύπαρξη γραμμικής σχέσης ανάμεσα σε δύο μεταβλητές (Tabachnick and Fidell, 2013). Η γραμμικότητα αποτελεί μία έμμεση υπόθεση όλων των πολυμεταβλητών τεχνικών που βασίζονται σε συσχετίσεις, όπως η πολλαπλή παλινδρόμηση και η παραγοντική ανάλυση, καθώς οι συσχετίσεις αντιπροσωπεύουν μόνο τη γραμμική συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών. Ο πιο συχνός τρόπος αξιολόγησης της γραμμικότητας είναι ο έλεγχος των διμεταβλητών διαγραμμάτων διασποράς (scatterplots) των μεταβλητών ώστε να εντοπιστούν οι μη γραμμικές σχέσεις (Hair et al., 2014). Ωστόσο, όπως επισημαίνουν οι Tabachnick και Fidell (2013), όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός μεταβλητών είναι πρακτικά αδύνατος ο έλεγχός τους. Στην παρούσα έρευνα, με βάση τον αριθμό των μεταβλητών, θα έπρεπε να εξεταστεί ένας πολύ μεγάλος αριθμός διαγραμμάτων διασποράς. Παρόλα αυτά, η ύπαρξη της γραμμικότητας μπορεί να επιβεβαιωθεί από την κανονικότητα των μεταβλητών βάσει των ελέγχων που προηγήθηκαν.

Η ομοσκεδαστικότητα αφορά τη σταθερή μεταβλητότητα των τιμών από τη μία μεταβλητή στην άλλη (Δαφέρμος, 2005). Σχετίζεται με την υπόθεση ότι οι διακυμάνσεις της εξαρτημένης μεταβλητής που ορίζονται για τις διάφορες τιμές των ανεξάρτητων μεταβλητών είναι ίσες (Hair et al., 2014). Η ετεροσκεδαστικότητα (heteroscedasticity) που αποτελεί την παραβίαση της υπόθεσης της ομοσκεδαστικότητας, μπορεί να προκληθεί είτε από τη μη κανονικότητα μιας μεταβλητής είτε από το γεγονός ότι μία μεταβλητή σχετίζεται με κάποιο μετασχηματισμό της άλλης. Επίσης, η ομοσκεδαστικότητα σχετίζεται με την υπόθεση της κανονικότητας, καθώς εάν υφίσταται η παραδοχή της πολυμεταβλητής κανονικότητας τότε οι σχέσεις μεταξύ των μεταβλητών είναι ομοσκεδαστικές (Tabachnick and Fidell, 2013). Οι Hair et al. (2014) επισημαίνουν ότι ο τύπος των μεταβλητών και η ασυμμετρία αποτελούν πηγές ετεροσκεδαστικότητας. Συνεπώς, η ύπαρξη μεταβλητών με μεγάλο εύρος απαντήσεων όπου οι περισσότερες τιμές βρίσκονται σε ένα μέσο εύρος ενώ παράλληλα υπάρχουν ελάχιστες χαμηλές και υψηλές τιμές, και η ασύμμετρη κατανομή της μίας ή και των δύο μεταβλητών αποτελούν πιθανές αιτίες για την ετεροσκεδαστικότητα. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, καθώς το εύρος των περισσότερων μεταβλητών βασίστηκε σε 5-βάθμια κλίμακα και σύμφωνα με τις τιμές της ασυμμετρίας των μεταβλητών (Πίνακας 13), μπορεί να

εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η υπόθεση της ομοσκεδαστικότητας δεν παραβιάζεται για τα δεδομένα της έρευνας.

Σύμφωνα με τον Kline (1998, cited in Widener, 2007, p.775), η πολυμεταβλητή μη - κανονικότητα (non-normality) δύναται συχνά να εντοπιστεί μέσω των μονομεταβλητών διαδικασιών. Ωστόσο, όπως επισημαίνουν και οι Tabachnick and Fidell, 2013, οι έλεγχοι της πολυμεταβλητής κανονικότητας είναι αρκετά ευαίσθητοι, και συνεπώς η κανονικότητα μεταξύ των μεμονωμένων μεταβλητών εξετάζεται μέσω της ασυμμετρίας και της κύρτωσης. Έτσι, βάσει των προαναφερθέντων ελέγχων και των παραδοχών, η υπόθεση της πολυμεταβλητής κανονικότητας στην παρούσα έρευνα δεν παραβιάζεται. Παρόλα αυτά, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι κατά τη διενέργεια των στατιστικών ελέγχων για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων της έρευνας, οι υποθέσεις και παραδοχές της κανονικότητας, της γραμμικότητας και της ομοσκεδαστικότητας (ή αλλιώς της ισότητας των διασπορών) θα ελεγχθούν εκ νέου για τις αθροιστικές κλίμακες (summated scales) με τη χρήση των γραφημάτων και των στατιστικών μεθόδων.

8.3 Έλεγχος της Εγκυρότητας και της Αξιοπιστίας

Πριν την εφαρμογή της στατιστικής ανάλυσης των κλιμάκων με πολλαπλά στοιχεία, που χρησιμοποιήθηκαν για τη λειτουργικοποίηση των εννοιών και τη δημιουργία των δομικών μεταβλητών, είναι απαραίτητο να διενεργηθούν οι απαραίτητοι έλεγχοι που θα επιβεβαιώσουν ότι τα στοιχεία που επιλέχθηκαν αντιπροσωπεύουν και μετρούν μια έννοια με ακριβή και συνεπή τρόπο. Η ακρίβεια σχετίζεται με τον όρο της εγκυρότητας, ενώ η συνέπεια σχετίζεται με τον όρο της αξιοπιστίας (Hair et al., 2007). Ακολούθως, ο έλεγχος της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των μεταβλητών αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για τη χρήση των αθροιστικών κλιμάκων στην πολυμεταβλητή ανάλυση (Hair et al., 2014). Για τον έλεγχο της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας των κλιμάκων διεξήχθη η παραγοντική ανάλυση (factor analysis) και η ανάλυση αξιοπιστίας (reliability analysis).

8.3.1 Παραγοντική Ανάλυση

Η παραγοντική ανάλυση (factor analysis) αποτελεί μία πολυμεταβλητή στατιστική μέθοδο αλληλεξάρτησης που έχει ως σκοπό να καθορίσει τη δομή μεταξύ των μεταβλητών σε μία ανάλυση (Hair et al., 2014). Αποτελεί δε, μία χρήσιμη τεχνική για την ανάλυση δεδομένων καθώς μελετά τη συσχέτιση ενός μεγάλου αριθμού αλληλοσυνδεόμενων μεταβλητών (στοιχείων) δια μέσου της ομαδοποίησής τους σε παράγοντες (factors), ερμηνεύει κάθε παράγοντα που σχηματίζεται σύμφωνα με τη σημασία των μεταβλητών και συγκεντρώνει πολλές μεταβλητές, δημιουργώντας ένα μικρό αριθμό παραγόντων και υπολογίζοντας για καθέναν από αυτούς την τιμή που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως νέα μεταβλητή σε άλλους στατιστικούς ελέγχους (Δημητριάδης, 2016). Η συσχέτιση της κάθε μεταβλητής με τον παράγοντα καθορίζει τις παραγοντικές φορτίσεις (factor loadings), οι οποίες αποτελούν το βαθμό ανταπόκρισης μεταξύ της μεταβλητής και του παράγοντα (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η παραγοντική ανάλυση συνιστά τη βάση για τη δημιουργία ενός καινούριου συνόλου μεταβλητών που ενσωματώνουν τα χαρακτηριστικά και τη φύση των αρχικών μεταβλητών σε ένα αρκετά μικρότερο αριθμό νέων μεταβλητών, χρησιμοποιώντας είτε αντιπροσωπευτικές μεταβλητές είτε παραγοντικές τιμές είτε αθροιστικές κλίμακες (summated scales) (Hair et al., 2014). Τέλος, η παραγοντική ανάλυση αποτελεί την πιο δυναμική μέθοδο της εγκυρότητας της εννοιολογικής κατασκευής (construct validity) (Kerlinger, 1986).

Η παραγοντική ανάλυση διακρίνεται σε διερευνητική (exploratory) και σε επιβεβαιωτική (confirmatory). Η διάκριση βασίζεται στο σκοπό της ανάλυσης των δεδομένων. Η διερευνητική παραγοντική ανάλυση χρησιμοποιείται με σκοπό τη διερεύνηση των δεδομένων όταν ο ερευνητής δεν έχει επαρκή στοιχεία προκειμένου να ορίσει τον αριθμό ή τη φύση των παραγόντων, ενώ η επιβεβαιωτική παραγοντική ανάλυση αποτελεί μία τεχνική κατά την οποία ο αριθμός και η σύνθεση των παραγόντων είναι γνωστά πριν την ανάλυση και την εξαγωγή των παραγόντων. Με τη διερευνητική παραγοντική ανάλυση, ο ερευνητής είτε προσπαθεί να ανακαλύψει τη δομή ανάμεσα σε ένα σύνολο μεταβλητών είτε έχει ως σκοπό να μειώσει τα δεδομένα, ενώ με την επιβεβαιωτική παραγοντική ανάλυση επιδιώκει να αξιολογήσει το βαθμό στον οποίο τα δεδομένα έχουν την αναμενόμενη δομή (Hair et al., 2014). Καθώς η διερεύνηση του τύπου της σχέσης μεταξύ ενός πλήθους μεταβλητών (Δημητριάδης,

2016) αλλά και η μείωση των δεδομένων αποτελούν το σκοπό της παρούσας ανάλυσης, θα χρησιμοποιηθεί η διερευνητική παραγοντική ανάλυση.

Οι δύο διακριτές μέθοδοι της παραγοντικής ανάλυσης είναι η κοινή παραγοντική ανάλυση (common factor analysis) και η ανάλυση κυρίων συνιστωσών (principal components analysis). Οι μέθοδοι αυτοί διαφέρουν ως προς τις εκτιμήσεις της εταιρικότητας (communality), δηλαδή του ποσοστού της κοινής διακύμανσης (common variance) που υπάρχει σε μία μεταβλητή (Field, 2016). Η κοινή παραγοντική ανάλυση υπολογίζει μόνο την κοινή διακύμανση, υποθέτοντας ότι τόσο η μοναδική διακύμανση (unique variance) όσο και η διακύμανση σφαλμάτων (error variance) δεν αποτελούν λόγους για τον καθορισμό της δομής των μεταβλητών. Αντιθέτως, η ανάλυση κυρίων συνιστωσών υπολογίζει τη συνολική διακύμανση και παράγει παράγοντες που περιέχουν μικρά ποσοστά της μοναδικής διακύμανσης και σε κάποιες περιπτώσεις διακυμάνσεις σφαλμάτων (error variance) (Hair et al., 2014). Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα ανάμεσα στις δύο μεθόδους έχουν καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Fabrigar et al., 1999). Ωστόσο, ο Field (2016) επισημαίνει ότι οι μέθοδοι διαφοροποιούνται ελάχιστα, ενώ οι Hair et al. (2014) αναφέρουν ότι τα αποτελέσματα είναι παραπλήσια στις περισσότερες περιπτώσεις ιδιαίτερα όταν ο αριθμός των μεταβλητών είναι μεγαλύτερος του 30 ή όταν οι περισσότερες μεταβλητές έχουν εταιρικότητες μεγαλύτερες από 0,60. Τέλος, σύμφωνα με τους Fabrigar et al. (1999), εάν ο κύριος στόχος του ερευνητή είναι η μείωση των δεδομένων τότε η ανάλυση κύριων συνιστωσών είναι προτιμότερη, ενώ εάν ο στόχος είναι να εντοπιστούν οι λανθάνουσες μεταβλητές (latent constructs) τότε η χρήση της κοινής παραγοντικής ανάλυσης είναι εύλογη. Στην παρούσα έρευνα, καθώς κύριος σκοπός είναι η μείωση των δεδομένων, θα χρησιμοποιηθεί η ανάλυση κυρίων συνιστωσών, που αποτελεί το βασικότερο (Norris et al., 2014) και πιο συχνό (Conway and Huffcutt, 2003) τύπο της παραγοντικής ανάλυσης, ώστε να εξαχθεί η μέγιστη διακύμανση από ένα σύνολο δεδομένων με κάθε συνιστώσα (component) (Tabachnick and Fidell, 2013). Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι στη διεθνή βιβλιογραφία ο όρος “παράγοντες” συχνά χρησιμοποιείται εναλλακτικά με τον όρο “συνιστώσες” (Swanson and Holton, 2005), όπως επίσης η “ανάλυση κυρίων συνιστωσών” συχνά αναφέρεται ως “παραγοντική ανάλυση” (Osborne and Banjanovic, 2016).

Για το σχεδιασμό και την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης, οι Hair et al. (2014), Tabachnick και Fidell (2013), Δημητριάδης (2016) και Field (2016) έχουν επισημάνει συγκεκριμένα κριτήρια για την καταλληλότητά της. Αναφορικά με το είδος των μεταβλητών, οι μεταβλητές πρέπει να είναι ποσοτικές σε αριθμητική ή αναλογική κλίμακα μέτρησης (Δημητριάδης, 2016), καθώς οι ποιοτικές μπορούν να αποτελέσουν πρόβλημα στην ανάλυση (Hair et al., 2014). Επίσης, το μέγεθος του δείγματος πρέπει να είναι μεγαλύτερο των 100 παρατηρήσεων ή κατ' ελάχιστον 10 φορές επί του αριθμού των μεταβλητών που πρόκειται να αναλυθούν (Δημητριάδης, 2016; Hair et al., 2014). Συγχρόνως, οι Tabachnick και Fidell (2013) επισημαίνουν ότι τα ελλιπή δεδομένα πρέπει είτε να υπολογιστούν είτε να διαγραφούν. Τέλος, οι ίδιοι συγγραφείς θέτουν την υπόθεση της πολυμεταβλητής κανονικότητας, που περιλαμβάνει την κανονικότητα και τη γραμμικότητα μεταξύ των μεταβλητών, ως σημαντικό κριτήριο για την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης. Παρόλα αυτά, όπως τονίζουν οι Hair et al. (2014), η κανονικότητα είναι σημαντική στην περίπτωση που εφαρμόζεται ο έλεγχος σημαντικότητας των παραγόντων ή εφόσον η γενίκευση αποτελεί το σκοπό της παραγοντικής ανάλυσης (Field, 2016).

Σημαντικό δείκτη για τη δειγματοληπτική καταλληλότητα αποτελεί το στατιστικό μέτρο Kaiser-Meyer-Olkin (Kaiser-Meyer-Olkin measure of sampling adequacy - KMO). Ο δείκτης αυτός υπολογίζει την αναλογία της τετραγωνικής συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών προς το άθροισμα των τετραγωνικών συσχετίσεων συν το άθροισμα της τετραγωνικής μερικής συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών (Tabachnick and Fidell, 2013). Οι τιμές του δείκτη αυτού κυμαίνονται από 0 έως 1, ενώ ταυτόχρονα μία τιμή κοντά στο 1 υποδηλώνει ότι τα δεδομένα είναι κατάλληλα για την παραγοντική ανάλυση (Δημητριάδης, 2016). Ως κανόνας (rule of thumb), τιμές άνω του 0,50 γίνονται αποδεκτές (Hair et al., 2014), ενώ τιμές άνω του 0,60 απαιτούνται για μία καλή παραγοντική ανάλυση (Tabachnick and Fidell, 2013). Παράλληλα, σημαντικό ρόλο για την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης διαδραματίζουν και οι συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών. Ο πίνακας των δεδομένων που υπόκειται σε παραγοντική ανάλυση πρέπει να περιλαμβάνει επαρκείς συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών για την εφαρμογή της. Κατ' επέκτασιν, εάν οι συσχετίσεις είναι μικρότερες του 0,30 ($r < 0,30$) τότε η εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης είναι ακατάλληλη (Hair et al., 2014). Αντιθέτως, η αρκετά υψηλή συσχέτιση ($r > 0,80$) μπορεί να οδηγήσει σε πολυσυγγραμμικότητα. Ωστόσο, η πολυσυγγραμμικότητα δεν αποτελεί πρόβλημα στην

ανάλυση κυρίων συνιστωσών (Field, 2016). Τέλος, για την καταλληλότητα της παραγοντικής ανάλυσης πρέπει να διενεργηθεί ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity), ο οποίος εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στις μεταβλητές. Η στατιστική σημαντικότητα του δείκτη υποδεικνύει ότι ο πίνακας συσχετίσεων περιλαμβάνει σημαντικές συσχετίσεις ανάμεσα σε κάποιες τουλάχιστον μεταβλητές (Hair et al., 2014). Συνεπώς, εάν η σημαντικότητα του δείκτη είναι μικρότερη από 0,05, απορρίπτεται η υπόθεση της μη ύπαρξης σημαντικών συσχετίσεων σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%.

Η διαδικασία της παραγοντικής ανάλυσης περιλαμβάνει την επιλογή ενός συνόλου μεταβλητών, την προετοιμασία του πίνακα συσχετίσεων, την εξαγωγή ενός συνόλου παραγόντων, τον καθορισμό του αριθμού των παραγόντων, την πιθανή περιστροφή των παραγόντων ώστε να αυξηθεί η ερμηνευσιμότητά τους, και τέλος την ερμηνεία των αποτελεσμάτων (Tabachnick and Fidell, 2013). Σημαντική απόφαση κατά την παραγοντική ανάλυση αποτελεί ο προσδιορισμός του αριθμού των εξαχθέντων παραγόντων. Διάφορα κριτήρια έχουν καταγραφεί όπως το κριτήριο του Kaiser, το κρημνογράφημα (screeplot), η εκ των πρότερων βούληση (a priori criterion) και το ποσοστό της συνολικής διακύμανσης των εξαχθέντων παραγόντων (Δημητριάδης, 2016). Σύμφωνα με το κριτήριο του Kaiser, οι ιδιοτιμές αναπαριστούν το μέρος της διακύμανσης που εξάγεται από έναν παράγοντα, και κατά συνέπεια κάθε παράγοντας με ιδιοτιμή (eigenvalue) μεγαλύτερη του 1 θεωρείται σημαντικός καθώς περιλαμβάνει μεγάλο μέρος της διακύμανσης. Το κρημνογράφημα αποτελεί μία γραφική απεικόνιση των ιδιοτιμών των εξαχθέντων παραγόντων. Με βάση το κριτήριο αυτό, μετά το σημείο όπου η καμπύλη τείνει να γίνει ευθεία πρέπει να απορρίπτονται οι παράγοντες. Το κριτήριο της εκ των πρότερων επιλογής αφορά την περίπτωση κατά την οποία ο ερευνητής επιλέγει τον αριθμό των παραγόντων με βάση τη θεωρία ή το εννοιολογικό πλαίσιο σχετικά με το θέμα στο οποίο συγκεκριμένες μετρήσιμες μεταβλητές υπόκεινται στην παραγοντική ανάλυση. Τέλος, το τελευταίο κριτήριο αφορά το άθροισμα των διακυμάνσεων των εξαχθέντων παραγόντων. Ένας γενικός κανόνας είναι ότι οι παράγοντες που εξάγονται πρέπει να επεξηγούν κατ' ελάχιστο το 60% ή 70% της συνολικής διακύμανσης (Swanson and Holton, 2005; Αναστασιάδου, 2012; Hair et al., 2014; Δημητριάδης, 2016; Field, 2016).

Επίσης, σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν οι φορτίσεις των μεταβλητών σε κάθε παράγοντα που εξάγεται καθώς πρέπει να αποφασιστεί ποιες μεταβλητές συνθέτουν τους εκάστοτε παράγοντες. Η φόρτιση αποτελεί τη συσχέτιση της μεταβλητής και του παράγοντα, ενώ το τετράγωνο της φόρτισης είναι το ύψος της συνολικής διακύμανσης της μεταβλητής που οφείλεται στον παράγοντα (Hair et al., 2014). Γενικότερα, ως ελάχιστο αποδεκτό όριο θεωρείται η τιμή $\pm 0,30$, ενώ φορτίσεις άνω του $\pm 0,50$ χαρακτηρίζονται ως σημαντικές (Δημητριάδης, 2016). Οι Hair et al. (2014) υποστηρίζουν ότι το μέγεθος του δείγματος αποτελεί το κριτήριο για την τιμή της φόρτισης που πρέπει να γίνεται αποδεκτή. Έτσι, σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% και σε μέγεθος δείγματος που φθάνει τις 120 παρατηρήσεις, οι φορτίσεις που έχουν τιμές άνω του 0,50 θεωρούνται σημαντικές ενώ σε μέγεθος δείγματος 150 παρατηρήσεων το όριο τίθεται στο 0,45. Τέλος, οι ίδιοι συγγραφείς επισημάνουν ότι οι μεταβλητές που παρουσιάζουν υψηλές φορτίσεις σε δύο παράγοντες πρέπει να διαγράφονται, εκτός εάν δικαιολογούνται βάσει συγκεκριμένης θεωρίας ή ο σκοπός της έρευνας είναι αυστηρά η μείωση των δεδομένων. Καθώς, η βέλτιστη δομή καθορίζεται όταν όλες οι μεταβλητές έχουν υψηλές φορτίσεις σε έναν παράγοντα και ο έλεγχος της μονοδιαστατικότητας (unidimensionality) της κλίμακας αποτελεί σημαντικό κριτήριο για τη χρήση των αθροιστικών κλιμάκων (Hair et al., 2014), στη διεθνή έρευνα έχει υιοθετηθεί η πρακτική της διαγραφής των μεταβλητών που παρουσιάζουν υψηλές χιαστί φορτίσεις (cross loadings) ή όταν η διαφορά ανάμεσα στις δύο φορτίσεις είναι μικρότερη του 0,20 (Makkar and Singh, 2018).

8.3.2 Ανάλυση Αξιοπιστίας

Μετά την οριστικοποίηση των παραγόντων, απαιτείται η διεξαγωγή της ανάλυσης της αξιοπιστίας (Field, 2016). Με την εν λόγω ανάλυση, ελέγχεται η εσωτερική συνοχή του κάθε παράγοντα (Δημητριάδης, 2016). Το πιο γνωστό μέτρο της αξιοπιστίας αποτελεί η εσωτερική συνέπεια (internal consistency) που εφαρμόζεται μεταξύ των μεταβλητών μιας αθροιστικής κλίμακας. Βασίζεται στη λογική ότι τα ξεχωριστά στοιχεία μιας κλίμακας μετρούν την ίδια εννοιολογική κατασκευή και για αυτό το λόγο παρουσιάζουν υψηλή συσχέτιση (Hair et al., 2014). Η μέθοδος άλφα του Κρόνμπαχ (Cronbach's alpha) αποτελεί το πιο διαδεδομένο μέτρο αξιοπιστίας στις κοινωνικές και οργανωσιακές επιστήμες (Bonett and Wright, 2015). Οι τιμές συντελεστής α του Cronbach (ή αλλιώς Cronbach's alpha) κυμαίνονται από την τιμή 0 που υποδεικνύει

έλλειψη συνέπειας έως την τιμή 1 που υποδεικνύει πλήρη συνέπεια (Quinlan et al., 2015).

Στη διεθνή βιβλιογραφία, ως αποδεκτή τιμή για το δείκτη α του Cronbach ορίζεται η τιμή από 0,70 έως 0,80 (Field, 2016). Σύμφωνα με τους Hair et al. (2014), ως χαμηλότερο αποδεκτό όριο τίθεται η τιμή του 0,70, ενώ ο Smith (2019) αναφέρει ότι όταν η τιμή του δείκτη α του Cronbach ξεπερνά το 0,80 τότε θεωρείται ικανοποιητική. Τέλος, μέσω της ανάλυσης αξιοπιστίας, παρέχεται ο δείκτης Corrected Item - Total Correlation (CITC) που εξετάζει τις συσχετίσεις κάθε στοιχείου με το σύνολο της κλίμακας (Field, 2016). Κατά τον ισχυρισμό των Hair et al. (2007), για ένα στοιχείο που συσχετίζεται με άλλα στοιχεία της κλίμακας σε βαθμό μικρότερο του 0,30, πρέπει να αποφασίζεται η αφαίρεσή του από την κλίμακα.

8.3.3 Εφαρμογή της Παραγοντικής Ανάλυσης και της Ανάλυσης Αξιοπιστίας

Η παραγοντική ανάλυση όπως και η ανάλυση αξιοπιστίας θα εφαρμοστούν στις εννοιολογικές κατασκευές που χρησιμοποιήθηκαν στο ερωτηματολόγιο για τη λειτουργικοποίηση των εννοιών της έρευνας και τη δημιουργία αθροιστικών κλιμάκων (summated scales). Στην παρούσα έρευνα θα εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (ανάλυση κυρίων συνιστωσών) με τη χρήση ορθογώνιας περιστροφής Varimax, η οποία διαχωρίζει με ξεκάθαρο τρόπο τους παράγοντες ενώ παράλληλα αποτελεί τη δημοφιλέστερη και την ανώτερη μέθοδο ορθογώνιας περιστροφής (Hair et al., 2014). Επίσης, το μέγεθος του δείγματος της έρευνας υπερβαίνει το ελάχιστο όριο των 100 παρατηρήσεων (Δημητριάδης, 2016; Hair et al., 2014) που απαιτείται για την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης. Παράλληλα, βάσει του αριθμού των παρατηρήσεων του δείγματος, για τη σημαντικότητα της φόρτισης ενός στοιχείου σε έναν παράγοντα τίθεται ως όριο η τιμή του $\pm 0,50$.

Παραγοντική Ανάλυση για τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (MAP)

Στην παρούσα εργασία συμπεριλήφθησαν 28 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διεξήχθη και αναπτύχθηκε στο Κεφάλαιο 2, οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής διακρίνονται σε 10 παραδοσιακές και σε 18 σύγχρονες (Πίνακας 14). Κατ' επέκτασιν και για τις ανάγκες της επίτευξης των

ερευνητικών στόχων, κρίθηκε σκόπιμο να διεξαχθεί η παραγοντική ανάλυση για τις δύο κατηγορίες Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής ξεχωριστά.

Πίνακας 14: Διάκριση Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής	
Παραδοσιακές Πρακτικές	Σύγχρονες Πρακτικές
Άμεση κοστολόγηση	Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων
Πλήρης κοστολόγηση	Προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης
Πρότυπη κοστολόγηση	Προϋπολογισμοί για μακροπρόθεσμο σχεδιασμό
Προϋπολογισμοί για σχεδιασμό λειτουργιών	Ελαστικοί προϋπολογισμοί
Προϋπολογισμοί για έλεγχο κόστους	Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων
Προϋπολογισμοί για συντονισμό δραστηριοτήτων ανάμεσα στα τμήματα	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους πελάτες
Χρηματοοικονομικοί δείκτες (δείκτες κερδοφορίας, απόδοσης πωλήσεων)	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τις λειτουργίες και τις καινοτομίες
Δείκτης Απόδοσης Επένδυσης	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους εργαζομένους
Ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους	Προστιθέμενη Οικονομική Αξία
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	Υπολειμματικό Εισόδημα
	Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας
	Συγκριτική Αξιολόγηση
	Ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία
	Ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη
	Ανάλυση κλάδου
	Ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση)
	Ανάλυση ανταγωνιστών (δυνάμεις, αδυναμίες)
	Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων

Παραγοντική Ανάλυση για τις Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Πριν την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης για τις Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (TMAP), διερευνήθηκε η καταλληλότητα των δεδομένων. Αρχικά, εξετάστηκε ο πίνακας συσχετίσεων (correlation matrix) των στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει σημαντικός αριθμός στοιχείων με συσχετίσεις κάτω από το όριο του 0,3 ($r < 0,30$) (Hair et al., 2014). Επίσης, η τιμή του δείκτη δειγματοληπτικής επάρκειας Kaiser-Meyer-Olkin ($KMO = 0,765$) επιβεβαιώνει την καταλληλότητα των δεδομένων για την παραγοντική ανάλυση καθώς είναι υψηλότερη του ορίου του 0,50 (Hair et al., 2014). Τέλος, ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity) που εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στα στοιχεία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα ($Chi-Square = 333,917$; $Df = 45$; $Sig. = 0,000$), αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν αρκετές συσχετίσεις ανάμεσα στα στοιχεία ώστε να εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η καταλληλότητα της παραγοντικής ανάλυσης επαληθεύεται. Τα αποτελέσματα του δείκτη KMO και του Bartlett test of sphericity παρουσιάζονται στον Πίνακα 15.

Πίνακας 15: KMO and Bartlett's Test για τις Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,765
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	333,917
	df	45
	Sig.	0,000

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης κύριων συνιστωσών με τη χρήση της μεθόδου περιστροφής Varimax παρουσιάζονται στον Πίνακα 16. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, χρησιμοποιήθηκε το κριτήριο της εκ των πρότερων βούλησης (a priori) καθώς τα στοιχεία αυτά μπορούν να ομαδοποιηθούν και να αντιμετωπιστούν ως ένα σύνολο ή αλλιώς ως ένα “πακέτο” (Malmi and Brown, 2008; Agbejule and Huusko, 2011), καθώς συσχετίζονται και επιδρούν από κοινού (Otley, 1980; Nuhu et al., 2017). Η ανάλυση κύριων συνιστωσών εξήγαγε έναν παράγοντα (συνιστώσα) που ερμηνεύει συνολικά ποσοστό 33,823% της διακύμανσης. Το ποσοστό αυτό δεν υπερβαίνει το όριο του 60% αλλά μπορεί να γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τους Hair et al. (2014). Εν συνεχεία, αποφασίστηκε να διαγράψουν τα στοιχεία TMAP7 (Χρηματοοικονομικοί δείκτες),

TMAP8 (Δείκτης Απόδοσης Επένδυσης) και TMAP9 (Ανάλυση Κόστους-Ογκου-Κέρδους) από τον εν λόγω παράγοντα (συνιστώσα) καθώς δεν παρουσιάζουν σημαντικές φορτίσεις, υψηλότερες του $\pm 0,50$. Επίσης, η τιμή του συντελεστή Cronbach's alpha είναι 0,777, που αποδεικνύει ότι η αξιοπιστία του παράγοντα είναι υψηλή ($> 0,70$). Τέλος, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν δείκτες Corrected Item - Total Correlation (CITC) με τιμές υψηλότερες του 0,30, και κατά συνέπεια παραμένουν στην κλίμακα. Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της παραπάνω ανάλυσης, επαληθεύεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της εννοιολογικής κατασκευής.

Πίνακας 16: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τις Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής		
Item	Component	CITC
Άμεση κοστολόγηση	0,510	0,436
Πλήρης κοστολόγηση	0,646	0,492
Πρότυπη κοστολόγηση	0,572	0,492
Προϋπολογισμοί για σχεδιασμό λειτουργιών	0,726	0,588
Προϋπολογισμοί για έλεγχο κόστους	0,781	0,646
Προϋπολογισμοί για συντονισμό δραστηριοτήτων ανάμεσα στα τμήματα	0,702	0,544
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	0,506	0,327
Total Initial Eigenvalues: 3,382		
Total Variance Explained: 33,823		
Cronbach's alpha: 0,777		

Παραγοντική Ανάλυση για τις Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Πριν την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης για τις Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (CMAP), διερευνήθηκε η καταλληλότητα των δεδομένων. Αρχικά, εξετάστηκε ο πίνακας συσχετίσεων (correlation matrix) των στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει σημαντικός αριθμός στοιχείων με συσχετίσεις κάτω από το όριο του 0,3 ($r < 0,30$) (Hair et al., 2014). Επίσης, η τιμή του δείκτη δειγματοληπτικής επάρκειας Kaiser-Meyer-Olkin (KMO = 0,806) επιβεβαιώνει την καταλληλότητα των δεδομένων για την παραγοντική ανάλυση καθώς είναι υψηλότερη του ορίου του 0,50 (Hair et al., 2014). Τέλος, ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity) που εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στα στοιχεία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα (Chi-Square = 1216,544; Df = 153;

Sig. = 0,000), αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν αρκετές συσχετίσεις ανάμεσα στα στοιχεία ώστε να εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η καταλληλότητα της παραγοντικής ανάλυσης επαληθεύεται. Τα αποτελέσματα του δείκτη KMO και του Bartlett test of sphericity παρουσιάζονται στον Πίνακα 17.

Πίνακας 17: KMO and Bartlett's Test για τις Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,806
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1216,544
	df	153
	Sig.	0,000

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης κύριων συνιστωσών με τη χρήση της μεθόδου περιστροφής Varimax παρουσιάζονται στον Πίνακα 18. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, χρησιμοποιήθηκε το κριτήριο της εκ των πρότερων βούλησης (a priori) καθώς τα στοιχεία αυτά μπορούν να ομαδοποιηθούν και να αντιμετωπιστούν ως ένα σύνολο ή αλλιώς ως ένα “πακέτο” (Malmi and Brown, 2008; Agbejule and Huusko, 2011), καθώς συσχετίζονται και επιδρούν από κοινού (Otley, 1980; Nuhu et al., 2017). Η ανάλυση κύριων συνιστωσών εξήγαγε έναν παράγοντα (συνιστώσα) που ερμηνεύει συνολικά ποσοστό 33,453% της διακύμανσης. Το ποσοστό αυτό δεν υπερβαίνει το όριο του 60% αλλά μπορεί να γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τους Hair et al. (2014). Εν συνεχεία, αποφασίστηκε να διαγράψουν τα στοιχεία CMAP4 (Ελαστικοί προϋπολογισμοί), CMAP9 (Προστιθέμενη Οικονομική Αξία), CMAP10 (Υπολειμματικό Εισόδημα), CMAP11 (Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας) από τον εν λόγω παράγοντα (συνιστώσα) καθώς δεν παρουσιάζουν σημαντικές φορτίσεις, υψηλότερες του $\pm 0,50$. Επίσης, η τιμή του συντελεστή Cronbach's alpha είναι 0,878, που αποδεικνύει ότι η αξιοπιστία του παράγοντα είναι υψηλή ($> 0,70$). Τέλος, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν δείκτες Corrected Item - Total Correlation (CITC) με τιμές υψηλότερες του 0,30, και κατά συνέπεια παραμένουν στην κλίμακα. Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της παραπάνω ανάλυσης, επαληθεύεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της εννοιολογικής κατασκευής.

Πίνακας 18: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τις Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής		
Item	Component	CITC
Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	0,636	0,581
Προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης	0,547	0,487
Προϋπολογισμοί για μακροπρόθεσμο σχεδιασμό	0,526	0,454
Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων	0,581	0,517
Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους πελάτες	0,626	0,542
Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τις λειτουργίες και τις καινοτομίες	0,678	0,606
Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους εργαζομένους	0,590	0,517
Συγκριτική Αξιολόγηση	0,516	0,418
Ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία	0,694	0,615
Ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη	0,672	0,604
Ανάλυση κλάδου	0,728	0,638
Ανάλυση ανταγωνισμού	0,667	0,591
Ανάλυση ανταγωνιστών	0,679	0,600
Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων	0,540	0,484
Total Initial Eigenvalues: 6,022		
Total Variance Explained: 33,453		
Cronbach's alpha: 0,878		

Παραγοντική Ανάλυση για την Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος

Πριν την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης για την Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος (CSS), διερευνήθηκε η καταλληλότητα των δεδομένων. Αρχικά, εξετάστηκε ο πίνακας συσχετίσεων (correlation matrix) των στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει σημαντικός αριθμός στοιχείων με συσχετίσεις κάτω από το όριο του 0,3 ($r < 0,30$) (Hair et al., 2014). Επίσης, η τιμή του δείκτη δειγματοληπτικής επάρκειας Kaiser-Meyer-Olkin ($KMO = 0,766$) επιβεβαιώνει την καταλληλότητα των δεδομένων για την παραγοντική ανάλυση καθώς είναι υψηλότερη του ορίου του 0,50 (Hair et al., 2014). Τέλος, ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity) που εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στα στοιχεία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα ($Chi-Square = 260,681$; $Df = 6$; $Sig. = 0,000$), αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν αρκετές συσχετίσεις ανάμεσα στα στοιχεία ώστε να εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η

καταλληλότητα της παραγοντικής ανάλυσης επαληθεύεται. Τα αποτελέσματα του δείκτη KMO και του Bartlett test of sphericity παρουσιάζονται στον Πίνακα 19.

Πίνακας 19: KMO and Bartlett's Test για την Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,766
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	260,681
	df	6
	Sig.	0,000

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης κύριων συνιστωσών με τη χρήση της μεθόδου περιστροφής Varimax παρουσιάζονται στον Πίνακα 20. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, εφαρμόστηκε το κριτήριο του Kaiser, όπου κάθε παράγοντας με ιδιοτιμή (eigenvalue) μεγαλύτερη του 1 θεωρείται σημαντικός καθώς περιλαμβάνει μεγάλο μέρος της διακύμανσης. Η ανάλυση κύριων συνιστωσών εξήγαγε έναν παράγοντα με ιδιοτιμή μεγαλύτερη του 1, που ερμηνεύει συνολικά ποσοστό 69,710% της διακύμανσης. Το ποσοστό αυτό υπερβαίνει το όριο του 60% που έχει τεθεί από τους Hair et al. (2014). Στον παράγοντα (συνιστώσα) αυτόν, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν σημαντικές φορτίσεις, υψηλότερες του $\pm 0,50$. Επίσης, η τιμή του συντελεστή Cronbach's alpha είναι 0,853, που αποδεικνύει ότι η αξιοπιστία του παράγοντα είναι υψηλή ($> 0,70$). Τέλος, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν δείκτες Corrected Item - Total Correlation (CITC) με τιμές υψηλότερες του 0,30, και κατά συνέπεια παραμένουν στην κλίμακα. Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της παραπάνω ανάλυσης, επαληθεύεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της εννοιολογικής κατασκευής.

Πίνακας 20: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για την Πολυπλοκότητα του Κοστολογικού Συστήματος		
Item	Component	CITC
Συγκεντρώνει τα κόστη ανά δωμάτιο, πελάτη, διανυκτέρευση, υπηρεσία, τουριστικό πράκτορα	0,800	0,833
Κατηγοριοποιεί τα κόστη σε σταθερά/μεταβλητά, άμεσα/έμμεσα, ελεγχόμενα/μη ελεγχόμενα	0,835	0,814
Παρέχει κοστολογική πληροφορία συστηματικά	0,891	0,775
Υπολογίζει αποκλίσεις	0,810	0,830
Total Initial Eigenvalues: 2,788		
Total Variance Explained: 69,710		
Cronbach's alpha: 0,853		

Παραγοντική Ανάλυση για τη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας

Πριν την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης για τη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας (CII), διερευνήθηκε η καταλληλότητα των δεδομένων. Αρχικά, εξετάστηκε ο πίνακας συσχετίσεων (correlation matrix) των στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει σημαντικός αριθμός στοιχείων με συσχετίσεις κάτω από το όριο του 0,3 ($r < 0,30$) (Hair et al., 2014). Επίσης, η τιμή του δείκτη δειγματοληπτικής επάρκειας Kaiser-Meyer-Olkin (KMO = 0,840) επιβεβαιώνει την καταλληλότητα των δεδομένων για την παραγοντική ανάλυση καθώς είναι υψηλότερη του ορίου του 0,50 (Hair et al., 2014). Τέλος, ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity) που εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στα στοιχεία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα (Chi-Square = 385,570; Df = 10; Sig. = 0,000), αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν αρκετές συσχετίσεις ανάμεσα στα στοιχεία ώστε να εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η καταλληλότητα της παραγοντικής ανάλυσης επαληθεύεται. Τα αποτελέσματα του δείκτη KMO και του Bartlett test of sphericity παρουσιάζονται στον Πίνακα 21.

Πίνακας 21: KMO and Bartlett's Test για τη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,840
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	385,570
	df	10
	Sig.	0,000

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης κύριων συνιστωσών με τη χρήση της μεθόδου περιστροφής Varimax παρουσιάζονται στον Πίνακα 22. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, εφαρμόστηκε το κριτήριο του Kaiser, όπου κάθε παράγοντας με ιδιοτιμή (eigenvalue) μεγαλύτερη του 1 θεωρείται σημαντικός καθώς περιλαμβάνει μεγάλο μέρος της διακύμανσης. Η ανάλυση κύριων συνιστωσών εξήγαγε έναν παράγοντα με ιδιοτιμή μεγαλύτερη του 1, που ερμηνεύει συνολικά ποσοστό 68,796% της διακύμανσης. Το ποσοστό αυτό υπερβαίνει το όριο του 60% που έχει τεθεί από τους Hair et al. (2014). Στον παράγοντα (συνιστώσα) αυτόν, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν σημαντικές φορτίσεις, υψηλότερες του $\pm 0,50$. Επίσης, η τιμή του συντελεστή Cronbach's alpha είναι 0,886, που αποδεικνύει ότι η αξιοπιστία του παράγοντα είναι υψηλή ($> 0,70$). Τέλος, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν δείκτες Corrected Item - Total Correlation (CITC) με τιμές υψηλότερες του 0,30, και κατά συνέπεια παραμένουν στην κλίμακα. Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της παραπάνω ανάλυσης, επαληθεύεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της εννοιολογικής κατασκευής.

Πίνακας 22: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας		
Item	Component	CITC
Το κόστος των υπηρεσιών πρέπει να είναι πολύ αξιόπιστο για τον ανταγωνισμό της αγοράς	0,795	0,870
Τα δεδομένα του κόστους είναι πολύ σημαντικά για τις προσπάθειες μείωσης του κόστους των υπηρεσιών	0,858	0,851
Η πληροφορία του κόστους είναι ο πιο σημαντικός παράγοντας για τη λήψη τιμολογιακών αποφάσεων	0,856	0,852
Η επιχείρηση εκπονεί αρκετές κοστολογικές μελέτες περιπτώσεων	0,862	0,852
Οι κεφαλαιουχικές δαπάνες βασίζονται σε στρατηγικούς λόγους παρά σε κοστολογικά θέματα	0,772	0,878
Total Initial Eigenvalues: 3,440		
Total Variance Explained: 68,796		
Cronbach's alpha: 0,886		

Παραγοντική Ανάλυση για την Επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων

Η Ικανοποίηση Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος, η Ποιότητα Πληροφορίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος, η Ποιότητα Συστήματος του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος και η Ποιότητα Υπηρεσίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος αποτελούν τις διαστάσεις της επιτυχίας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων που τέθηκαν προς παραγοντική ανάλυση. Η Χρήση του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_USE), που συνυπολογίζεται στις διαστάσεις της επιτυχίας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, δεν συμπεριλήφθηκε καθώς μετρήθηκε με τη χρήση αναλογικής κλίμακας. Πριν την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης, διερευνήθηκε η καταλληλότητα των δεδομένων. Αρχικά, εξετάστηκε ο πίνακας συσχετίσεων (correlation matrix) των στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει σημαντικός αριθμός στοιχείων με συσχετίσεις κάτω από το όριο του 0,3 ($r < 0,30$) (Hair et al., 2014). Επίσης, η τιμή του δείκτη δειγματοληπτικής επάρκειας Kaiser-Meyer-Olkin ($KMO = 0,907$) επιβεβαιώνει την καταλληλότητα των δεδομένων για την παραγοντική ανάλυση καθώς είναι υψηλότερη του ορίου του 0,50 (Hair et al., 2014). Τέλος, ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity) που εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στα στοιχεία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα (Chi-Square = 2347,400; Df = 210; Sig. = 0,000), αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν αρκετές συσχετίσεις ανάμεσα στα στοιχεία ώστε να εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η καταλληλότητα της παραγοντικής ανάλυσης επαληθεύεται. Τα αποτελέσματα του δείκτη KMO και του Bartlett test of sphericity παρουσιάζονται στον Πίνακα 23.

Πίνακας 23: KMO and Bartlett's Test για την Επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,907
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2347,400
	df	210
	Sig.	0,000

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης κύριων συνιστωσών με τη χρήση της μεθόδου περιστροφής Varimax παρουσιάζονται στον Πίνακα 24. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, εφαρμόστηκε το κριτήριο του Kaiser, όπου κάθε παράγοντας με ιδιοτιμή (eigenvalue) μεγαλύτερη του 1 θεωρείται σημαντικός καθώς περιλαμβάνει μεγάλο μέρος της διακύμανσης. Η ανάλυση κύριων συνιστωσών εξήγαγε τέσσερις παράγοντες με ιδιοτιμές μεγαλύτερες του 1, που ερμηνεύουν συνολικά ποσοστό 75,992% της διακύμανσης. Το ποσοστό αυτό υπερβαίνει το όριο του 60% που έχει τεθεί από τους Hair et al. (2014). Όλες οι παράγοντες (συνιστώσες) περιέχουν στοιχεία που παρουσιάζουν σημαντικές φορτίσεις, υψηλότερες του $\pm 0,50$. Επίσης, δεν παρουσιάζονται ισχυρές χιαστί φορτίσεις (cross loadings) ανάμεσα στους παράγοντες. Έτσι, επαληθεύεται η μονοδιαστατικότητα της κάθε κλίμακας. Συνεπώς, βάσει των στοιχείων που παρουσιάζουν τις υψηλότερες φορτίσεις σε κάθε παράγοντα, ο 1^{ος} παράγοντας αφορά την Ποιότητα του Συστήματος του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SQ), ο 2^{ος} παράγοντας αφορά την Ποιότητα Πληροφορίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_IQ), ο 3^{ος} παράγοντας αφορά την Ικανοποίηση Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SAT) και ο 4^{ος} παράγοντας αφορά την Ποιότητα Υπηρεσίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SERVQ). Επίσης, οι τιμές του συντελεστή Cronbach's alpha είναι 0,944, 0,932, 0,916 και 0,874 αντίστοιχα, αποδεικνύοντας ότι η αξιοπιστία των τεσσάρων παραγόντων είναι υψηλή ($> 0,70$). Τέλος, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν δείκτες Corrected Item - Total Correlation (CITC) με τιμές υψηλότερες του 0,30, και κατά συνέπεια παραμένουν στις κλίμακες.

Πίνακας 24: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για την Επιτυχία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων					
Item	Component				CITC
	1	2	3	4	
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα επαρκεί για την κάλυψη των αναγκών μου σχετικά με την επεξεργασία της πληροφορίας	0,135	0,166	0,828	0,255	0,797
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι αποδοτικό	0,138	0,183	0,867	0,187	0,837
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι αποτελεσματικό	0,241	0,184	0,802	0,172	0,779
Συνολικά, είμαι πλήρως ικανοποιημένος με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα	0,204	0,226	0,832	0,158	0,882
Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι ακριβής	0,252	0,801	0,145	0,191	0,810
Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι κατανοητή	0,181	0,780	0,075	0,134	0,733
Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι ενημερωμένη	0,210	0,775	0,208	0,174	0,781
Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι πλήρης	0,215	0,815	0,174	0,097	0,799
Η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι σχετική	0,281	0,806	0,143	0,156	0,816
Συνολικά, η πληροφορία που παράγεται από το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι υψηλής ποιότητας	0,206	0,852	0,213	0,172	0,870
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι αξιόπιστο	0,823	0,139	0,192	0,048	0,797
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι καλά δομημένο	0,827	0,194	0,082	0,109	0,800
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι εύκολο για να χρησιμοποιηθεί	0,823	0,175	0,078	0,152	0,796

Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα έχει μικρό χρόνο ανταπόκρισης κατά την εξαγωγή - αναζήτηση δεδομένων	0,817	0,154	0,146	0,086	0,790
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι φιλικό προς το χρήστη	0,841	0,263	0,080	0,036	0,835
Το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι εύκολο για να παραμετροποιηθεί	0,798	0,292	0,227	0,021	0,822
Συνολικά, το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα είναι υψηλής ποιότητας	0,845	0,221	0,164	0,095	0,850
Το προσωπικό υποστήριξης είναι πάντα πρόθυμο να βοηθήσει όταν χρειάζομαι βοήθεια με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα	0,053	0,138	0,169	0,830	0,733
Το προσωπικό υποστήριξης δίνει ιδιαίτερη προσοχή όταν αντιμετωπίζω προβλήματα με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα	0,017	0,227	0,101	0,812	0,709
Το προσωπικό υποστήριξης παρέχει υπηρεσίες σχετικά με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα στο αναμενόμενο χρόνο	0,166	0,086	0,256	0,807	0,741
Το προσωπικό υποστήριξης έχει επαρκή γνώση να απαντήσει στις ερωτήσεις σχετικά με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα	0,144	0,236	0,191	0,788	0,739
Total Initial Eigenvalues	9,303	2,957	2,096	1,602	
% of Variance	44,300	14,081	9,983	7,628	
Cumulative % of Variance	44,300	58,381	68,364	75,992	
Cronbach's alpha	0,944	0,932	0,916	0,874	
Σημ.: Με πλάγια γραφή σημειώνονται οι σημαντικές φορτίσεις των στοιχείων.					

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, είναι σημαντικό να αξιολογηθεί η συγκλίνουσα και η διακρίνουσα εγκυρότητα των παραγόντων. Η συγκλίνουσα εγκυρότητα επιτυγχάνεται καθώς τα στοιχεία παρουσιάζουν αρκετά υψηλές φορτίσεις σε έναν παράγοντα. Σύμφωνα με τους Zainol et al. (2014), η διακρίνουσα εγκυρότητα επιτυγχάνεται όταν δεν υπάρχουν σημαντικές χιαστί φορτίσεις. Επίσης, όπως αναφέρουν οι Quinlan et al. (2015), όταν δύο κλίμακες συσχετίζονται λιγότερο από 0,75 ($r < 0,75$), τότε η διακρίνουσα εγκυρότητα επιτυγχάνεται. Και τα δύο παραπάνω κριτήρια εκπληρώνονται. Όπως προαναφέρθηκε, δεν υπάρχουν σημαντικές χιαστί φορτίσεις ανάμεσα στους παράγοντες. Επιπλέον, βάσει του πίνακα των συσχετίσεων των παραγόντων που προέκυψε από την παραγοντική ανάλυση, ο μεγαλύτερος συντελεστής συσχέτισης παρουσιάζεται ανάμεσα στον 1ο και στον 2ο παράγοντα ($r = 0,715$). Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της παραπάνω ανάλυσης, επαληθεύεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της εννοιολογικής κατασκευής.

Παραγοντική Ανάλυση για τους Ενδεχομενικούς Παράγοντες

Η Οργανωσιακή Δομή, η Ολοκλήρωμενη Πληροφοριακή Τεχνολογία, η Οργανωσιακή Κουλτούρα, η Οικονομική Κρίση και η Αντιλαμβανόμενη Περιβαλλοντική Αβεβαιότητα αποτελούν τους ενδεχομενικούς παράγοντες που τέθηκαν προς παραγοντική ανάλυση. Η Επιχειρησιακή Στρατηγική (STRA) που επίσης εξετάζεται ως ένας ενδεχομενικός παράγοντας στην παρούσα έρευνα, δεν συμπεριλήφθηκε καθώς μετρήθηκε με τη χρήση αναλογικής κλίμακας. Πριν την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης, διερευνήθηκε η καταλληλότητα των δεδομένων. Αρχικά, εξετάστηκε ο πίνακας συσχετίσεων (correlation matrix) των στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει σημαντικός αριθμός στοιχείων με συσχετίσεις κάτω από το όριο του 0,3 ($r < 0,30$) (Hair et al., 2014). Επίσης, η τιμή του δείκτη δειγματοληπτικής επάρκειας Kaiser-Meyer-Olkin (KMO = 0,774) επιβεβαιώνει την καταλληλότητα των δεδομένων για την παραγοντική ανάλυση καθώς είναι υψηλότερη του ορίου του 0,50 (Hair et al., 2014). Τέλος, ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity) που εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στα στοιχεία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα (Chi-Square = 2137,204; Df = 253; Sig. = 0,000), αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν αρκετές συσχετίσεις ανάμεσα στα στοιχεία ώστε να εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η καταλληλότητα της παραγοντικής

ανάλυσης επαληθεύεται. Τα αποτελέσματα του δείκτη KMO και του Bartlett test of sphericity παρουσιάζονται στον Πίνακα 25.

Πίνακας 25: KMO and Bartlett's Test για τους Ενδεχομενικούς Παράγοντες		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,774
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2137,204
	df	253
	Sig.	0,000

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης κύριων συνιστωσών με τη χρήση της μεθόδου περιστροφής Varimax παρουσιάζονται στον Πίνακα 26. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, εφαρμόστηκε το κριτήριο του Kaiser, όπου κάθε παράγοντας με ιδιοτιμή (eigenvalue) μεγαλύτερη του 1 θεωρείται σημαντικός καθώς περιλαμβάνει μεγάλο μέρος της διακύμανσης. Η ανάλυση κύριων συνιστωσών εξήγαγε τέσσερις παράγοντες με ιδιοτιμές μεγαλύτερες του 1, που ερμηνεύουν συνολικά ποσοστό 75,493% της διακύμανσης. Το ποσοστό αυτό υπερβαίνει το όριο του 60% που έχει τεθεί από τους Hair et al. (2014). Όλες οι παράγοντες (συνιστώσες) περιέχουν στοιχεία που παρουσιάζουν σημαντικές φορτίσεις, υψηλότερες του $\pm 0,50$. Επίσης, δεν παρουσιάζονται ισχυρές χιαστί φορτίσεις (cross loadings) ανάμεσα στους παράγοντες. Έτσι, επαληθεύεται η μονοδιαστατικότητα της κάθε κλίμακας. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της παραγοντικής ανάλυσης, τα οκτώ στοιχεία που σχετίζονται με την Αντιλαμβανόμενη Περιβαλλοντική Αβεβαιότητα σχηματίζουν δύο παράγοντες, που μπορούν να διακριθούν σε Αντιλαμβανόμενη Περιβαλλοντική Αβεβαιότητα και σε Ανταγωνισμό. Το αποτέλεσμα αυτό συμφωνεί με τα ευρήματα των Ax et al. (2008). Συνεπώς, βάσει των στοιχείων που παρουσιάζουν τις υψηλότερες φορτίσεις σε κάθε παράγοντα, ο 1^{ος} παράγοντας αφορά την Οργανωσιακή Κουλτούρα (CUL), ο 2^{ος} παράγοντας αφορά τον Ανταγωνισμό (COMP), ο 3^{ος} παράγοντας αφορά την Οικονομική Κρίση (EC), ο 4^{ος} παράγοντας αφορά την Οργανωσιακή Δομή (STRU), ο 5^{ος} παράγοντας αφορά την Αντιλαμβανόμενη Περιβαλλοντική Αβεβαιότητα (PEU) και ο 6^{ος} παράγοντας την Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία (ITI). Επίσης, οι τιμές του συντελεστή Cronbach's alpha είναι 0,923, 0,851, 0,918, 0,844, 0,982 και 0,889 αντίστοιχα, αποδεικνύοντας ότι η αξιοπιστία των τεσσάρων παραγόντων είναι υψηλή (> 0,70). Τέλος, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν δείκτες Corrected Item - Total

Correlation (CITC) με τιμές υψηλότερες του 0,30, και κατά συνέπεια παραμένουν στις κλίμακες. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, είναι σημαντικό να αξιολογηθεί η συγκλίνουσα και η διακρίνουσα εγκυρότητα των παραγόντων. Η συγκλίνουσα εγκυρότητα επιτυγχάνεται καθώς τα στοιχεία παρουσιάζουν αρκετά υψηλές φορτίσεις σε έναν παράγοντα. Σύμφωνα με τους Zainol et al. (2014), η διακρίνουσα εγκυρότητα επιτυγχάνεται όταν δεν υπάρχουν σημαντικές χιαστί φορτίσεις. Επίσης, όπως αναφέρουν οι Quinlan et al. (2015), όταν δύο κλίμακες συσχετίζονται λιγότερο από 0,75 ($r < 0,75$), τότε η διακρίνουσα εγκυρότητα επιτυγχάνεται. Και τα δύο παραπάνω κριτήρια εκπληρώνονται. Όπως προαναφέρθηκε, δεν υπάρχουν σημαντικές χιαστί φορτίσεις ανάμεσα στους παράγοντες. Επιπλέον, βάσει του πίνακα των συσχετίσεων των παραγόντων που προέκυψε από την παραγοντική ανάλυση, ο μεγαλύτερος συντελεστής συσχέτισης παρουσιάζεται ανάμεσα στον 4^ο και στον 5^ο παράγοντα ($r = 0,459$). Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της παραπάνω ανάλυσης, επαληθεύεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της εννοιολογικής κατασκευής.

Πίνακας 26: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για τους Ενδεχομενικούς Παράγοντες

Item	Component						CITC
	1	2	3	4	5	6	
Η επιχείρηση βασίζεται αρκετά στις μη-τυπικές σχέσεις συνεργασίας των υπαλλήλων με σκοπό την επίτευξη μιας εργασίας	0,087	0,062	0,030	0,898	0,079	0,066	0,781
Η επιχείρηση δίνει έμφαση στην ελεύθερη προσαρμογή σε εναλλασσόμενες καταστάσεις χωρίς να δίνει σημασία σε προηγούμενες εμπειρίες	0,092	0,064	0,040	0,859	0,082	0,023	0,692
Η επιχείρηση δίνει μεγάλη ευχέρεια στην ατομική προσωπικότητα να καθορίσει τη συμπεριφορά κατά την εργασία	-0,008	-0,011	0,072	0,825	0,081	0,147	0,661
Η πληροφορία από τις αναφορές που παράγονται από το πληροφοριακό σύστημα βασίζεται σε κοινές πηγές δεδομένων (π.χ. ενιαία βάση δεδομένων)	0,058	0,086	0,145	0,158	0,089	0,905	0,800
Έχουμε πλήρως ενοποιημένα πληροφοριακά συστήματα που περιέχουν χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες	0,121	0,060	0,171	0,086	0,087	0,919	0,800
Είστε καινοτόμος	0,871	-0,075	-0,022	0,008	0,053	-0,009	0,808
Είστε γρήγορος στο να εκμεταλλεύεστε ευκαιρίες	0,826	-,0088	0,040	0,022	0,083	0,110	0,761
Είστε πρόθυμος να πειραματίζεστε με νέες ιδέες	0,858	0,006	-0,071	0,006	-0,006	-0,068	0,780
Είστε διατεθειμένος να αναλάβετε ρίσκο	0,832	-0,029	0,031	-0,028	0,048	0,078	0,759
Είστε προσεκτικός	0,856	-0,006	0,044	0,127	-0,040	0,132	0,801
Ακολουθείτε τους κανονισμούς	0,839	-0,016	0,046	0,090	0,017	-0,011	0,767
Η επιχείρηση σας επηρεάστηκε από την οικονομική κρίση	0,023	-0,062	0,914	0,052	0,012	0,047	0,849

Οι κρατήσεις σας έχουν μειωθεί	0,021	-0,092	0,891	0,030	0,036	0,115	0,821
Ο κύκλος πωλήσεων έχει μειωθεί	0,075	0,090	0,891	-0,017	0,023	0,049	0,794
Οι επισφαλείς πελάτες και οι ανεπίδεκτοι είσπραξης πελάτες αυξάνονται	-0,066	-0,061	0,865	0,099	0,048	0,127	0,788
Ανταγωνισμός για προμήθειες/πρώτες ύλες	0,008	0,722	0,019	-0,020	-0,087	0,055	0,567
Ανταγωνισμός για ανθρώπινο δυναμικό	-0,122	0,766	-0,114	0,005	0,149	-0,036	0,670
Ανταγωνισμός τιμών	0,008	0,789	-0,041	-0,003	0,123	0,145	0,694
Εμφάνιση νέων υπηρεσιών στον κλάδο	-0,033	0,784	-0,027	0,048	-0,019	-0,006	0,658
Τεχνολογικό περιβάλλον	-0,060	0,792	0,003	0,093	-0,029	0,036	0,666
Οικονομικό περιβάλλον	0,000	0,635	0,036	0,017	0,428	-0,057	0,557
Προβλεψιμότητα των δραστηριοτήτων των ανταγωνιστών	0,054	0,092	0,039	0,117	0,958	0,106	0,964
Προβλεψιμότητα των αναγκών και των προτιμήσεων των πελατών	0,078	0,097	0,067	0,139	0,955	0,088	0,964
Total Initial Eigenvalues	4,720	3,919	3,309	2,280	1,653	1,384	
% of Variance	20,522	17,040	14,997	9,578	7,242	6,113	
Cumulative % of Variance	20,522	37,563	52,560	62,138	69,380	75,493	
Cronbach's alpha	0,923	0,851	0,918	0,844	0,982	0,889	

Σημ.: Με πλάγια γραφή σημειώνονται οι σημαντικές φορτίσεις των στοιχείων.

Παραγοντική Ανάλυση για την Απόδοση Επιχείρησης

Πριν την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης για την Απόδοση Επιχείρησης (FP), διερευνήθηκε η καταλληλότητα των δεδομένων. Αρχικά, εξετάστηκε ο πίνακας συσχετίσεων (correlation matrix) των στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει σημαντικός αριθμός στοιχείων με συσχετίσεις κάτω από το όριο του 0,3 ($r < 0,30$) (Hair et al., 2014). Επίσης, η τιμή του δείκτη δειγματοληπτικής επάρκειας Kaiser-Meyer-Olkin (KMO = 0,953) επιβεβαιώνει την καταλληλότητα των δεδομένων για την παραγοντική ανάλυση καθώς είναι υψηλότερη του ορίου του 0,50 (Hair et al., 2014). Τέλος, ο έλεγχος σφαιρικότητας του Bartlett (Bartlett test of sphericity) που εξετάζει την παρουσία των συσχετίσεων ανάμεσα στα στοιχεία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα (Chi-Square = 1851,559; Df = 66; Sig. = 0,000), αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν αρκετές συσχετίσεις ανάμεσα στα στοιχεία ώστε να εφαρμοστεί η παραγοντική ανάλυση (Hair et al., 2014). Συνεπώς, η καταλληλότητα της παραγοντικής ανάλυσης επαληθεύεται. Τα αποτελέσματα του δείκτη KMO και του Bartlett test of sphericity παρουσιάζονται στον Πίνακα 27.

Πίνακας 27: KMO and Bartlett's Test για την Απόδοση Επιχείρησης		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,953
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1851,559
	df	66
	Sig.	0,000

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης κύριων συνιστωσών με τη χρήση της μεθόδου περιστροφής Varimax παρουσιάζονται στον Πίνακα 28. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, εφαρμόστηκε το κριτήριο του Kaiser, όπου κάθε παράγοντας με ιδιοτιμή (eigenvalue) μεγαλύτερη του 1 θεωρείται σημαντικός καθώς περιλαμβάνει μεγάλο μέρος της διακύμανσης. Η ανάλυση κύριων συνιστωσών εξήγαγε έναν παράγοντα με ιδιοτιμή μεγαλύτερη του 1, που ερμηνεύει συνολικά ποσοστό 73,144% της διακύμανσης. Το ποσοστό αυτό υπερβαίνει το όριο του 60% που έχει τεθεί από τους Hair et al. (2014). Στον παράγοντα (συνιστώσα) αυτόν, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν σημαντικές φορτίσεις, υψηλότερες του $\pm 0,50$. Επίσης, η τιμή του συντελεστή Cronbach's alpha είναι 0,966, που αποδεικνύει ότι η αξιοπιστία του παράγοντα είναι υψηλή ($> 0,70$).

Τέλος, όλα τα στοιχεία παρουσιάζουν δείκτες Corrected Item - Total Correlation (CITC) με τιμές υψηλότερες του 0,30, και κατά συνέπεια παραμένουν στην κλίμακα. Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της παραπάνω ανάλυσης, επαληθεύεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της εννοιολογικής κατασκευής.

Πίνακας 28: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών και Έλεγχος Αξιοπιστίας για την Απόδοση Επιχείρησης		
Item	Component	CITC
Απόδοση επενδύσεων	0,908	0,884
Απόδοση ιδίων κεφαλαίων	0,875	0,846
Κέρδη μετά φόρων	0,883	0,855
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	0,844	0,807
Έλεγχος κόστους	0,862	0,831
Μερίδιο αγοράς	0,881	0,855
Πληρότητα δωματίων	0,782	0,747
Ικανοποίηση πελατών	0,831	0,803
Πιστότητα πελατών	0,838	0,810
Ποιότητα υπηρεσιών	0,859	0,834
Ανάπτυξη νέων υπηρεσιών	0,786	0,743
Συνολική απόδοση	0,903	0,878
Total Initial Eigenvalues: 8,777		
Total Variance Explained: 73,144		
Cronbach's alpha: 0,966		

Τα αποτελέσματα της παραγοντικής ανάλυσης και της ανάλυσης αξιοπιστίας για όλες τις κλίμακες μέτρησης επιβεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που επιλέχθηκαν αντιπροσωπεύουν και μετρούν τις έννοιες με ακριβή και συνεπή τρόπο. Επίσης, η μονοδιαστατικότητα, η συγκλίνουσα και η διακρίνουσα εγκυρότητα αλλά και η εσωτερική συνέπεια των κλιμάκων επιτρέπουν τη δημιουργία ενός σύνθετου μέτρου ή αλλιώς μιας αθροιστικής κλίμακας. Όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2014), η πιο συχνή προσέγγιση είναι ο υπολογισμός του μέσου όρου των στοιχείων της κάθε κλίμακας (παράγοντα - συνιστώσα) ώστε να διευκολυνθεί η περαιτέρω ανάλυση. Στην παρούσα έρευνα, υιοθετήθηκε η παραπάνω προσέγγιση. Τέλος, βάσει της ανάλυσης που προηγήθηκε στο παρόν κεφαλαίο, μπορεί να διεξαχθεί η πολυμεταβλητή ανάλυση για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων.

9. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

9.1 Στατιστική Ανάλυση

Για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων της διατριβής, θα διενεργηθούν οι στατιστικές τεχνικές και οι στατιστικοί έλεγχοι τόσο της περιγραφικής όσο και της επαγωγικής στατιστικής. Εκτός της περιγραφικής ανάλυσης για την αντιμετώπιση των ερευνητικών ερωτημάτων, χρησιμοποιούνται παραμετρικοί στατιστικοί έλεγχοι για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων.

Εν συνεχεία, περιγράφονται θεμελιώδεις αρχές για τις στατιστικές μεθόδους και αναλύσεις που θα εφαρμοσθούν για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων, όπως είναι η περιγραφική ανάλυση, ο έλεγχος χ^2 , ο έλεγχος T - Test, η ανάλυση συσχέτισης και η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης.

9.1.1 Περιγραφική Ανάλυση

Τα Περιγραφικά Στατιστικά (Descriptive Statistics) αποτελούν το πρώτο στάδιο μιας ανάλυσης δεδομένων και αφορούν αριθμητικές διαδικασίες ή τεχνικές γραφημάτων που χρησιμοποιούνται ώστε να οργανώσουν και να περιγράψουν τα χαρακτηριστικά ή τους παράγοντες ενός συγκεκριμένου δείγματος (Fisher and Marshall, 2009). Ταυτόχρονα, επιτρέπουν την κατανόηση των δεδομένων και προσθέτουν σαφήνεια στην παρουσίαση μιας έρευνας (Hair et al., 2007). Η στατιστική περιγραφή των δεδομένων είναι σημαντική για μία ερευνητική μελέτη, καθώς αποτελεί τη βάση για περαιτέρω ανάλυση και παρέχει τη δυνατότητα για την αναπαραγωγή της (Woodrow, 2014). Εκτός της κατανομής συχνοτήτων (frequencies) που σχετίζεται κυρίως με τις ποιοτικές μεταβλητές, η περιγραφική στατιστική περιλαμβάνει τον υπολογισμό βασικών στατιστικών μέτρων όπως είναι η μέση τιμή (mean), η διάμεσος (median), η επικρατούσα τιμή (mode), το εύρος (range), η ελάχιστη τιμή (minimum), η μέγιστη τιμή (maximum), η τιμή απόκλιση (standard deviation), η ασυμμετρία (skewness) και η κύρτωση (kurtosis) (Δημητριάδης, 2016).

9.1.2 Έλεγχος X^2

Ο στατιστικός έλεγχος X^2 (Chi-Square Test) μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως τεστ ομοιογένειας (homogeneity test), ως τεστ ανεξαρτησίας (independence test) και ως τεστ καλής προσαρμογής (goodness of fit test). Οι υπολογισμοί για τον έλεγχο X^2 βασίζονται στους πίνακες συνάφειας (contingency tables), οι οποίοι περιλαμβάνουν κάθε δυνατό συνδυασμό των επιπέδων των μεταβλητών. Ο υπολογισμός της κριτικής τιμής της X^2 κατανομής πραγματοποιείται λαμβάνοντας υπόψιν τους βαθμούς ελευθερίας (df) και το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας (α) (Δημητριάδης, 2016; Δαφέρμος, 2005). Στην παρούσα εργασία, θα χρησιμοποιηθεί ο έλεγχος X^2 ως τεστ ανεξαρτησίας. Για την εφαρμογή του, απαιτείται το δείγμα να είναι τυχαίο, οι παρατηρήσεις να είναι ανεξάρτητες, τα δεδομένα να είναι ονομαστικά ή αλλιώς κατηγορικά, το ποσοστό των κελιών του πίνακα συνάφειας με αναμενόμενη συχνότητα κάτω από 5 να μην υπερβαίνει το 20% και το μέγεθος του δείγματος να κυμαίνεται από 25 έως 250 παρατηρήσεις (Δαφέρμος, 2005).

9.1.3 Έλεγχος T - Test

Ο έλεγχος T - Test χρησιμοποιείται για τη σύγκριση των μέσων τιμών δύο ομάδων. Ο συγκεκριμένος έλεγχος αφορά είτε τη σύγκριση των μέσων τιμών μιας μεταβλητής σε δύο ανεξάρτητες ομάδες παρατηρήσεων (Independent Samples T - Test), είτε τη σύγκριση των μέσων τιμών δύο μεταβλητών που ορίζονται στο ίδιο σύνολο παρατηρήσεων ή σε δύο ομάδες παρατηρήσεων εξαρτημένων κατά ζεύγη (Paired Samples T - Test,) είτε τη σύγκριση της μέσης τιμής μιας μεταβλητής σε σχέση με μία υποτιθέμενη τιμή για ένα δείγμα (One Sample T - Test) (Γναρδέλλης, 2013; Δαφέρμος, 2005). Για την εφαρμογή του ελέγχου T - Test, απαιτείται το δείγμα να είναι τυχαίο, τα δεδομένα να είναι αριθμητικής ή αναλογικής κλίμακας και η παραδοχή της κανονικότητας να ικανοποιείται (Δαφέρμος, 2005).

9.1.4 Ανάλυση Συσχέτισης

Πριν την ανάλυση της παλινδρόμησης για τον προσδιορισμό της μαθηματικής σχέσης που συνδέει δύο ή παραπάνω μεταβλητές, εφαρμόζεται η ανάλυση συσχέτισης (correlation analysis) για να προσδιοριστούν η ένταση και η κατεύθυνση της σχέσης

(Δημητριάδης, 2016). Οι συντελεστές συσχέτισης (correlation coefficients) αποτελούν αριθμητικούς δείκτες της σχέσης μεταξύ δύο μεταβλητών (Norris et al., 2014). Η συσχέτιση προέρχεται από την αξιολόγηση των διακυμάνσεων σε μία μεταβλητή καθώς ταυτόχρονα μία άλλη μεταβλητή παρουσιάζει διακύμανση (Sekaran, 2003). Κατ' επέκτασιν, η συνδιακύμανση (covariance) αποτελεί μία ικανοποιητική μέθοδο για την εκτίμηση της συσχέτισης μεταξύ δύο μεταβλητών. Η τυποποιημένη συνδιακύμανση, δηλαδή η μετατροπή της συνδιακύμανσης σε ένα τυπικό σύνολο μονάδων μέτρησης, αποτελεί το συντελεστή συσχέτισης r που είναι γνωστός ως συντελεστής συσχέτισης του Pearson (Field, 2016).

Ο πίνακας συσχέτισης του Pearson υποδεικνύει την κατεύθυνση, την ένταση και τη σημαντικότητα των διμεταβλητών σχέσεων σε μία έρευνα (Sekaran, 2003). Οι τιμές του συντελεστή r του Pearson κυμαίνονται μεταξύ του -1 και του +1. Ένας συντελεστής με τιμή +1 υποδηλώνει τέλεια θετική σχέση, ενώ ένας συντελεστής -1 υποδηλώνει τέλεια αρνητική σχέση. Ωστόσο, όταν η τιμή του συντελεστή είναι 0, τότε υπάρχει έλλειψη γραμμικής σχέσης. Επίσης, λαμβάνοντας υπόψιν το συντελεστή συσχέτισης ως μέτρο της έντασης της συσχέτισης, οι τιμές που κυμαίνονται στο $\pm 0,1$ υποδηλώνουν μικρή συσχέτιση, οι τιμές που κυμαίνονται στο $\pm 0,3$ υποδηλώνουν μέτρια συσχέτιση ενώ οι τιμές κοντά στο $\pm 0,5$ υποδηλώνουν μεγάλη συσχέτιση (Field, 2016). Παράλληλα, είναι σημαντικό να ελεγχθεί η σημαντικότητα της συσχέτισης. Το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% ($p = 0,05$) είναι γενικά αποδεκτό στην έρευνα στις κοινωνικές επιστήμες (Sekaran, 2003).

Ο συντελεστής συσχέτισης r του Pearson είναι κατάλληλος, όταν οι μεταβλητές είναι ποσοτικές σε αριθμητική ή αναλογική κλίμακα και η σχέση τους είναι γραμμική. Συγχρόνως, βασική προϋπόθεση για τον υπολογισμό του συντελεστή αποτελεί η κανονική κατανομή των μεταβλητών και η απουσία ακραίων τιμών (Δημητριάδης, 2016; Δαφέρμος, 2005). Όταν δεν ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις για τον υπολογισμό του συντελεστή r του Pearson, τότε χρησιμοποιείται ο μη παραμετρικός συντελεστής συσχέτισης του Spearman. Η διαφορά με το συντελεστή συσχέτισης του Pearson είναι ότι οι τιμές κατατάσσονται από τη μικρότερη προς τη μεγαλύτερη αντί να λαμβάνονται απευθείας από τα δεδομένα. Συνεπώς, όταν οι μεταβλητές παραβιάζουν την προϋπόθεση της κανονικότητας ή υφίστανται ακραίες τιμές στα δεδομένα, τότε ο συντελεστής ρ του Spearman είναι κατάλληλος. Τέλος, οι τιμές του συντελεστή

Spearman κυμαίνονται μεταξύ του -1 και του +1 (Δημητριάδης, 2016; Δαφέρμος, 2005; Sekaran, 2003; Norris et al., 2014).

9.1.5 Ανάλυση Παλινδρόμησης

Καθώς η συσχέτιση δεν αποδεικνύει την αιτιότητα αλλά μόνο την ύπαρξη σχέσης (Norris et al., 2014), η γραμμική παλινδρόμηση χρησιμοποιείται για να περιγράψει την αιτιώδη σχέση ανάμεσα σε μεταβλητές (Αναστασιάδου, 2012). Επίσης, ο συντελεστής συσχέτισης υποδεικνύει το βαθμό διασποράς των σημείων γύρω από τη γραμμή παλινδρόμησης αλλά δεν προσδιορίζει την κλίση σε ένα διάγραμμα διασποράς (Norris et al., 2014). Παράλληλα, αποτελεί μία από τις πιο διαδεδομένες μεθόδους ανάλυσης δεδομένων και χρησιμοποιείται για την επίλυση σημαντικών ερευνητικών προβλημάτων (Δημητριάδης, 2016).

Η παλινδρόμηση μπορεί να είναι είτε απλή (simple), όταν υπάρχει μία μόνο ανεξάρτητη μεταβλητή X και μία εξαρτημένη μεταβλητή Y , είτε να είναι πολλαπλή (multiple), όταν υπάρχουν δύο ή περισσότερες (k) ανεξάρτητες μεταβλητές X_1, X_2, \dots, X_k και μία εξαρτημένη μεταβλητή Y (Δημητριάδης, 2016). Το γραμμικό μοντέλο της απλής παλινδρόμησης περιγράφεται από τη σχέση $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \varepsilon$, ενώ το γραμμικό μοντέλο της πολλαπλής παλινδρόμησης γράφεται στη μορφή $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_k X_k + \varepsilon$, όπου ο β_0 είναι ο σταθερός όρος, οι β_1, \dots, β_k είναι οι συντελεστές παλινδρόμησης (regression coefficients) των ανεξάρτητων μεταβλητών X_1, X_2, \dots, X_k και το ε είναι το τυχαίο σφάλμα (Ζαφειρόπουλος και Μυλωνάς, 2017). Η πολλαπλή παλινδρόμηση, που αποτελεί μία επέκταση της απλής παλινδρόμησης, επιτρέπει τη διερεύνηση της διατήρησης της σημαντικότητας των συσχετίσεων μεταξύ μιας ανεξάρτητης μεταβλητής και μιας εξαρτημένης όταν ελέγχονται παράλληλα άλλες μεταβλητές (Norris et al., 2014). Τέλος, εκτός του ελέγχου της σημαντικότητας των συντελεστών παλινδρόμησης για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή ή αλλιώς μεταβλητή πρόβλεψης, πρέπει να αξιολογείται το μοντέλο της γραμμικής παλινδρόμησης. Έτσι, οι συντελεστές προσδιορισμού R, R^2 και Adjusted R^2 όπως επίσης και ο έλεγχος της σημαντικότητας της τιμής F του πίνακα ANOVA (Analysis of Variance) αποτελούν τους δείκτες καλής προσαρμογής (Goodness-of-fit) ενός μοντέλου (Δημητριάδης, 2016; Δαφέρμος, 2005).

Το μέγεθος του δείγματος που χρησιμοποιείται για την εφαρμογή της παλινδρόμησης λογίζεται ως το πιο σημαντικό στοιχείο για το σχεδιασμό της ανάλυσης, τη στατιστική δύναμη του ελέγχου σημαντικότητας και τη γενίκευση του αποτελέσματος (Hair et al., 2014). Ο Green (1991, cited in Al-Omiri and Drury, 2007, p.415) υποστηρίζει ότι το δείγμα πρέπει να είναι μεγαλύτερο από $50 + 8k$ και $104 + k$ αντίστοιχα (όπου k είναι ο αριθμός των ανεξάρτητων μεταβλητών) για τον έλεγχο του συντελεστή προσδιορισμού R^2 και τον έλεγχο των σημαντικότητας (significance test) των συντελεστών της παλινδρόμησης (regression coefficients). Παράλληλα, οι Hair et al. (2006) επισημαίνουν ότι για την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης (multiple regression) απαιτείται ελάχιστο δείγμα 50 παρατηρήσεων και επιθυμητό δείγμα 100 παρατηρήσεων με ελάχιστη αναλογία τις 5 παρατηρήσεις και επιθυμητή αναλογία τις 15 με 20 παρατηρήσεις για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή. Καθώς η έρευνα περιλαμβάνει την εφαρμογή πολλαπλών παλινδρομήσεων με τη χρήση μέχρι και 11 ανεξάρτητων μεταβλητών, οι 141 παρατηρήσεις υπερκαλύπτουν το ελάχιστο δείγμα για τη στατιστική ανάλυση σύμφωνα με τον κανόνα του Green (1991), ικανοποιούν τις ελάχιστες προϋποθέσεις των Hair et al. (2006) και υπερβαίνουν τον αριθμό των 120 παρατηρήσεων που θεωρείται επαρκής για ουσιαστική στατιστική ανάλυση (Auzair and Langfield-Smith, 2005).

Η επιλογή των εξαρτημένων και ανεξάρτητων μεταβλητών αποτελεί σημαντικό ζήτημα στην εφαρμογή της παλινδρόμησης. Όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2014), η επιλογή των μεταβλητών πρέπει να βασίζεται σε δομημένη θεωρία ενώ ταυτόχρονα πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν τόσο το σφάλμα μέτρησης (measurement error) όσο και το σφάλμα εξειδίκευσης (specification error). Στην παρούσα έρευνα, η επιλογή των μεταβλητών για τις παλινδρομήσεις βασίζεται σε θεωρίες και έννοιες που έχουν αναπτυχθεί και έχουν αξιολογηθεί. Αναφορικά με το σφάλμα μέτρησης, η χρήση των αθροιστικών κλιμάκων (summated scales) για τις εξαρτημένες μεταβλητές αντιμετωπίζει το πρόβλημα αυτό. Τέλος, λαμβάνοντας υπόψιν τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που παρουσιάστηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, η έρευνα προσπάθησε να συμπεριλάβει όλες τις σχετικές ανεξάρτητες μεταβλητές που μπορούν να προβλέψουν την εξαρτημένη μεταβλητή ώστε να αποφευχθεί το σφάλμα εξειδίκευσης.

Σύμφωνα με τον Δημητριάδη (2016), τα δεδομένα πρέπει να είναι ποσοτικά ή ποιοτικά σε τακτική κλίμακα (ordinal scale) για την εφαρμογή της παλινδρόμησης. Αντιθέτως,

ο Δαφέρμος (2005) υποστηρίζει ότι τόσο η εξαρτημένη όσο και οι ανεξάρτητες μεταβλητές πρέπει να είναι αριθμητικές ή αναλογικές, αν και κατά την Norušis (2000) οι μεταβλητές πρέπει να μετριοούνται τουλάχιστον σε τακτική κλίμακα. Στην περίπτωση των κατηγορικών ανεξάρτητων μεταβλητών, οι μεταβλητές μπορούν να είναι διχοτομικές ή αλλιώς πρέπει να γίνεται χρήση ψευδομεταβλητών (dummy variables) που θα αντιπροσωπεύουν την κάθε κατηγορία της ποιοτικής μεταβλητής, λαμβάνοντας την τιμή 0 ή 1 (Hair et al., 2014).

Για τη γενίκευση ενός μοντέλου παλινδρόμησης και τον υπολογισμό των συντελεστών παλινδρόμησης και πρόβλεψης των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής πρέπει να πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, δεδομένης της βιβλιογραφίας, πρέπει να ικανοποιούνται οι εξής παραδοχές: η γραμμικότητα (linearity), η ομοσκεδαστικότητα (homoskedasticity), η κανονικότητα / κανονική κατανομή σφαλμάτων (normality / normality of the error term distribution), η απουσία αυτοσυσχέτισης (autocorrelation), η απουσία ακραίων τιμών (outliers) και η απουσία πολυσυγγραμμικότητας (multicollinearity) (Αναστασιάδου, 2012; Δημητριάδης, 2016; Δαφέρμος, 2005; Field, 2016; Hair et al., 2014).

Η γραμμικότητα σχετίζεται με την ύπαρξη γραμμικής σχέσης ανάμεσα σε δύο μεταβλητές (Tabachnick and Fidell, 2013). Ο πιο κοινός τρόπος αξιολόγησης της γραμμικότητας είναι ο έλεγχος των διμεταβλητών γραφημάτων διασποράς (scatterplots) των μεταβλητών ώστε να εντοπιστούν οι μη γραμμικές σχέσεις (Hair et al., 2014). Η ομοσκεδαστικότητα σχετίζεται με την υπόθεση ότι οι διακυμάνσεις της εξαρτημένης μεταβλητής που ορίζονται για τις διάφορες τιμές των ανεξάρτητων μεταβλητών είναι ίσες. Παράλληλα, ο έλεγχος και η διάγνωση της ομοσκεδαστικότητας μπορεί να επιτευχθεί μέσω των γραφημάτων των υπολοίπων (residuals) ή μέσω των στατιστικών ελέγχων (Hair et al., 2014). Η κανονικότητα αφορά στο βαθμό κατά τον οποίο η κατανομή των δεδομένων προσεγγίζει την κανονική κατανομή (Hair et al., 2014) και μπορεί να διαπιστωθεί είτε μέσω στατιστικών μεθόδων, όπως των στατιστικών δεικτών της ασυμμετρίας (skewness) και κύρτωσης (kurtosis), είτε μέσω γραφημάτων (Tabachnick and Fidell, 2013). Η προϋπόθεση της ανεξαρτησίας σφαλμάτων (independence of the error terms) ή αλλιώς της απουσίας αυτοσυσχέτισης (autocorrelation) υποδηλώνει ότι τα σφάλματα μιας πρόβλεψης είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους και έτσι κάθε προβλεπόμενη τιμή είναι ανεξάρτητη από κάθε

προηγούμενη ή επόμενη (Tabachnick and Fidell, 2013; Δημητριάδης, 2016). Ο έλεγχος της συγκεκριμένης προϋπόθεσης μπορεί να γίνει είτε με τη χρήση γραφημάτων διασποράς (scatterplots) είτε με το στατιστικό δείκτη Durbin - Watson (D-W) (Δαφέρμος, 2005). Αναφορικά με την απουσία ακραίων τιμών (outliers), μία ακραία τιμή μπορεί να αποτελεί μία παρατήρηση με μία ακραία τιμή σε μία συγκεκριμένη μεταβλητή (univariate outlier) ή ένας συνδυασμός τιμών σε δύο ή περισσότερες μεταβλητές (multivariate outlier). Συνέπεια της ύπαρξης μιας ακραίας τιμής αποτελεί η στρέβλωση της στατιστικής ανάλυσης. Για τον εντοπισμό των ακραίων τιμών σε μία συγκεκριμένη μεταβλητή (univariate outliers), μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι z-τιμές (z scores) ή αλλιώς κανονικοποιημένες / τυποποιημένες τιμές (standardized scores) (Tabachnick and Fidell, 2013) ενώ ο έλεγχος των πολυμεταβλητών ακραίων τιμών επιτυγχάνεται με τη χρήση της Mahalanobis distance για τις συνεχείς μεταβλητές (Meyers et al., 2016). Τέλος, στην περίπτωση της πολλαπλής παλινδρόμησης, πρέπει να ικανοποιείται και η προϋπόθεση της απουσίας της πολυσυγγραμικότητας (multicollinearity). Το φαινόμενο της πολυσυγγραμικότητας παρουσιάζεται όταν υπάρχουν υψηλές αλληλεξαρτήσεις ανάμεσα στις ανεξάρτητες μεταβλητές ενός πολλαπλού παλινδρομικού μοντέλου (Δαφέρμος, 2005) ενώ παράλληλα μπορεί να έχει επιπτώσεις στο συντελεστή προσδιορισμού R^2 , στον υπολογισμό των συντελεστών της παλινδρόμησης αλλά και στον έλεγχο της σημαντικότητάς τους (Hair et al., 2014). Ο έλεγχος της πολυσυγγραμικότητας επιτυγχάνεται μέσω της χρήσης στατιστικών δεικτών, όπως είναι ο παράγοντας ανοχής (tolerance) και ο παράγοντας πληθωριστικής διασποράς (Variance Inflation Factor - VIF) (Δημητριάδης, 2016; Δαφέρμος, 2005; Hair et al., 2014).

Στην παρούσα εργασία θα χρησιμοποιηθεί επίσης η ιεραρχική παλινδρόμηση, που αποτελεί έναν τύπο της πολλαπλής παλινδρόμησης. Στην ιεραρχική παλινδρόμηση, οι ανεξάρτητες μεταβλητές εισάγονται στην εξίσωση με τη σειρά που επιλέγεται από τον ερευνητή, ενώ κάθε μία από τις μεταβλητές αυτές αξιολογείται σε όρους συνεισφοράς της στη συνολική εξίσωση (Tabachnick and Fidell, 2013). Ο όρος της αλληλεπίδρασης (interaction term) ή αλλιώς της ρυθμιστικής επίδρασης (moderator term) αποτελεί μία σύνθετη μεταβλητή που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό δύο μεταβλητών. Τέλος, η σημαντικότητα του όρου αλληλεπίδρασης επιτυγχάνεται μέσω της αύξησης του συντελεστή προσδιορισμού R^2 (Hair et al., 2014) και της σημαντικότητας της μεταβολής αυτής (Sig F Change) (Field, 2016). Συνεπώς, η σημαντικότητα της

αλληλεπίδρασης επιβεβαιώνεται από τη στατιστικά σημαντική αύξηση του συντελεστή προσδιορισμού R^2 που επιτυγχάνεται με τη συμμετοχή του όρου αλληλεπίδρασης (Maiga et al., 2014).

9.2 Περιγραφική Ανάλυση Δείγματος

Στην παρούσα ενότητα, θα παρουσιαστούν τα περιγραφικά στατιστικά μέτρα για τα δημογραφικά στοιχεία των αποκρινόμενων (respondents) και τα χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του δείγματος της έρευνας. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν παρέχουν χρήσιμη πληροφορία για το υπόβαθρο των αποκρινόμενων και τα χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του δείγματος. Συγχρόνως, τα δεδομένα θα χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω στατιστική ανάλυση.

9.2.1 Περιγραφικά Στατιστικά των Χαρακτηριστικών των Αποκρινόμενων

Στην 1^η ενότητα του ερωτηματολογίου συλλέχθηκαν δεδομένα σχετικά με τα χαρακτηριστικά των αποκρινόμενων της έρευνας. Οι ερωτήσεις αφορούν τη θέση τους στην επιχείρηση, τα έτη επαγγελματικής εμπειρίας τους, την εκπαίδευσή τους, το φύλο τους και την ηλικία τους. Οι απαντήσεις στα παραπάνω ερωτήματα είναι σημαντικές για γίνει κατανοητό το υπόβαθρο των αποκρινόμενων αλλά και για να χρησιμοποιηθούν σε περαιτέρω ανάλυση. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 29.

Πίνακας 29: Περιγραφικά Στατιστικά για Αποκρινόμενους			
		Συχνότητα (N)	Ποσοστό (%)
Θέση Εργασίας	Οικονομικός Διευθυντής	11	7,8
	Εσωτερικός - Οικονομικός Ελεγκτής	7	5,0
	Κοστολόγος	5	3,5
	Λογιστής / Βοηθός Λογιστή	88	62,4
	Άλλο	30	21,3
Έτη Εμπειρίας	1 - 10 έτη	68	48,2
	11 - 20 έτη	58	41,1
	Άνω των 20 ετών	15	10,6
Εκπαίδευση	Απόφοιτος Λυκείου	3	2,1
	Απόφοιτος Ι.Ε.Κ.	18	12,8
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι.	65	46,1
	Απόφοιτος Τ.Ε.Ι.	32	22,7
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού	23	16,3
	Κάτοχος Διδακτορικού	0	0
Φύλο	Άνδρας	89	63,1
	Γυναίκα	52	36,9
Ηλικία	Κάτω των 35 ετών	25	17,7
	35 - 44 ετών	65	46,1
	45 - 54 ετών	34	24,1
	Άνω των 55 ετών	17	12,1

Σύμφωνα με την ανάλυση, το 62,4% των συμμετεχόντων στην έρευνα απάντησε ότι εργάζεται ως λογιστές ή ως βοηθοί λογιστών στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα. Επιπλέον, το 21,3% του δείγματος της έρευνας αποτελείται μεταξύ άλλων από γενικούς μάνατζερ, διευθύνοντες συμβούλους και ιδιοκτήτες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ενώ το 7,8% του δείγματος εργάζεται ως οικονομικοί διευθυντές. Επίσης, το 3,5% και το 5% των συμμετεχόντων εργάζεται ως κοστολόγοι και εσωτερικοί - οικονομικοί ελεγκτές στις επιχειρήσεις της έρευνας. Αναφορικά με την επαγγελματική εμπειρία, το 51,7% των συμμετεχόντων της έρευνας αναφέρει ότι έχει πάνω από 11 έτη προϋπηρεσίας στη συγκεκριμένη θέση εργασίας ενώ το 10,6% των συμμετεχόντων έχει προϋπηρεσία άνω των 20 ετών. Παράλληλα, το 68,9% δηλώνει ότι είναι απόφοιτοι Α.Ε.Ι. ή Τ.Ε.Ι. ενώ το 16,3% των αποκρινόμενων της έρευνας αναφέρει ότι είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού διπλώματος. Τα παραπάνω στοιχεία αυξάνουν την εγκυρότητα των αποτελεσμάτων της έρευνας καθώς οι αποκρινόμενοι βρίσκονται κατά κύριο λόγο σε κατάλληλες και συναφείς θέσεις εργασίας, έχουν ικανοποιητική επαγγελματική εμπειρία και διαθέτουν την απαραίτητη και επαρκή εκπαίδευση ώστε να μπορούν να απαντήσουν στα ερωτήματα που τους έχουν τεθεί. Ακόμη, το 83,3% των συμμετεχόντων της έρευνας είναι ηλικίας άνω των 35 ετών ενώ η πλειονότητά τους (46,1%) ανήκει στην ηλικιακή ομάδα 35 - 44 ετών. Τέλος, το 63,1% των αποκρινόμενων είναι άνδρες.

9.2.2 Περιγραφικά Στατιστικά των Χαρακτηριστικών των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Στην 5η ενότητα του ερωτηματολογίου συλλέχθηκαν δεδομένα σχετικά με τα χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της έρευνας. Οι ερωτήσεις αφορούν τη γεωγραφική περιοχή στην οποία δραστηριοποιούνται, τον αριθμό των κλινών, την κατηγορία αστέρων στην οποία εντάσσονται και το καθεστώς διοίκησής τους. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 30.

Πίνακας 30: Περιγραφικά Στατιστικά για Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις			
		Συχνότητα (N)	Ποσοστό (%)
Γεωγραφική Περιοχή	Περιφέρεια Κρήτης	42	29,8
	Περιφέρεια Νοτίου Αιγαίου	32	22,7
	Περιφέρεια Αττικής	13	9,2
	Υπόλοιπες Περιφέρειες	54	38,3
Αριθμός Κλινών	1-100 κλίνες	6	4,3
	101-150 κλίνες	27	19,1
	151-300 κλίνες	79	56,0
	Άνω των 300 κλινών	29	20,6
Κατηγορία Αστέρων	5*	46	32,6
	4*	69	48,9
	3*	26	18,4
Καθεστώς Διοίκησης	Ιδιωτική επιχείρηση	111	78,7
	Μέλος εθνικής αλυσίδας	19	13,5
	Μέλος πολυεθνικής αλυσίδας	11	7,8

Αναφορικά με τη γεωγραφική κατανομή, το 29,8% και το 22,7% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της έρευνας δραστηριοποιείται στην περιφερειακή ενότητα της Κρήτης και στην περιφερειακή ενότητα του Νοτίου Αιγαίου αντίστοιχα. Επίσης, το δείγμα περιλαμβάνει ξενοδοχειακές επιχειρήσεις από όλη σχεδόν την επικράτεια, διασφαλίζοντας με αυτόν τον τρόπο την αντιπροσωπευτικότητα. Για την παρουσίαση των δεδομένων σχετικά με τον αριθμό κλινών των επιχειρήσεων του δείγματος, χρησιμοποιήθηκε η ταξινόμηση των Camisón (2000) και Claver-Cortés et al. (2007). Βάσει της συγκεκριμένης ταξινόμησης, μία επιχείρηση με δυναμικότητα από 1 έως 100

κλίνες χαρακτηρίζεται ως οικογενειακό ξενοδοχείο (family hotel), από 101 έως 150 κλίνες χαρακτηρίζεται ως μικρό ξενοδοχείο, από 151 έως 300 κλίνες χαρακτηρίζεται ως μεσαίου μεγέθους ξενοδοχείο και από 300 κλίνες και άνω χαρακτηρίζεται ως μεγάλο ξενοδοχείο. Έτσι, το 20,6% των ξενοδοχείων της έρευνας κατατάσσεται ως μεγάλο μεγέθους ξενοδοχειακή επιχείρηση ενώ το 56% χαρακτηρίζεται ως μεσαίου μεγέθους. Αναφορικά με τη διάκριση των επιχειρήσεων με βάση τα αστέρια, το 32,6% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της έρευνας ανήκει στην κατηγορία των 5 αστέρων, το 48,9% ανήκει στην κατηγορία των 4 αστέρων και το υπόλοιπο 18,4% ανήκει στην κατηγορία των 3 αστέρων. Επιπλέον, το γεγονός ότι καμία ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν ανήκει στην κατηγορία του 1 αστεριού ή των 2 αστέρων επιβεβαιώνει την εγκυρότητα του δειγματοληπτικού πλαισίου της έρευνας. Τέλος, το 21,3% των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ανήκει είτε σε εγχώριες είτε σε διεθνείς ξενοδοχειακές αλυσίδες.

9.3 Πρώτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Στην ενότητα αυτή θα διεξαχθεί η στατιστική ανάλυση των δεδομένων για την εξέταση των ερευνητικών ερωτημάτων και υποθέσεων αναφορικά με το βαθμό χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, την ταξινόμηση και την πολυπλοκότητα των πρακτικών σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC), τους πιθανούς λόγους για τους οποίους οι επιχειρήσεις δεν εφαρμόζουν σύγχρονες πρακτικές και τους παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Οι στατιστικοί έλεγχοι απαρτίζονται από την περιγραφική ανάλυση, την ανάλυση συσχέτισης και την ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης.

9.3.1 Ο Βαθμός Χρήσης των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Το πρώτο ερευνητικό ερώτημα της παρούσας έρευνας (*RQ1*) αφορά το βαθμό χρήσης των παραδοσιακών και σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Για την εξέταση του βαθμού χρήσης ενός

συνόλου παραδοσιακών και σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, καταρτίστηκε μία λίστα με 28 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών, όπως των Pavlatos και Paggios (2008), των Angelakis et al. (2010), των Abdel-Kader και Luther (2006a), των Abdel-Kader και Luther (2006b) και των Chenhall και Langfield-Smith (1998). Έτσι, χρησιμοποιήθηκε 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (μεγάλο βαθμό) ώστε να αποτυπωθεί ο βαθμός χρήσης τους τα τρία τελευταία χρόνια. Για τη διερεύνηση του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος, χρησιμοποιήθηκαν βασικά περιγραφικά στατιστικά μέτρα, όπως η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation) αλλά και το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών. Συγχρόνως, προσδιορίζεται και η κατάταξη (rank) των πρακτικών στο σύνολό τους. Τα αποτελέσματα αποτυπώνονται στον Πίνακα 31.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, οι χρηματοοικονομικοί δείκτες που περιλαμβάνουν δείκτες κερδοφορίας και απόδοσης πωλήσεων (3,52), οι προϋπολογισμοί για τον έλεγχο του κόστους (3,42), η ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία (3,41), η πλήρης κοστολόγηση (3,40) και οι προϋπολογισμοί για το σχεδιασμό λειτουργιών (3,36) αποτελούν τις πρακτικές που χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Επίσης, υψηλή χρήση παρουσιάζουν πρακτικές όπως η ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη (3,32), η ανάλυση κλάδου (3,26), η άμεση κοστολόγηση (3,08), οι χρηματοοικονομικοί δείκτες που σχετίζονται με τους πελάτες (3,01) και η ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση) (3,01). Αντιθέτως, οι ελαστικοί προϋπολογισμοί (2,12), η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων (2,10), το Υπολειμματικό Εισόδημα (2,04) και οι Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων (2,02) αποτελούν τις πρακτικές με τους χαμηλότερους βαθμούς χρήσης.

Πίνακας 31: Βαθμός Χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής		Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστο	Μέγιστο	Κατάταξη
<i>Κοστολόγησης</i>	Άμεση κοστολόγηση	3,08	0,93	1,00	5,00	8
	Πλήρης κοστολόγηση	3,40	1,06	1,00	5,00	4
	Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	2,72	1,06	1,00	5,00	18
	Πρότυπη κοστολόγηση	2,50	1,08	1,00	5,00	23
<i>Προϋπολογισμού</i>	Προϋπολογισμοί για σχεδιασμό λειτουργιών	3,36	1,13	1,00	5,00	5
	Προϋπολογισμοί για έλεγχο κόστους	3,42	1,11	1,00	5,00	2
	Προϋπολογισμοί για συντονισμό δραστηριοτήτων ανάμεσα στα τμήματα	2,99	1,14	1,00	5,00	11
	Προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης	2,82	1,05	1,00	5,00	15
	Προϋπολογισμοί για μακροπρόθεσμο σχεδιασμό	2,67	0,97	1,00	5,00	19
	Ελαστικοί προϋπολογισμοί	2,12	0,89	1,00	5,00	25
	Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων	2,02	0,86	1,00	5,00	28
<i>Αξιολόγησης Απόδοσης</i>	Χρηματοοικονομικοί δείκτες (δείκτες κερδοφορίας, απόδοσης πωλήσεων)	3,52	0,92	1,00	5,00	1

	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους πελάτες	3,01	0,87	1,00	5,00	9
	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τις λειτουργίες και τις καινοτομίες	2,87	0,81	1,00	5,00	14
	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους εργαζομένους	2,78	0,76	1,00	5,00	16
	Δείκτης Απόδοσης Επένδυσης	2,75	0,97	1,00	5,00	17
	Προστιθέμενη Οικονομική Αξία	2,62	0,81	1,00	5,00	22
	Υπολειμματικό Εισόδημα	2,04	0,96	1,00	5,00	27
	Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας	2,63	0,76	1,00	5,00	21
	Συγκριτική Αξιολόγηση	2,65	0,95	1,00	5,00	20
<i>Πληροφορίας για τη Λήψη Αποφάσεων</i>	Ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία	3,41	1,04	1,00	5,00	3
	Ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη	3,32	1,01	1,00	5,00	6
	Ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους	2,96	1,04	1,00	5,00	12
<i>Στρατηγικής Ανάλυσης</i>	Ανάλυση κλάδου	3,26	0,98	1,00	5,00	7
	Ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση)	3,01	0,93	1,00	5,00	9
	Ανάλυση ανταγωνιστών (δυνάμεις, αδυναμίες)	2,91	0,94	1,00	5,00	13

	Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	2,48	1,21	1,00	5,00	24
	Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων	2,10	1,04	1,00	5,00	26

Πρακτικές Κοστολόγησης

Δεδομένων των αποτελεσμάτων του προηγούμενου πίνακα, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την πλήρη κοστολόγηση σε μεγαλύτερο βαθμό (3,40). Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τον ισχυρισμό των Καραγιώργου και Πετρίδη (2017), οι οποίοι αναφέρουν ότι η πλήρης κοστολόγηση αποτελεί τη συνηθέστερη μέθοδο κοστολόγησης προϊόντος για τις επιχειρήσεις. Επίσης, σε σύγκριση με την έρευνα των Pavlatos και Paggios (2008), η πλήρης κοστολόγηση παραμένει η δημοφιλέστερη μέθοδος κοστολόγησης για τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Ο βαθμός χρήσης της άμεσης κοστολόγησης ανέρχεται στο 3,08. Το αποτέλεσμα αυτό είναι αναμενόμενο καθώς όπως αναφέρουν οι Zounta και Bekiaris (2009), η άμεση κοστολόγηση χρησιμοποιείται σε σημαντικό βαθμό από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με σκοπό την αξιολόγηση της κοστολογικής τους δομής και την τιμολόγηση των υπηρεσιών τους. Ακόμη, η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων παρουσιάζει βαθμό χρήσης που ανέρχεται στο 2,72. Το αποτέλεσμα αυτό αποτυπώνει την ανάγκη των επιχειρήσεων για ακριβή προσδιορισμό του κόστους, μέσω του ακριβούς επιμερισμού των έμμεσων εξόδων στις δραστηριότητες της μονάδας. Τελευταία στη κατάταξη της χρήσης των πρακτικών κοστολόγησης είναι η πρότυπη κοστολόγηση (2,50). Το εύρημα αυτό ταυτίζεται με τον ισχυρισμό των Zounta και Bekiaris (2009), οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή της ενδέχεται να δημιουργήσει προβλήματα εξαιτίας της εποχικότητας και της κοστολογικής δομής των επιχειρήσεων του κλάδου.

Πρακτικές Προϋπολογισμού

Η χρήση των προϋπολογισμών για τον έλεγχο του κόστους (3,42) και των προϋπολογισμών για το σχεδιασμό λειτουργιών (3,36) κυριαρχεί στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Το αποτέλεσμα αυτό ταυτίζεται με τα αποτελέσματα της έρευνας των Pavlatos και Paggios (2008) αλλά και με τη διαπίστωση των Makrigiannakis και Soteriades (2007), οι οποίοι επισημαίνουν ότι στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται πρωταρχικά για τον έλεγχο και το σχεδιασμό. Παράλληλα, αρκετά υψηλό βαθμό χρήσης παρουσιάζουν οι προϋπολογισμοί για το συντονισμό δραστηριοτήτων ανάμεσα στα τμήματα (2,99). Η χρήση των προϋπολογισμών μηδενικής βάσης ανέρχεται στο 2,82. Το συγκεκριμένο εύρημα συνάδει με τα αποτελέσματα των ερευνών των Makrigiannakis και Soteriades

(2007) και Pavlatos και Paggios (2008). Αντιθέτως, οι ελαστικοί προϋπολογισμοί (2,12) και οι Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων (2,02) χρησιμοποιούνται σπάνια από τις επιχειρήσεις. Ιδιαίτερα, στην περίπτωση των ελαστικών προϋπολογισμών, παρά τον ισχυρισμό των Makrigiannakis και Soteriades (2007) ότι η χρήση των ελαστικών προϋπολογισμών αποτελεί τον κανόνα για τον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο εξαιτίας της εποχικότητας που τον χαρακτηρίζει, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας αλλά και τα ευρήματα των Pavlatos και Paggios (2008) έρχονται να τον αντικρούσουν.

Πρακτικές Αξιολόγησης Απόδοσης

Οι χρηματοοικονομικοί δείκτες, όπως ο δείκτης κερδοφορίας και ο δείκτης απόδοσης πωλήσεων, παρουσιάζουν τον υψηλότερο βαθμό χρήσης (3,52) ανάμεσα στις πρακτικές αξιολόγησης απόδοσης. Επίσης, οι επιχειρήσεις του κλάδου έχουν υιοθετήσει και χρησιμοποιούν μη χρηματοοικονομικούς δείκτες που σχετίζονται με τους πελάτες (3,01), τις λειτουργίες και καινοτομίες τους (2,87) και τους εργαζομένους τους (2,78) σε ικανοποιητικό βαθμό. Τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν με τα εμπειρικά αποτελέσματα των Pavlatos και Paggios (2008) και της Sunarni (2015), ενώ έρχονται σε αντίθεση με τη διαπίστωση των Makrigiannakis και Soteriades (2007) που υποστηρίζουν ότι δεν γίνεται ευρεία χρήση των χρηματοοικονομικών δεικτών στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο. Επιπλέον, οι σύγχρονες πρακτικές αξιολόγησης της απόδοσης, όπως η Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (2,63) και η Συγκριτική Αξιολόγηση (2,65), χρησιμοποιούνται σε μικρότερο βαθμό από τις επιχειρήσεις. Τέλος, το Υπολειμματικό Εισόδημα παρουσιάζει αρκετά χαμηλό βαθμό χρήσης (2,04) στην παρούσα έρευνα. Βάσει των παραπάνω αποτελεσμάτων, γίνεται αντιληπτό ότι οι επιχειρήσεις λαμβάνουν υπόψιν τους τόσο τους χρηματοοικονομικούς όσο και τους μη χρηματοοικονομικούς δείκτες, όπως η κερδοφορία και η ικανοποίηση των πελατών αντίστοιχα, αποσκοπώντας να δημιουργήσουν ένα ολοκληρωμένο σύστημα μέτρησης της απόδοσής τους που θα τους παρέχει τη δυνατότητα για αποτελεσματική αξιολόγηση, έλεγχο και λήψη αποφάσεων.

Πρακτικές Πληροφορίας για τη Λήψη Αποφάσεων

Η ανάγκη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τη λήψη βέλτιστων αποφάσεων αποτυπώνεται στα αποτελέσματα της χρήσης της ανάλυσης κερδοφορίας ανά υπηρεσία και της ανάλυσης κερδοφορίας ανά πελάτη, καθώς και οι δύο αυτές πρακτικές παρουσιάζουν υψηλούς βαθμούς χρήσης (3,41 και 3,32 αντίστοιχα). Το εν λόγω αποτέλεσμα βρίσκεται σε συμφωνία με τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που διαπίστωσαν εξίσου σημαντικά ποσοστά εφαρμογής και χρήσης (Pavlatos and Paggios, 2008; Georgiev, 2014; Sunarni, 2015). Τέλος, η χρήση της ανάλυσης Κόστους-Όγκου-Κέρδους παρουσιάζει σχετικά υψηλό βαθμό (2,96) στις επιχειρήσεις της έρευνας. Το αποτέλεσμα αυτό επιβεβαιώνει την ανάγκη για κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους και των εσόδων από τις επιχειρήσεις για τη λήψη αποφάσεων.

Πρακτικές Στρατηγικής Ανάλυσης

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις προσπαθούν να κατανοήσουν καλύτερα τη ζήτηση και τη διακύμανσή της, μέσω της αξιολόγησης των συνθηκών της αγοράς και της ανάλυσης των ανταγωνιστών τους. Αυτή η διαπίστωση επιβεβαιώνεται από τα αποτελέσματα της έρευνας, καθώς οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σε μεγάλο βαθμό την ανάλυση του κλάδου (3,26) αλλά και σε υψηλό βαθμό την ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση) (3,01) και την ανάλυση ανταγωνιστών (δυνάμεις, αδυναμίες) (2,91). Τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν με τα ευρήματα προγενέστερων ερευνών σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Pavlatos and Paggios, 2008; Georgiev, 2014). Τέλος, οι Μακροπρόθεσμες προβλέψεις και η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων χρησιμοποιούνται σε μικρό βαθμό (2,48 και 2,10 αντίστοιχα) από τις επιχειρήσεις της έρευνας.

Παραδοσιακές και Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διεξήχθη και αναπτύχθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, οι εξεταζόμενες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής της παρούσας έρευνας διακρίνονται σε 10 παραδοσιακές και 18 σύγχρονες. Στον Πίνακα 32, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας μετά την παραπάνω

κατηγοριοποίηση των πρακτικών. Βάσει των αποτελεσμάτων, οι χρηματοοικονομικοί δείκτες (όπως δείκτες κερδοφορίας και απόδοσης πωλήσεων), ο προϋπολογισμός για τον έλεγχο του κόστους και η πλήρης κοστολόγηση αποτελούν τις παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής που χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό, ενώ αντίθετα οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις τείνουν να αποφεύγουν τη χρήση των μακροπρόθεσμων προβλέψεων και της πρότυπης κοστολόγησης. Αναφορικά με τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, οι επιχειρήσεις του κλάδου προσπαθούν να αξιοποιήσουν την πληροφορία που θα συμβάλλει στην αποτελεσματική λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων μέσω του υψηλού βαθμού χρήσης της ανάλυσης κερδοφορίας ανά υπηρεσία και ανά πελάτη αλλά και να κατανοήσουν το επιχειρησιακό περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται, εφαρμόζοντας σε μεγάλο βαθμό την ανάλυση κλάδου. Γενικότερα, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εφαρμόζουν παραδοσιακές τεχνικές και πρακτικές κυρίως για την κοστολόγηση και τους προϋπολογισμούς. Αντιθέτως, χρησιμοποιούν κυρίως σύγχρονες πρακτικές για τους σκοπούς της στρατηγικής ανάλυσης αλλά και την απόκτηση πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων.

Συμπερασματικά, οι επιχειρήσεις φαίνεται να βασίζονται σε ένα μείγμα από παραδοσιακές κατά κύριο λόγο, αλλά και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής με απώτερο σκοπό τη λήψη αποφάσεων και τη βελτίωση της απόδοσής τους. Συνολικά, η χρήση των παραδοσιακών Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (3,05) είναι μεγαλύτερη σε σχέση με τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (2,72). Η διαπίστωση αυτή ταυτίζεται με τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Santos et al., 2012; Sunarni, 2015; El-Shishini, 2017). Τέλος, το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη γενικότερη διαπίστωση των Chenhall και Langfield-Smith (1999) οι οποίοι υποστηρίζουν ότι οι παραδοσιακές πρακτικές συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό από τις επιχειρήσεις παρά την ανάπτυξη σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Συγχρόνως, το προαναφερθέν εύρημα επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό ότι παρά τα προβλήματα των παραδοσιακών συστημάτων και τη σημαντικότητα των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, οι επιχειρήσεις του κλάδου των υπηρεσιών δεν χρησιμοποιούν σε υψηλό βαθμό τις σύγχρονες πρακτικές (Hussain et al., 1998).

Πίνακας 32: Σύγκριση Βαθμού Χρήσης των Παραδοσιακών και Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής					
Παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση
Άμεση κοστολόγηση	3,08	0,93	Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	2,72	1,06
Πλήρης κοστολόγηση	3,40	1,06	Προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης	2,82	1,05
Πρότυπη κοστολόγηση	2,50	1,08	Προϋπολογισμοί για μακροπρόθεσμο σχεδιασμό	2,67	0,97
Προϋπολογισμοί για σχεδιασμό λειτουργιών	3,36	1,13	Ελαστικοί προϋπολογισμοί	2,12	0,89
Προϋπολογισμοί για έλεγχο κόστους	3,42	1,11	Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων	2,02	0,86
Προϋπολογισμοί για συντονισμό δραστηριοτήτων ανάμεσα στα τμήματα	2,99	1,14	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους πελάτες	3,01	0,87
Χρηματοοικονομικοί δείκτες (δείκτες κερδοφορίας, απόδοσης πωλήσεων)	3,52	0,92	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τις λειτουργίες και τις καινοτομίες	2,87	0,81
Δείκτης Απόδοσης Επένδυσης	2,75	0,97	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους εργαζομένους	2,78	0,76
Ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους	2,96	1,04	Προστιθέμενη Οικονομική Αξία	2,62	0,81
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	2,48	1,21	Υπολειμματικό Εισόδημα	2,04	0,96

			Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας	2,63	0,76
			Συγκριτική Αξιολόγηση	2,65	0,95
			Ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία	3,41	1,04
			Ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη	3,32	1,01
			Ανάλυση κλάδου	3,26	0,98
			Ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση)	3,01	0,93
			Ανάλυση ανταγωνιστών (δυνάμεις, αδυναμίες)	2,91	0,94
			Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων	2,10	1,04
<i>Μέσος Όρος: 3,05</i>			<i>Μέσος Όρος: 2,72</i>		

9.3.2 Η Ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής βάσει IFAC στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα της παρούσας έρευνας (*RQ₂*) αφορά το βαθμό πολυπλοκότητας και το στάδιο εξέλιξης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC) στο οποίο κατατάσσονται οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Έτσι, καταρτίστηκε μία λίστα με 28 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών, όπως των Pavlatos και Paggios (2008), των Angelakis et al. (2010), των Abdel-Kader και Luther (2006a), των Abdel-Kader και Luther (2006b) και των Chenhall και Langfield-Smith (1998), χρησιμοποιώντας 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (μεγάλο βαθμό) ώστε να αποτυπωθεί ο βαθμός χρήσης τους τα τρία τελευταία χρόνια. Οι πρακτικές αυτές ταξινομήθηκαν στα τέσσερα στάδια εξέλιξης της Διοικητικής Λογιστικής σύμφωνα με την IFAC (1998). Για τη διερεύνηση του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος χρησιμοποιήθηκαν βασικά περιγραφικά στατιστικά μέτρα, όπως η μέση τιμή (mean) και η τυπική απόκλιση (standard deviation). Η ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στα τέσσερα στάδια εξέλιξης της IFAC (1998) βασίστηκε στη βιβλιογραφική ανασκόπηση συναφών ερευνών (Abdel-Kader and Luther, 2008; Gliubiccas, 2012). Το 1^ο στάδιο περιλαμβάνει τις πιο παλιές και παραδοσιακές πρακτικές ενώ το 4^ο στάδιο περιλαμβάνει τις πιο σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του Πίνακα 33, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στις πρακτικές του 1^{ου} και 2^{ου} σταδίου (2,97 και 2,96 αντίστοιχα), επιβεβαιώνοντας το προαναφερθέν συμπέρασμα που προέκυψε από τη σύγκριση της χρήσης των παραδοσιακών και σύγχρονων πρακτικών. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις της έρευνας χρησιμοποιούν σε ικανοποιητικό βαθμό τις πρακτικές του 3^{ου} (2,59) και 4^{ου} σταδίου (2,76), που έχουν ως σκοπό τη μείωση της σπατάλης των πόρων και τη δημιουργία αξίας μέσω της αποτελεσματικής τους χρήσης. Συμπερασματικά, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σχετικά χαμηλού βαθμού πολυπλοκότητας Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής καθώς οι μέσοι όροι των δύο πρώτων σταδίων είναι υψηλότεροι. Επίσης, αναφορικά με το στάδιο

εξέλιξης, δεν μπορεί να εντοπιστεί το ακριβές στάδιο στο οποίο εντάσσονται οι επιχειρήσεις της έρευνας καθώς οι μέσοι όροι του 1^{ου} και 2^{ου} σταδίου έχουν ελάχιστη απόκλιση μεταξύ τους. Κατά συνέπεια, οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής που χρησιμοποιούνται από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κατατάσσονται μεταξύ του 1^{ου} και 2^{ου} σταδίου εξέλιξης σύμφωνα με την ταξινόμηση της IFAC. Τέλος, καθώς τα ευρήματα αυτά συνάδουν με τα συμπεράσματα του προηγούμενου ερευνητικού ερωτήματος, επιβεβαιώνεται η ορθή ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στα διακριτά στάδια εξέλιξης της IFAC.

Πίνακας 33: Ταξινόμηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής Βάσει IFAC		
Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση
<i>1^ο Στάδιο: Καθορισμός του κόστους και χρηματοοικονομικός έλεγχος</i>		
Άμεση κοστολόγηση	3,08	0,93
Πλήρης κοστολόγηση	3,40	1,06
Πρότυπη κοστολόγηση	2,50	1,08
Προϋπολογισμοί για έλεγχο κόστους	3,42	1,11
Ελαστικοί προϋπολογισμοί	2,12	0,89
Χρηματοοικονομικοί δείκτες (δείκτες κερδοφορίας, απόδοσης πωλήσεων)	3,52	0,92
Δείκτης Απόδοσης Επένδυσης	2,75	0,97
<i>Μέσος Όρος 1^{ου} Σταδίου: 2,97</i>		
<i>2^ο Στάδιο: Παροχή πληροφορίας για διοικητικό σχεδιασμό και έλεγχο</i>		
Προϋπολογισμοί για σχεδιασμό λειτουργιών	3,36	1,13
Προϋπολογισμοί για συντονισμό δραστηριοτήτων ανάμεσα στα τμήματα	2,99	1,14
Προϋπολογισμοί για μακροπρόθεσμο σχεδιασμό	2,67	0,97

Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τις λειτουργίες και τις καινοτομίες	2,87	0,81
Ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία	3,41	1,04
Ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους	2,96	1,04
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	2,48	1,21
<i>Μέσος Όρος 2^ο Σταδίου: 2,96</i>		
<i>3^ο Στάδιο: Μείωση της σπατάλης των πόρων στην επιχειρησιακή διαδικασία</i>		
Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	2,72	1,06
Προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης	2,82	1,05
Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων	2,02	0,86
Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους εργαζομένους	2,78	0,76
<i>Μέσος Όρος 3^ο Σταδίου: 2,59</i>		
<i>4^ο Στάδιο: Δημιουργία αξίας μέσω της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων</i>		
Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους πελάτες	3,01	0,87
Προστιθέμενη Οικονομική Αξία	2,62	0,81
Υπολειμματικό Εισόδημα	2,04	0,96
Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας	2,63	0,76
Συγκριτική Αξιολόγηση	2,65	0,95
Ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη	3,32	1,01
Ανάλυση κλάδου	3,26	0,98
Ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση)	3,01	0,93
Ανάλυση ανταγωνιστών (δυνάμεις, αδυναμίες)	2,91	0,94
Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων	2,10	1,04
<i>Μέσος Όρος 4^ο Σταδίου: 2,76</i>		

9.3.3 Οι Λόγοι Απόρριψης της Εφαρμογής των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Το τρίτο ερευνητικό ερώτημα της παρούσας έρευνας (RQ_3) αφορά τους πιθανούς λόγους για τους οποίους οι επιχειρήσεις του ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα απορρίπτουν την υιοθέτηση μίας ή και περισσότερων σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Για τη διερεύνηση του παραπάνω ερωτήματος, αναπτύχθηκε μία λίστα από 15 προτάσεις για τις οποίες ζητήθηκε να καταγραφεί ο βαθμός συμφωνίας, χρησιμοποιώντας 4-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 4 (πολύ μεγάλο βαθμό). Για τη διερεύνηση του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος χρησιμοποιήθηκαν βασικά περιγραφικά στατιστικά μέτρα, όπως η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation) αλλά και το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών. Συγχρόνως, προσδιορίζεται και η κατάταξη (rank) των πρακτικών στο σύνολό τους. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 34.

Βάσει των αποτελεσμάτων, τα στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων θέτουν ως πιο σημαντικούς λόγους τις αιτίες εκείνες που σχετίζονται με τα κόστη και τα προσδοκώμενα οφέλη από την υιοθέτηση των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, τη δυσκολία αλλαγής και την έλλειψη ικανοτήτων σχεδιασμού και εφαρμογής τους. Αναλυτικά, δηλώνουν ότι οι υψηλές δαπάνες για την εφαρμογή των σύγχρονων πρακτικών αποτελούν τον κυριότερο λόγο απόρριψης της υιοθέτησης (2,99). Οι επόμενες πιο σημαντικές αιτίες αφορούν τη δυσκολία αλλαγής (2,92) και την έλλειψη ικανοτήτων για το σχεδιασμό και την εφαρμογή των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (2,92). Τέλος, ένας εξίσου σημαντικός λόγος είναι ότι τα στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων θεωρούν πως τα αναμενόμενα οφέλη από τη χρήση των πρακτικών αυτών δεν είναι τόσο σημαντικά ώστε να δικαιολογούν τα υψηλά κόστη εφαρμογής τους (2,91). Αντιθέτως, τα στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επισημαίνουν ότι η έλλειψη οικονομικών συμβούλων για την υιοθέτηση των πρακτικών (2,63) και η ακαταλληλότητα κάποιων πρακτικών για τον κλάδο (2,67) αποτελούν τις λιγότερο σημαντικές αιτίες για τη μη υιοθέτηση και χρήση των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Πίνακας 34: Αιτίες Απόρριψης της Υιοθέτησης των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής					
Αιτίες	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστο	Μέγιστο	Κατάταξη
Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής είναι ακατάλληλες για τον ξενοδοχειακό κλάδο.	2,67	0,91	1,00	4,00	14
Δεν υπάρχουν οικονομικοί σύμβουλοι για την υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.	2,63	0,80	1,00	4,00	15
Κανένα στέλεχος στην επιχείρηση δεν πρότεινε την υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.	2,85	0,87	1,00	4,00	9
Είμαι ικανοποιημένος με τις υπάρχουσες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.	2,87	0,87	1,00	4,00	7
Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής δεν είναι εύκολο να αλλαχθούν.	2,92	1,06	1,00	4,00	2
Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής δεν είναι στις κύριες προτεραιότητες της διοίκησης.	2,82	0,88	1,00	4,00	11
Υπάρχει έλλειψη δεδομένων να υποστηρίξουν τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.	2,86	1,00	1,00	4,00	8
Οι άλλες επιχειρήσεις του κλάδου δεν εφαρμόζουν τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.	2,83	0,91	1,00	4,00	10
Η επιχειρησιακή κουλτούρα περιορίζει την εφαρμογή των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.	2,89	0,83	1,00	4,00	5

Τα κόστη εφαρμογής των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής είναι υψηλά.	2,99	0,85	1,00	4,00	1
Τα προσδοκώμενα οφέλη δεν δικαιολογούν τα κόστη εφαρμογής των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.	2,91	0,99	1,00	4,00	4
Υπάρχει έλλειψη ικανοτήτων στο σχεδιασμό και στην εφαρμογή των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.	2,92	0,93	1,00	4,00	2
Υπάρχει ασαφής υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση της επιχείρησης στην εφαρμογή των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.	2,88	0,97	1,00	4,00	6
Δεν είναι γνωστές κάποιες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής.	2,81	0,90	1,00	4,00	12
Η διοίκηση αντιτίθεται στις όποιες αλλαγές.	2,73	0,96	1,00	4,00	13

Τα αποτελέσματα του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος δεν διαφοροποιούνται σε μεγάλο βαθμό συγκριτικά με συναφείς εμπειρικές έρευνες σε άλλες χώρες και κλάδους δραστηριοτήτων, καθώς οι έρευνες των Smith et al. (2008), Cuzdriorean (2017), Hussein (2017) και Joshi et al. (2011) ανέδειξαν το υψηλό κόστος εφαρμογής ως τον πιο σημαντικό παράγοντα για τη μη υιοθέτηση των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Συμπερασματικά, καθώς η έρευνα διεξήχθη σε περίοδο οικονομικής κρίσης για τη χώρα, τα στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων τείνουν να λαμβάνουν υπόψιν τους σε σημαντικό βαθμό τόσο τις επιπρόσθετες δαπάνες που θα δημιουργηθούν από την εφαρμογή των πρακτικών όσο και τα αναμενόμενα οφέλη από τη χρήση τους. Επίσης, βάσει των απαντήσεων που δόθηκαν, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι τα στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επισημαίνουν τη δυσκολία αλλαγής των υπαρχόντων πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Αυτή η παρατήρηση επιβεβαιώνεται από τις υψηλές τιμές που παρατηρούνται σε αιτίες όπως η επιχειρησιακή κουλτούρα, η ασαφής υποστήριξη από τη διοίκηση της επιχείρησης, η ικανοποίηση με τις υφιστάμενες πρακτικές αλλά και η έλλειψη δεδομένων. Τέλος, ο περιορισμός των ικανοτήτων για το σχεδιασμό και την εφαρμογή των πρακτικών αποτελεί σημαντικό λόγο για τις επιχειρήσεις, μολονότι η έλλειψη οικονομικών συμβούλων δεν αποτελεί σημαντική αιτία βάσει των αποτελεσμάτων.

Συγχρόνως, σύμφωνα με τη βιβλιογραφική επισκόπηση που αναπτύχθηκε στο Κεφάλαιο 2, οι λόγοι απόρριψης ή αλλιώς τα εμπόδια για την εφαρμογή καινοτομιών, όπως οι σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, μπορούν να ταξινομηθούν ως αιτίες που σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά της καινοτομίας (innovation), με τα χαρακτηριστικά αυτών που υιοθετούν μία καινοτομία (adopter), με βάση τη μόδα (fashion) και με βάση την τάση (fad). Βάσει των αποτελεσμάτων του προηγούμενου πίνακα, τα χαρακτηριστικά της καινοτομίας (κόστη εφαρμογής, δυσκολία αλλαγής, προσδοκώμενα οφέλη) και τα χαρακτηριστικά αυτών που υιοθετούν μία καινοτομία (έλλειψη ικανοτήτων, επιχειρησιακή κουλτούρα) αποτελούν τους πιο σημαντικούς παράγοντες για την απόρριψη της καινοτομίας. Αντιθέτως, οι αιτίες που σχετίζονται με τη μόδα (έλλειψη επίγνωσης, οικονομικοί σύμβουλοι) αποτελούν τους λιγότερο σημαντικούς λόγους για τα στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

9.3.4 Οι Παράγοντες που επηρεάζουν τη Χρήση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Στην παρούσα ενότητα, θα εξεταστεί η επίδραση ενός πλήθους παραγόντων στο βαθμό χρήσης ενός συνόλου σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, ακολουθώντας την προσέγγιση της Επιλογής (Selection approach) ή αλλιώς την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach). Βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, διατυπώθηκαν έντεκα ερευνητικές υποθέσεις ($H_I - H_{11}$). Για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων χρησιμοποιείται η ανάλυση συσχετίσεων (correlation analysis) και η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης (multiple regression analysis). Πριν την εφαρμογή των στατιστικών ελέγχων και την ανάλυση των αποτελεσμάτων, παρουσιάζονται τα περιγραφικά στατιστικά των μεταβλητών που εμπλέκονται στον έλεγχο των παραπάνω υποθέσεων και διεξάγονται οι έλεγχοι των προϋποθέσεων για την εφαρμογή της παλινδρόμησης.

Ερευνητικές Μεταβλητές

Οι ερευνητικές υποθέσεις της παρούσας ενότητας εξετάζουν τη σχέση της Αντιλαμβανόμενης Περιβαλλοντικής Αβεβαιότητας (PEU), της Οικονομικής Κρίσης (EC), της Επιχειρησιακής Στρατηγικής (STRA), της Οργανωσιακής Δομής (STRU), της Οργανωσιακής Κουλτούρας (CUL), της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (ITI), του Μεγέθους της Επιχείρησης (SIZE), των Ετών Λειτουργίας (FIRM_AGE), της Ποιότητας των Υπηρεσιών (QUAL), του Καθεστώτος Διοίκησης (MGT_STATUS) και της Εποχικότητας (SEAZON) ως προς τη χρήση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (CMAP). Η δομή και οι τιμές των μεταβλητών CMAP, STRU, ITI, CUL, EC και PEU προέκυψαν από την παραγοντική ανάλυση που διενεργήθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο. Οι τιμές των μεταβλητών βασίζονται σε 5-βάθμια κλίμακα Likert. Η μεταβλητή STRA λαμβάνει τιμές από 1 (στρατηγική ηγεσίας κόστους) έως 5 (στρατηγική διαφοροποίησης υπηρεσιών). Η μεταβλητή MGT_STATUS είναι κατηγορική, λαμβάνοντας τις τιμές 1 (Ιδιωτική επιχείρηση), 2 (Μέλος εθνικής αλυσίδας ξενοδοχείων) και 3 (Μέλος πολυεθνικής αλυσίδας ξενοδοχείων). Επίσης, η μεταβλητή FIRM_AGE προκύπτει από ερώτηση ποσότητας με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης και λαμβάνει διάφορες τιμές. Η

μεταβλητή SEAZON είναι κατηγορική, λαμβάνοντας τις τιμές 1 (Εποχιακή) και 2 (Καθόλη τη διάρκεια του χρόνου). Αναφορικά με τη μεταβλητή SIZE, η διεθνής βιβλιογραφία στον ξενοδοχειακό κλάδο χρησιμοποιεί κυρίως ως δείκτες μεγέθους της επιχείρησης είτε τον αριθμό των δωματίων είτε τον αριθμό των κλινών (κρεβατιών). Στην παρούσα έρευνα, η μεταβλητή SIZE θα προσδιοριστεί με τον αριθμό των κλινών (BEDS) (Camisón, 2000; Claver-Cortés et al., 2007), χρησιμοποιώντας μία τακτική κλίμακα μέτρησης που λαμβάνει τις τιμές ως εξής: 1 (1-50 κλίνες), 2 (51-100 κλίνες), 3 (101-150 κλίνες), 4 (151-200 κλίνες), 5 (201-250 κλίνες), 6 (251-300 κλίνες) και 7 (άνω των 300 κλινών). Σχετικά με τη μεταβλητή QUAL, το επίπεδο ποιότητας υπηρεσιών που επιτυγχάνει μια ξενοδοχειακή επιχείρηση αντιπροσωπεύεται κυρίως από την κατηγορία των αστερών σε διεθνές επίπεδο (Narangajavana and Hu, 2008) ενώ παράλληλα αποτελεί έναν αντικειμενικό τρόπο μέτρησης καθώς βασίζεται σε συγκεκριμένα πρότυπα (Núñez-Serrano et al., 2014). Έτσι, για τον προσδιορισμό της μεταβλητής QUAL, θα χρησιμοποιηθεί η κατηγορία αστερών (STARS) που λαμβάνει τις τιμές 1 (1*), 2 (2**), 3 (3***), 4 (4****) και 5 (5*****).

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι όλες οι μεταβλητές που θα χρησιμοποιηθούν, με εξαίρεση τις ανεξάρτητες μεταβλητές MGT_STATUS και SEAZON που αποτελούν κατηγορικές μεταβλητές αλλά θα αντιμετωπισθούν ως διχοτομικές, είναι τακτικής κλίμακας μέτρησης και άνω. Καθώς η αντιμετώπιση των τακτικών δεδομένων ως αριθμητικών δεδομένων αποτελεί σύνηθες φαινόμενο στην έρευνα στις κοινωνικές επιστήμες και στα πληροφοριακά συστήματα (Shanks, 1997), οι ερευνητικές μεταβλητές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω στατιστική ανάλυση που απαιτείται.

Περιγραφικά Στατιστικά για τις Ερευνητικές Μεταβλητές

Η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation), η ασυμμετρία (skewness) και η κύρτωση (kurtosis), το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών θα χρησιμοποιηθούν για τα περιγραφικά στατιστικά των μεταβλητών (εξαρτημένα και ανεξάρτητες) που συμμετέχουν στον έλεγχο των παραπάνω υποθέσεων. Οι τιμές των μεταβλητών CMAP, STRU, ITI, CUL, EC και PEU προήλθαν από τον υπολογισμό του μέσου όρου των στοιχείων της κάθε κλίμακας (παράγοντα -

συνιστώσα) βάσει των αποτελεσμάτων της παραγοντικής ανάλυσης. Η κατηγορική μεταβλητή SEASON είναι κατηγορική και διχοτομική μεταβλητή ενώ λαμβάνει την τιμή 0 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση χαρακτηρίζεται από ζήτηση καθόλη τη διάρκεια του χρόνου και την τιμή 1 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση χαρακτηρίζεται από εποχιακή ζήτηση. Η κατηγορική μεταβλητή MGT_STATUS θα αντιμετωπισθεί ως διχοτομική μεταβλητή, όπου η τιμή 0 σημαίνει ότι η ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν ανήκει σε αλυσίδα ενώ η τιμή 1 σημαίνει ότι η ξενοδοχειακή επιχείρηση ανήκει σε αλυσίδα (είτε εθνική είτε πολυεθνική). Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι ο υπολογισμός των περιγραφικών στατιστικών για τις τακτικές κλίμακες μέτρησης είναι απαραίτητος χωρίς όμως να μπορεί να εξαχθεί κάποια ανάλυση για αυτές (Marcus-Roberts and Roberts, 1987).

Τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για τις ερευνητικές μεταβλητές παρουσιάζονται στον Πίνακα 35. Η μέση τιμή της χρήσης των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (CMAP) είναι 2,83, ενώ η μέγιστη πραγματική τιμή της μεταβλητής ανέρχεται στο 4,57. Η μέση τιμή της Αντιλαμβανόμενης Περιβαλλοντικής Αβεβαιότητας (PEU) είναι 3,12, που υποδηλώνει ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από μετρίου βαθμού αβεβαιότητα. Η Οικονομική Κρίση (EC) παρουσιάζεται να έχει επηρεάσει τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αλλά όχι σε πολύ μεγάλο βαθμό, καθώς η μέση τιμή της μεταβλητής ανέρχεται στο 2,73. Επίσης, η μέση τιμή της Οργανωσιακής Δομής (STRU) ανέρχεται στο 3,20. Το αποτέλεσμα αυτό υποδεικνύει ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις τείνουν να έχουν περισσότερο οργανική δομή. Η μέση τιμή της Οργανωσιακής Κουλτούρας (CUL) ανέρχεται στο 2,88, που υποδηλώνει ότι τα στελέχη των επιχειρήσεων θεωρούνται σχετικά καινοτόμα. Αναφορικά με την Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία (ITI), η μέση τιμή της μεταβλητής είναι 2,73, που αντικατοπτρίζει το σχετικά χαμηλό βαθμό ενσωμάτωσης των Πληροφοριακών τους Συστημάτων. Τέλος, η μέση τιμή των Ετών Λειτουργίας (FIRM_AGE) των επιχειρήσεων της έρευνας ανέρχεται στα 11,94 έτη.

Πίνακας 35: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές

	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ασυμμετρία	Κύρτωση	Ελάχιστο	Μέγιστο
CMAP	2,83	0,59	0,044	0,081	1,50	4,57
PEU	3,12	1,03	0,286	-0,909	1,00	5,00
EC	2,73	0,86	0,059	-0,347	1,00	5,00
STRA	2,87	1,22	-0,017	-1,007	1,00	5,00
STRU	3,20	0,86	0,339	-0,238	1,00	5,00
CUL	2,88	0,85	0,252	-0,164	1,00	5,00
ITI	2,45	0,97	0,595	0,213	1,00	5,00
SIZE*	4,82	1,54	0,039	-1,206	2,00	7,00
FIRM_AGE	11,94	7,92	1,384	1,835	2,00	40,00
QUAL**	3,86	0,70	0,205	-0,952	3,00	5,00
MGT_STATUS***	0,21	0,41	1,419	0,013	0,00	1,00
SEASON****	0,62	0,49	0,518	-1,757	0,00	1,00

*SIZE = αριθμός των κρεβατιών (BEDS)

**QUAL = κατηγορία αστερών (STARS)

***MGT_STATUS = 0 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν ανήκει σε αλυσίδα, = 1 όταν ξενοδοχειακή επιχείρηση ανήκει σε αλυσίδα

****SEASON = 0 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση χαρακτηρίζεται από ζήτηση καθόλη τη διάρκεια του χρόνου, = 1 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση χαρακτηρίζεται από εποχιακή ζήτηση

Έλεγχος Προϋποθέσεων για την Ανάλυση Παλινδρόμησης

Πριν την ανάλυση της πολλαπλής παλινδρόμησης, είναι σημαντικό να διεξαχθεί ο έλεγχος των προϋποθέσεων της εφαρμογής τους. Αρχικά, τα δεδομένα πρέπει να είναι τουλάχιστον τακτικής κλίμακας (ordinal scale) (Δημητριάδης, 2016) ενώ στην περίπτωση των κατηγορικών ανεξάρτητων μεταβλητών, οι μεταβλητές μπορούν να είναι διχοτομικές (Hair et al., 2014). Όπως προαναφέρθηκε, όλες οι ερευνητικές μεταβλητές που θα χρησιμοποιηθούν είναι τακτικής κλίμακας μέτρησης και άνω με

εξαίρεση τις ανεξάρτητες μεταβλητές MGT_STATUS και SEAZON που αποτελούν κατηγορικές μεταβλητές αλλά θα αντιμετωπισθούν ως διχοτομικές. Για τον έλεγχο των προϋποθέσεων της γραμμικότητας και της ομοσκεδαστικότητας, εξετάστηκαν τα γραφήματα διασποράς των υπολοίπων έναντι των εκτιμώμενων τιμών, χωρίς να παρατηρείται κάποια παραβίαση των παραπάνω παραδοχών. Αναφορικά με την κανονικότητα, ο έλεγχος διεξήχθη με δύο τρόπους. Παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος της κανονικότητας της εξαρτημένης μεταβλητής είναι επαρκής (Field, 2016), εξετάστηκε η κανονικότητα των ερευνητικών μεταβλητών με τη χρήση των στατιστικών δεικτών της ασυμμετρίας και της κύρτωσης, τα αποτελέσματα των οποίων παρουσιάζονται στον Πίνακα 35. Οι τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης της εξαρτημένης μεταβλητής CMAP κυμαίνονται μέσα στα όρια του ± 1 και ± 3 αντιστοίχως που προτείνονται από τους Hair et al. (2007) για την ύπαρξη της κανονικής κατανομής. Όσον αφορά τις ανεξάρτητες μεταβλητές, οι τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης των μεταβλητών MGT_STATUS και FIRM_AGE παραβιάζουν σε μικρό βαθμό τα όρια των Hair et al. (2007) αλλά εντάσσονται στα όρια που προτείνουν οι Curran et al. (1996) (± 2 και ± 7 αντίστοιχα) και ο Kline (1998) (± 3 και ± 10 αντίστοιχα) για την παραδοχή της κανονικότητας. Συγχρόνως, εξετάστηκε το ιστόγραμμα (histogram) και το γράφημα της κανονικότητας (normality probability plot) των τυποποιημένων υπολοίπων για την εξαρτημένη μεταβλητή CMAP, χωρίς να εντοπίζονται εκτροπές στην κατανομή των υπολοίπων. Κατά συνέπεια, δεδομένων των παραπάνω ελέγχων, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η προϋπόθεση της κανονικότητας δεν παραβιάζεται. Σχετικά με την ύπαρξη των μονομεταβλητών και των πολυμεταβλητών ακραίων τιμών, ο έλεγχος διενεργήθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο. Βάσει των στατιστικών ελέγχων και των αποτελεσμάτων που παρουσιάστηκαν στους Πίνακες 9 και 10, εντοπίστηκε μικρός αριθμός ακραίων τιμών και παρατηρήσεων και αποφασίστηκε η διατήρησή τους ώστε να διασφαλιστεί η γενίκευση. Άλλωστε όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2014), ένας αριθμός παρατηρήσεων είναι επακόλουθο να αποτελεί ακραία τιμή σε μία κατανομή. Για τον έλεγχο της προϋπόθεσης της απουσίας της αυτοσυσχέτισης ή αλλιώς της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων, χρησιμοποιήθηκε ο στατιστικός δείκτης Durbin - Watson (D-W) (Δαφέρμος, 2005). Ο δείκτης λαμβάνει τιμές από 0 έως 4, ενώ όταν λαμβάνει τιμές κοντά στο 2 μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η αυτοσυσχέτιση δεν είναι έντονη (Field, 2016), και κατά συνέπεια ικανοποιείται η παραδοχή της ανεξαρτησίας. Βάσει των αποτελεσμάτων που

προέκυψαν από την ακόλουθη ανάλυση (Πίνακας 37), μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων ικανοποιείται, καθώς η τιμή του δείκτη D-W είναι 1,856. Τέλος, αναφορικά με τον έλεγχο της ύπαρξης πολυσυγγραμικότητας, χρησιμοποιήθηκαν οι στατιστικοί δείκτες της ανοχής (tolerance) και του παράγοντα πληθωριστικής διασποράς (Variance Inflation Factor - VIF) για τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Σύμφωνα με τους Hair et al. (2014), η τιμή του δείκτη tolerance πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 0,10 ενώ η τιμή του δείκτη VIF δεν πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 10. Βάσει των αποτελεσμάτων του Πίνακα 37, οι τιμές του δείκτη tolerance για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 0,372 έως 0,961 ενώ οι τιμές του δείκτη VIF για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 1,040 έως 2,687. Συνεπώς, δεν υφίσταται πρόβλημα πολυσυγγραμικότητας για το μοντέλο. Συμπερασματικά, έπειτα από τους προηγούμενους ελέγχους, οι απαιτούμενες παραδοχές και προϋποθέσεις για την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης ικανοποιούνται σε μεγάλο βαθμό.

Αποτελέσματα Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Με την ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης, απώτερος σκοπός είναι να ελεγχθεί η ταυτόχρονη επίδραση των παραγόντων στη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής αλλά και να διαπιστωθεί το ποσοστό της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής (CMAP) που εξηγείται από το σύνολο των ανεξάρτητων μεταβλητών (PEU, EC, STRA, STRU, CUL, ITI, SIZE, FIRM_AGE, QUAL, MGT_STATUS, SEAZON). Πριν την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης, την ανάλυση των αποτελεσμάτων της και τον έλεγχο των υποθέσεων, θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης των ερευνητικών μεταβλητών.

Ανάλυση Συσχέτισης

Όπως έχει προαναφερθεί, πριν την ανάλυση της παλινδρόμησης για τον προσδιορισμό της μαθηματικής σχέσης που συνδέει δύο ή παραπάνω μεταβλητές, εφαρμόζεται η ανάλυση συσχέτισης για να προσδιοριστεί η ένταση και η κατεύθυνση της σχέσης (Δημητριάδης, 2016). Οι τιμές των συντελεστών συσχέτισης r του Pearson μεταξύ των

ερευνητικών μεταβλητών και η στατιστική τους σημαντικότητα παρουσιάζονται στον Πίνακα 36.

Βάσει των αποτελεσμάτων, μπορούν να εξαχθούν κάποια σημαντικά συμπεράσματα. Αρχικά, όλες οι ανεξάρτητες μεταβλητές, εκτός της μεταβλητής FIRM_AGE, έχουν στατιστικά σημαντική σχέση με την εξαρτημένη μεταβλητή CMAP και παρουσιάζουν το προβλεπόμενο πρόσημο σύμφωνα με τη διατύπωση των ερευνητικών υποθέσεων. Η χρήση των δύο μεταβλητών που εννοιολογικά σχετίζονται, της Αντιλαμβανόμενης Περιβαλλοντικής Αβεβαιότητας (PEU) και της Οικονομικής Κρίσης (EC), μπορεί να θεωρηθεί ως ορθή καθώς η συσχέτιση των δύο μεταβλητών μεταξύ τους είναι θετική αλλά μη στατιστικά σημαντική ($r = 0,098, p > 0,05$). Κατά συνέπεια, οι δύο αυτές μεταβλητές μετρούν διαφορετικές πηγές αβεβαιότητας (Janke et al., 2014). Η θετική και στατιστικά σημαντική συσχέτιση ($r = 0,249, p < 0,05$) της Αντιλαμβανόμενης Περιβαλλοντικής Αβεβαιότητας (PEU) και της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (ITI) αποδεικνύει ότι σε περιόδους υψηλής αβεβαιότητας, οι επιχειρήσεις του κλάδου των υπηρεσιών εκμεταλλεύονται τις δυνατότητες της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, προσπαθώντας να αποκτήσουν ένα συγκριτικό πλεονέκτημα (Mikalaf, 2014). Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τα ευρήματα των Bae (2011) και Wei et al. (2012). Επίσης, η Οικονομική Κρίση (EC) παρουσιάζει στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση ($r = 0,249, p < 0,01$) με την Ποιότητα Υπηρεσιών (QUAL). Το εν λόγω αποτέλεσμα υποδεικνύει ότι τα ξενοδοχεία υψηλότερης κατηγορίας αστέρων παρουσιάζονται να έχουν βιώσει μεγαλύτερες επιπτώσεις από την οικονομική κρίση. Παρόλα αυτά, η διαπίστωση αυτή έρχεται σε αντίθεση με τον ισχυρισμό των García-Pozo et al. (2016), που αναφέρουν ότι η οικονομική κρίση έχει μεγαλύτερη επίδραση στα Ισπανικά ξενοδοχεία με λιγότερα αστέρια. Ένα ακόμη αξιοσημείωτο αποτέλεσμα αποτελεί η στατιστικά σημαντική αρνητική συσχέτιση ($r = - 0,199, p < 0,05$) της Επιχειρησιακής Στρατηγικής (STRA) και του Μεγέθους Επιχείρησης (SIZE), που υποδηλώνει ότι η εφαρμογή της στρατηγικής ηγεσίας κόστους σχετίζεται θετικά με το μέγεθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Παρόμοια ευρήματα έχουν σημειωθεί στις έρευνες των Jermias (2008) και Pavlatos και Paggios (2009a). Τέλος, παρουσιάζεται στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση ($r = 0,238, p < 0,05$) ανάμεσα στην Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία (ITI) και στο Μέγεθος Επιχείρησης (SIZE). Το αποτέλεσμα αυτό ταυτίζεται με προηγούμενα ερευνητικά αποτελέσματα

(Maiga et al., 2014) και υποδηλώνει ότι απαιτούνται σημαντικοί πόροι και υποδομές που μπορούν να διατεθούν κυρίως από τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις ούτως ώστε να επιτευχθεί η ενσωμάτωση των Πληροφοριακών Συστημάτων.

Πίνακας 36: Ανάλυση Συσχετίσεων για τις Μεταβλητές των Ερευνητικών Υποθέσεων $H_1 - H_{11}$

	CMAP	PEU	EC	STRA	STRU	CUL	ITI	SIZE	FIRM_AGE	QUAL	MGT_STATUS	SEASON
CMAP	1											
PEU	0,260**	1										
EC	0,182*	0,098	1									
STRA	0,359**	0,052	-0,024	1								
STRU	0,587**	0,232**	0,110	0,150	1							
CUL	0,196*	0,102	0,037	0,062	0,113	1						
ITI	0,327**	0,216*	0,264**	-0,057	0,240**	0,144	1					
SIZE	0,171*	0,000	0,280**	-0,199*	0,002	0,015	0,238**	1				
FIRM_AGE	0,131	0,028	-0,124	0,084	0,035	0,080	0,044	0,003	1			
QUAL	0,192*	-0,031	0,249**	-0,171*	-0,027	0,185*	0,267**	0,757**	0,036	1		
MGT_STATUS	0,170*	0,076	0,051	-0,060	0,159	0,083	0,271**	0,173*	0,028	0,229**	1	
SEASON	0,363**	0,132	0,067	0,039	0,144	0,117	0,170*	0,274**	0,065	0,282**	0,046	1

*Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% (2-πλευρος έλεγχος)

**Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% (2-πλευρος έλεγχος)

Ανάλυση Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Η χρήση της ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης για τη μελέτη της επίδρασης μιας ή περισσότερων ανεξάρτητων μεταβλητών σε μία εξαρτημένη μεταβλητή αποτελεί συνήθως πρακτική στις μελέτες της Ενδεχομενικής θεωρίας (Chia and Koh, 2007). Μάλιστα, οι Gerdin and Greve (2008) αναφέρουν ότι η τεχνική αυτή εφαρμόζεται στην περίπτωση της προσέγγισης της Συμβατότητας (Congruence Approach) στα πλαίσια του ενδεχομενικού ταιριάσματος στις έρευνες της Διοικητικής Λογιστικής. Έτσι, η πολλαπλή παλινδρόμηση είναι της μορφής $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_k X_k + \varepsilon$, όπου Y είναι ο σχεδιασμός των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων και X_1, X_2, \dots, X_k είναι οι ενδεχομενικοί παράγοντες. Στον Πίνακα 37, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης για το σύνολο των ερευνητικών υποθέσεων $H_1 - H_{11}$ βάσει της εξίσωσης:

$$\text{CMAP} = b_0 + b_1 \text{PEU} + b_2 \text{EC} + b_3 \text{STRA} + b_4 \text{STRU} + b_5 \text{CUL} + b_6 \text{ITI} + b_7 \text{SIZE} + b_8 \text{FIRM_AGE} + b_9 \text{QUAL} + b_{10} \text{MGT_STATUS} + b_{11} \text{SEASON} + \varepsilon$$

Βάσει των αποτελεσμάτων, το μοντέλο είναι στατιστικά σημαντικό. Η τιμή του F κριτηρίου είναι 15,335 ενώ παράλληλα το παρατηρούμενο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας είναι $\text{sig} = 0,000 < 0,05$, αποδεικνύοντας την καταλληλότητα του μοντέλου αναφορικά με την προβλεπτική του ικανότητα αλλά και την ύπαρξη γραμμικής σχέσης ανάμεσα στις ανεξάρτητες μεταβλητές και στην εξαρτημένη μεταβλητή. Συγχρόνως, οι ανεξάρτητες μεταβλητές επεξηγούν το 56,7% ($R^2 = 0,567$) της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής. Το αποτέλεσμα αυτό προσεγγίζει τα ποσοστά συναφών ερευνών (Pavlatos, 2011; Pavlatos and Kostakis, 2018). Τέλος, η τιμή του προσαρμοσμένου συντελεστή προσδιορισμού (Adjusted R^2) είναι 0,530 (53%), η οποία υποδηλώνει την αρκετά καλή προβλεπτική δύναμη του μοντέλου.

Πίνακας 37: Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις $H_1 - H_{11}$

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	<i>t</i>	Sig.	Collinearity	
	<i>B</i>	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Σταθερός Όρος)	0,250	0,287		0,869	0,386		
PEU	0,044	0,035	0,076	1,248	0,214	0,895	1,118
EC	0,037	0,043	0,054	0,854	0,395	0,847	1,180
STRA	0,150	0,029	0,308	5,094	0,000	0,917	1,091
STRU	0,310	0,043	0,451	7,176	0,000	0,850	1,177
CUL	0,034	0,043	0,049	0,795	0,428	0,893	1,120
ITI	0,070	0,040	0,114	1,734	0,085	0,771	1,296
SIZE	0,020	0,036	0,051	0,549	0,584	0,391	2,554
FIRM_AGE	0,005	0,004	0,067	1,135	0,259	0,961	1,040
QUAL	0,086	0,080	0,102	1,076	0,284	0,372	2,687
MGT_STATUS	0,043	0,089	0,030	0,487	0,627	0,878	1,139
SEASON	0,242	0,076	0,199	3,187	0,002	0,862	1,161
Εξαρτημένη μεταβλητή: CMAP							
$R = 0,753$; $R^2 = 0,567$; Adj $R^2 = 0,530$;							
$F = 15,335$; Sig. = 0,000; D-W = 1,856							

Τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης υποδεικνύουν ότι τρεις ανεξάρτητες μεταβλητές ή αλλιώς μεταβλητές πρόβλεψης (STRA, STRU, SEASON) επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι συντελεστές παλινδρόμησης όλων των παραγόντων έχουν θετικό πρόσημο και συμβαδίζουν με το προβλεπόμενο πρόσημο δεδομένης της διατύπωσης των ερευνητικών υποθέσεων. Επίσης, κανένας από τους παράγοντες του εξωτερικού περιβάλλοντος (PEU, EC) δεν παρουσιάζει στατιστικά σημαντική επίδραση. Τέλος, αναφορικά με τις τρεις ανεξάρτητες

μεταβλητές που έχουν στατιστικά σημαντική επίδραση, οι δύο μεταβλητές (STRA, STRU) σχετίζονται με το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και η μία μεταβλητή (SEASON) αποτελεί παράγοντα του κλάδου.

Ειδικότερα, ο συντελεστής της αντιλαμβανόμενης περιβαλλοντικής αβεβαιότητας (PEU) είναι θετικός ($b_1 = 0,044$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,214 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_1 απορρίπτεται. Η διαπίστωση αυτή έρχεται σε αντίθεση με τα ευρήματα αντίστοιχων ερευνών (Gordon and Narayanan, 1984; Lucianetti et al., 2018). Ωστόσο, παρόμοιο αποτέλεσμα έχουν εντοπίσει και οι Pavlatos και Kostakis (2018) σε έρευνά τους στον Ελληνικό βιομηχανικό κλάδο. Επίσης, ο συντελεστής της οικονομικής κρίσης (EC) είναι θετικός ($b_2 = 0,037$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,395 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_2 απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τα ευρήματα των Pavlatos και Kostakis (2018). Καθώς, όμως δεν υπάρχει συναφής έρευνα στον κλάδο των υπηρεσιών, η σχέση αυτή πρέπει να εξεταστεί περαιτέρω. Βάσει των παραπάνω αποτελεσμάτων, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι παρά την αβεβαιότητα του περιβάλλοντος στο δραστηριοποιούνται και τις επιπτώσεις της οικονομικής κρίσης που έπληξε την οικονομική δραστηριότητα της χώρας, ο βαθμός χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν έχει επηρεαστεί. Κατ' επέκτασιν, είναι πιθανό οι επιχειρήσεις του κλάδου να υιοθέτησαν τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής καθώς αντιλήφθηκαν την ανάγκη για επιπρόσθετη και πολύπλοκη πληροφορία ούτως ώστε να ανταπεξέλθουν σε ένα απαιτητικό και αβέβαιο επιχειρησιακό περιβάλλον, χωρίς όμως να επηρεαστεί σημαντικά ο βαθμός χρήσης τους.

Ο συντελεστής της Επιχειρησιακής Στρατηγικής (STRA) είναι θετικός ($b_3 = 0,150$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,000 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_3 γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε συμφωνία με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (π.χ. Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Pavlatos, 2010; Pavlatos, 2018). Ακολούθως, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η εφαρμογή της στρατηγικής διαφοροποίησης ενισχύει το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, καθώς οι επιχειρήσεις χρειάζονται επιπρόσθετη

πληροφορία προκειμένου να σχεδιάσουν τις υπηρεσίες τους, να αξιολογήσουν την απόδοσή τους και αναλύσουν τον κλάδο και τους ανταγωνιστές τους.

Ο συντελεστής της Οργανωσιακής Δομής (STRU) είναι θετικός ($b_4 = 0,310$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,000 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_4 γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε συμφωνία με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (Lucianetti et al., 2018). Συμπερασματικά, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από χαλαρές, ευέλικτες και αποκεντρωμένες δομές εφαρμόζουν σε μεγαλύτερο βαθμό τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, καθώς απαιτείται ολοκληρωμένη πληροφορία για το συντονισμένο έλεγχο των μονάδων τους αλλά και πληροφορία που σχετίζεται με τους πελάτες με απώτερο σκοπό την καλύτερη λήψη αποφάσεων από τα χαμηλότερα επίπεδα της διοίκησης.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης, ο συντελεστής της Οργανωσιακής Κουλτούρας (CUL) είναι θετικός ($b_5 = 0,034$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,428 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_5 απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τα ευρήματα των ερευνών των Erserim (2012) και Chia και Koh (2007). Κατ' επέκτασιν, ο βαθμός στον οποίο τα στελέχη προσανατολίζονται στην καινοτομία δεν επιδρά σημαντικά στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Πιθανή αιτία για το αποτέλεσμα αυτό αποτελεί το γεγονός ότι η κουλτούρα με προσανατολισμό στην καινοτομία επιδρά στην αποδοχή της υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών χωρίς όμως να επηρεάζει το βαθμό χρήσης τους.

Ο συντελεστής της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (ITI) είναι θετικός ($b_6 = 0,070$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,085 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_6 απορρίπτεται σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, μολονότι μπορεί να γίνει αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 10%. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται εν μέρει σε αντίθεση με τη βιβλιογραφία και το μεγαλύτερο μέρος των εμπειρικών ερευνών. Ωστόσο, τόσο οι Booth et al. (2000) όσο και ο Hyvönen (2003) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η χρήση ενός ERP

συστήματος, ως ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα, δεν συνεπάγεται τη χρήση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Αναφορικά με το μέγεθος της επιχείρησης, ο συντελεστής της μεταβλητής (SIZE) είναι θετικός ($b_7 = 0,020$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,584 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_7 απορρίπτεται. Η μη στατιστικά σημαντική επίδραση του μεγέθους των επιχειρήσεων στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής αποτελεί ένα μη αναμενόμενο αποτέλεσμα βάσει της βιβλιογραφίας και της πλειονότητας των ευρημάτων των συναφών εμπειρικών ερευνών (π.χ. Halbouni and Nour, 2014; Albu and Albu, 2012). Ωστόσο, υπάρχει αξιόλογος αριθμός μελετών που δεν εντόπισε την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής επίδρασης του μεγέθους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων στον ξενοδοχειακό κλάδο (π.χ. Pavlatos, 2011; Pavlatos and Paggios, 2009).

Ο συντελεστής των Ετών Λειτουργίας της Επιχείρησης (FIRM_AGE) είναι θετικός ($b_8 = 0,005$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,259 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_8 απορρίπτεται. Μολονότι η σχέση των ετών λειτουργίας μιας επιχείρησης και των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής δεν έχει μελετηθεί και ερευνηθεί εκτενώς, το παραπάνω αποτέλεσμα συνάδει με προηγούμενες εμπειρικές έρευνες που δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης ανάμεσα στα χρόνια λειτουργίας και σε συγκεκριμένες σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής (Pavlatos, 2015; Kallunki and Silvola, 2008), ενώ ταυτόχρονα έρχεται σε αντίθεση με τα αποτελέσματα της έρευνας των Jänkälä και Silvola (2012).

Ο συντελεστής της Ποιότητας Υπηρεσιών (QUAL) είναι θετικός ($b_9 = 0,086$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,284 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_9 απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα αυτό συμφωνεί με τα ευρήματα του Pavlatos (2015), ο οποίος δεν εντόπισε την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης ανάμεσα στην κατάταξη των ξενοδοχείων με βάση τα αστέρια και στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική ως μία σύγχρονη πρακτική. Συγχρόνως, το προαναφερθέν εύρημα έρχεται σε αντίθεση με την έρευνα του Lamminmaki (2008), όπου διαπιστώθηκε ότι οι

ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με περισσότερα αστέρια υιοθετούν πιο πολύπλοκα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα.

Επίσης, ο συντελεστής του Καθεστώτος Διοίκησης (MGT_STATUS) είναι θετικός ($b_{10} = 0,043$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,627 > 0,05$). Έτσι, το καθεστώς διοίκησης αλυσίδας δεν παρουσιάζει στατιστικά σημαντική επίδραση στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{10} απορρίπτεται. Παρά το γεγονός ότι συναφείς έρευνες σε σύγχρονες πρακτικές δεν έχουν εντοπίσει την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης (Zounta and Bekiaris, 2009; Pavlatos, 2015), η σχέση αυτή πρέπει να εξεταστεί περαιτέρω καθώς τα ευρήματα είναι ανεπαρκή (Yazdifar et al., 2008) ώστε να εξαχθεί ένα σαφές συμπέρασμα.

Τέλος, η εποχικότητα παρουσιάζει σημαντικά θετική επίδραση στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Ο συντελεστής της Εποχικότητας (SEASON) είναι θετικός ($b_{11} = 0,242$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,002 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{11} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη βιβλιογραφία. Συμπερασματικά, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από εποχικότητα εφαρμόζουν σε μεγαλύτερο βαθμό τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής καθώς επιζητούν πληροφορία που σχετίζεται με το εξωτερικό περιβάλλον και τους ανταγωνιστές, αλλά και ακριβέστερη κοστολογική πληροφορία ώστε να αντιμετωπίσουν τη μεταβλητή ζήτηση. Κατ' επέκτασιν, αποκτώντας την κατάλληλη πληροφορία μπορούν να εφαρμόσουν ορθή τιμολογιακή πολιτική και να οδηγηθούν σε αποτελεσματική χρήση των πόρων και των δραστηριοτήτων τους.

Συνοψίζοντας, η στρατηγική διαφοροποίησης υπηρεσιών, η οργανική δομή και η εποχικότητα αποτελούν τους παράγοντες που επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Αντιθέτως, τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης υποδεικνύουν ότι οι υπόλοιποι παράγοντες (η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα, η οικονομική κρίση, η οργανωσιακή κουλτούρα, η

ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία, το μέγεθος επιχείρησης, τα έτη λειτουργίας, η ποιότητα υπηρεσιών και το καθεστώς διοίκησης) δεν παρουσιάζουν σημαντική επίδραση, παρά το γεγονός ότι έχουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση με την εξαρτημένη μεταβλητή. Τα προαναφερθέντα ευρήματα επιβεβαιώνουν μόνο τις τρεις από τις συνολικά έντεκα ερευνητικές υποθέσεις ενώ σε αρκετές περιπτώσεις βρίσκονται σε συμφωνία με τα αποτελέσματα προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών. Εντούτοις, το σύνολο των ανεξάρτητων μεταβλητών επεξηγεί σε αρκετά ικανοποιητικό βαθμό τη συνολική διακύμανση της εξαρτημένης μεταβλητής, επιβεβαιώνοντας την προβλεπτική ικανότητα του μοντέλου αλλά και την ορθή επιλογή των μεταβλητών.

9.4 Δεύτερη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Κοστολογικά Συστήματα

Στην ενότητα αυτή θα διεξαχθεί η στατιστική ανάλυση των δεδομένων για την εξέταση των ερευνητικών ερωτημάτων και υποθέσεων σχετικά με την κοστολογική δομή, την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και τους συγκυριακούς παράγοντες, την ποιότητα και τη χρήση της κοστολογικής πληροφορίας αλλά και τους παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Οι στατιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν την περιγραφική ανάλυση, τον έλεγχο X^2 , τον έλεγχο T - Test, την ανάλυση συσχέτισης και την ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης.

9.4.1 Η Κοστολογική Δομή των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Το τέταρτο ερευνητικό ερώτημα της παρούσας έρευνας (RQ_4) αφορά την κοστολογική δομή των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, διερευνώντας τη κατανομή του κόστους σε άμεσο και έμμεσο αλλά και σε σταθερό, ημιμεταβλητό και μεταβλητό. Έτσι, χρησιμοποιήθηκε μία ερώτηση ποσότητας με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης, βάσει της έρευνας των Al-Omiri και Drury (2007), για τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με το ποσοστό συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών και μία ερώτηση αξιολόγησης (κλίμακα σταθερού

αθροίσματος) με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης για τη συλλογή πληροφορίας σχετικά με τα ποσοστά συμμετοχής του σταθερού, του ημιμεταβλητού και μεταβλητού κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών της επιχείρησης. Για τη διερεύνηση του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος χρησιμοποιήθηκαν βασικά περιγραφικά στατιστικά μέτρα, όπως η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation), το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών. Τα αποτελέσματα αποτυπώνονται στους Πίνακες 38 και 39.

Πίνακας 38: Ποσοστό Συμμετοχής του Έμμεσου Κόστους στο Συνολικό Κόστος				
	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστο	Μέγιστο
CS	41,73	13,52	20,00	75,00

Πίνακας 39: Ποσοστό Συμμετοχής του Σταθερού, του Ημιμεταβλητού και Μεταβλητού Κόστους στο Συνολικό Κόστος				
	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστο	Μέγιστο
FIXED	60,96	11,89	30,00	85,00
SEMIVAR	14,59	6,21	5,00	40,00
VAR	24,45	9,70	9,00	50,00

Η μέση τιμή του ποσοστού συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της έρευνας, που αποτελεί σημαντικό δείκτη της Κοστολογικής Δομής (CS), ανέρχεται στο 41,73%. Το ποσοστό αυτό είναι υψηλό, επιβεβαιώνοντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία που υποστηρίζει ότι τα έμμεσα κόστη έχουν αυξηθεί εξαιτίας της τεχνολογικής ανάπτυξης (Patiar, 2016) και ότι αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους. Συγχρόνως, το ποσοστό αυτό προσεγγίζει το αποτέλεσμα (46,93%) της έρευνας των Pavlatos και Paggios (2007) σε Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Αναφορικά με τη συμπεριφορά του κόστους σε σχέση με τη μεταβολή του επίπεδου δραστηριότητας, η μέση τιμή του ποσοστού συμμετοχής του σταθερού κόστους στο συνολικό κόστος (FIXED) ανέρχεται στο 60,96%, του ημιμεταβλητού κόστους (SEMIVAR) στο 14,59% και του μεταβλητού κόστους (VAR) στο 24,45%. Το υψηλό ποσοστό του σταθερού κόστους επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό ότι η κοστολογική δομή μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης χαρακτηρίζεται γενικότερα από υψηλά σταθερά κόστη (Kotas, 1999). Επίσης, το ποσοστό του μεταβλητού κόστους μπορεί να αιτιολογηθεί εξαιτίας της εστίασης ως επιπρόσθετη παρεχόμενη υπηρεσία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Στην προσπάθεια να εξαχθούν επιπλέον συμπεράσματα, πραγματοποιήθηκε η ανάλυση συσχέτισης ανάμεσα στο ποσοστό συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών (FIXED), στην Ποιότητα Υπηρεσιών (QUAL) και στην Εποχικότητα (SEASON). Το ποσοστό συμμετοχής του σταθερού κόστους (FIXED) συσχετίζεται θετικά και στατιστικά σημαντικά με την Ποιότητα Υπηρεσιών (QUAL) ($r = 0,167, p < 0,05$), επιβεβαιώνοντας τον ισχυρισμό των Seal και Mattimoe (2011) οι οποίοι αναφέρουν ότι όσο υψηλότερη είναι η κατηγορία της ξενοδοχειακής μονάδας, τόσο υψηλότερα είναι τα σταθερά κόστη. Τέλος, εντοπίζεται θετική και στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στο ποσοστό συμμετοχής του σταθερού κόστους (FIXED) και στην Εποχικότητα (SEASON) ($r = 0,199, p < 0,01$). Συνεπώς, εξαιτίας της υψηλής εποχικότητας, το ποσοστό του σταθερού κόστους είναι υψηλότερο καθώς το κόστος που υφίσταται κατά τη διάρκεια της μη λειτουργίας των εποχιακών ξενοδοχειακών μονάδων, ή αλλιώς κόστος αδράνειας, είναι κατά κύριο λόγο σταθερό (Vazakidis and Karagiannis, 2011). Συμπερασματικά, και στις δύο περιπτώσεις, επιβεβαιώνεται η βιβλιογραφία αναφορικά με την Κοστολόγηση στον ξενοδοχειακό κλάδο, ενώ παράλληλα ενισχύεται η αξιοπιστία και η εγκυρότητα των δεδομένων.

9.4.2 Η Εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Το πέμπτο ερευνητικό ερώτημα της παρούσας έρευνας (RQ_5) αφορά το βαθμό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές

ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Έτσι, χρησιμοποιήθηκε μία ερώτηση κατηγορίας με τη χρήση κατηγορικής κλίμακας μέτρησης βάσει της έρευνας των Krumwiede et al. (2007), αναφορικά με τα Στάδια Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC_AS). Για τη διερεύνηση του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος χρησιμοποιήθηκε η περιγραφική στατιστική, και συγκεκριμένα η κατανομή συχνοτήτων (frequencies) καθώς τα δεδομένα είναι κατηγορικά. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 40.

Πίνακας 40: Στάδια Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων		
ABC_AS	Συχνότητα (N)	Ποσοστό (%)
αγνοήθηκε	23	16,3
αξιολογήθηκε αλλά απορρίφθηκε	26	18,4
αξιολογήθηκε αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε ακόμα	20	14,2
χρησιμοποιήθηκε αλλά εγκαταλείφθηκε	32	22,7
χρησιμοποιείται περιστασιακά	20	14,2
χρησιμοποιείται συχνά	11	7,8
χρησιμοποιείται σε μεγάλο βαθμό	9	6,4

Υιοθετώντας τον ισχυρισμό του Brierley (2011), ο οποίος υποστηρίζει ότι οι επιχειρήσεις που θεωρούνται ότι έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι αυτές που τη χρησιμοποιούν εκείνη τη στιγμή, το ποσοστό υιοθέτησης της μεθόδου στην παρούσα έρευνα ανέρχεται στο 28,4%, υποδεικνύοντας την αυξητική τάση του σε σχέση με τις προγενέστερες συναφείς έρευνες. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη διαπίστωση των Askarany και Yazdifar (2012), οι οποίοι αναφέρουν ότι τα ποσοστά υιοθέτησης στον κλάδο των υπηρεσιών κυμαίνονται κυρίως κάτω από 30%. Παράλληλα, δεδομένων και των προγενέστερων ερευνών, τα ποσοστά υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παραμένουν μεταξύ του 20% και 30%. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις του κλάδου εξακολουθούν κυρίως να χρησιμοποιούν παραδοσιακά συστήματα και μεθόδους κοστολόγησης αλλά παράλληλα τείνουν να

αναγνωρίζουν τα οφέλη της εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, εφαρμόζοντας την σε ικανοποιητικό ποσοστό. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί το σχετικά σημαντικό ποσοστό (22,7%) των επιχειρήσεων της έρευνας που δηλώνει ότι η μέθοδος κοστολόγησης χρησιμοποιήθηκε αλλά εγκαταλείφθηκε, ενδεχομένως εξαιτίας του υψηλού κόστους και δυσκολίας εφαρμογής της. Τέλος, το 16,3% των επιχειρήσεων είτε δεν γνωρίζουν την κοστολογική μέθοδο είτε την έχουν αγνοήσει χωρίς να την αξιολογήσουν.

9.4.3 Η Σχέση της Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των Συγκυριακών Παραγόντων

Στην παρούσα ενότητα, θα εξεταστεί η σχέση ανάμεσα σε συγκυριακούς παράγοντες και στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο. Δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διεξήχθη, διατυπώθηκε η ερευνητική υπόθεση H_{12} που εξετάζει την ύπαρξη στατιστικών διαφοροποιήσεων μεταξύ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και των επιχειρήσεων που έχουν απορρίψει τη μέθοδο αυτή σε σχέση με το μέγεθος των επιχειρήσεων, το καθεστώς διοίκησης, την ποιότητα των υπηρεσιών, το εύρος των υπηρεσιών, τα έτη λειτουργίας, την κοστολογική δομή και τα λογιστικά πρότυπα. Για τον έλεγχο της ερευνητικής υπόθεσης χρησιμοποιείται ο έλεγχος ανεξαρτησίας X^2 (Chi-Square Test) για τις ποιοτικές μεταβλητές και ο έλεγχος T - Test για δύο ανεξάρτητα δείγματα (Independent Samples T - Test) για τις ποσοτικές μεταβλητές. Επιπλέον, στην περίπτωση της ύπαρξης στατιστικά σημαντικής διαφοροποίησης, εφαρμόζεται η ανάλυση συσχετίσεων ώστε να εξεταστεί η ένταση και η σημαντικότητα των διμεταβλητών σχέσεων. Για την εφαρμογή του ελέγχου X^2 , οι παραδοχές που παραθέτει ο Δαφέρμος (2005) ικανοποιούνται. Επίσης, η προϋπόθεση της κανονικότητας των μεταβλητών για τον έλεγχο T - Test ικανοποιείται βάσει των αποτελεσμάτων του Πίνακα 13. Πριν τη διενέργεια των ελέγχων, η μεταβλητή ABC_AS μετατράπηκε σε διχοτομική, λαμβάνοντας την τιμή 1 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και την τιμή 0 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει απορρίψει τη μέθοδο. Στον Πίνακα 41 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου X^2 για τις ποιοτικές μεταβλητές ενώ

στον Πίνακα 42 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου *T* - Test για τις ποσοτικές μεταβλητές.

Πίνακας 41: Έλεγχος X^2 ανάμεσα σε Επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και σε Επιχειρήσεις που την έχουν απορρίψει			
Variables	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
SIZE	15,010	5	0,010
MGT_STATUS	1,292	2	0,524
QUAL	8,639	2	0,013
DIVERS	11,212	2	0,004
ACC_STD	1,136	2	0,567

Πίνακας 42: <i>T</i> - Test ανάμεσα σε Επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και σε Επιχειρήσεις που την έχουν απορρίψει			
Variables	<i>t</i>	df	Sig. (2-sided)
FIRM_AGE	-0,453	139	0,651
CS	-8,077	139	0,000

Αναφορικά με τη σχέση του Μεγέθους της Επιχείρησης (SIZE) και της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τα αποτελέσματα του ελέγχου X^2 υποδεικνύουν ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση ανάμεσα στα διάφορα μεγέθη επιχειρήσεων ($X^2 = 15,010$, $p = 0,010$). Συγχρόνως, μέσω της διμεταβλητής ανάλυσης συσχέτισης, εντοπίζεται θετική συσχέτιση ανάμεσα στο Μέγεθος της Επιχείρησης (SIZE) και στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% ($r = 0,248$, $p = 0,003$). Η στατιστικά σημαντική και θετική αυτή σχέση επιβεβαιώνει τα ευρήματα συναφών εμπειρικών ερευνών (Bjørnenak, 1997; Van Nguyen and Brook, 1997; Clarke et al., 1999; Innes et al., 2000; Chen et al., 2001; Al-Omiri and Drury, 2007; Askarany et al., 2010; Brierley, 2011; Diavastis et al., 2016).

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου X^2 για τον παράγοντα του Καθεστώτος Διοίκησης (MGT_STATUS), δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση ανάμεσα στα διάφορα καθεστάτα διοίκησης για την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ($X^2 = 1,292, p = 0,524$). Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε συμφωνία με τα ευρήματα της έρευνας των Pavlatos και Paggios (2009b), οι οποίοι ισχυρίστηκαν ότι το καθεστώς διοίκησης δεν επηρεάζει την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Στην περίπτωση της Ποιότητας Υπηρεσιών (QUAL), εντοπίζεται στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση ανάμεσα στις κατηγορίες αστέρων ($X^2 = 8,639, p = 0,004$). Επίσης, η διμεταβλητή ανάλυση συσχέτισης υποδεικνύει την ύπαρξη θετικής συσχέτισης ανάμεσα στην Ποιότητα Υπηρεσιών (QUAL) και στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% ($r = 0,240, p = 0,004$). Το παραπάνω αποτέλεσμα έρχεται σε αντίθεση με τα ευρήματα της έρευνας των Pavlatos και Paggios (2009b).

Αναφορικά με τη σχέση του Εύρους Υπηρεσιών (DIVERS) και της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τα αποτελέσματα του ελέγχου X^2 υποδεικνύουν ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες πλήθους υπηρεσιών ($X^2 = 11,212, p = 0,023$). Συγχρόνως, μέσω της διμεταβλητής ανάλυσης συσχέτισης, εντοπίζεται θετική συσχέτιση ανάμεσα στο Εύρος Υπηρεσιών (DIVERS) και στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% ($r = 0,236, p = 0,005$). Τα αποτελέσματα αυτά επιβεβαιώνουν προηγούμενες εμπειρικές μελέτες που εντόπισαν στατιστικά σημαντική σχέση (Chen et al., 2001; Schoute, 2011; Malmi, 1999), ενώ παράλληλα βρίσκονται σε αντίθεση με προγενέστερες έρευνες που δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης (Brown et al., 2004; Chongruksut and Brooks, 2005; Al-Omiri and Drury, 2007; Kallunki and Silvola, 2008; Van Nguyen and Brooks, 1997; Pavlatos and Paggios, 2009b).

Επιπλέον, σχετικά με τα Λογιστικά Πρότυπα (ACC_STD), σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου X^2 , δεν εντοπίζεται στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση

ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες λογιστικών προτύπων που εφαρμόζουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ($X^2 = 1,136, p = 0,567$). Καθώς η επίδραση των λογιστικών προτύπων στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής έχει εξεταστεί ανεπαρκώς στην έρευνα, η παραπάνω σχέση χρήζει περαιτέρω εμπειρικής διερεύνησης.

Αναφορικά με τα Έτη Λειτουργίας Επιχείρησης (FIRM_AGE), δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση στην εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ($t = - 0,453, p = 0,651$). Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τα ευρήματα της εμπειρικής έρευνας των Kallunki και Silvola (2008). Παρόλα αυτά, η σχέση των ετών λειτουργίας και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων πρέπει να διερευνηθεί περαιτέρω καθώς έχει εξεταστεί ανεπαρκώς.

Τέλος, στην περίπτωση της Κοστολογικής Δομής (CS) ως ποσοστό συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος, εντοπίζεται στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση στην εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ($t = - 8,077, p = 0,000$). Επίσης, με τη χρήση διμεταβλητής ανάλυσης συσχέτισης, διαπιστώνεται η ύπαρξη θετικής συσχέτισης σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% ($r = 0,565, p = 0,000$). Το παραπάνω αποτέλεσμα έρχεται σε συμφωνία με τα ευρήματα των Bjørnenak (1997) και Pavlatos (2011).

Συνολικά, η ερευνητική υπόθεση H_{12} γίνεται μερικώς αποδεκτή, καθώς για τους 4 από τους 7 παράγοντες υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση. Δεδομένων των αποτελεσμάτων, η ύπαρξη των απαραίτητων πόρων και η ανάγκη για λεπτομερή κοστολογική πληροφορία στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, ο έλεγχος και η υποστήριξη της παροχής υψηλής ποιότητας υπηρεσιών, η παροχή πολλαπλών υπηρεσιών αλλά και το ποσοστό της συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος αποτελούν σημαντικούς παράγοντες για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ως προς την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Αντιθέτως, το καθεστώς διοίκησης, τα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται και τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση ως προς την υιοθέτηση της μεθόδου.

9.4.4 Η Χρήση της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Το έκτο ερευνητικό ερώτημα της παρούσας έρευνας (RQ_6) αφορά τη χρήση της κοστολογικής πληροφορίας από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Για την εξέταση του βαθμού χρήσης της κοστολογικής πληροφορίας, καταρτίστηκε μία λίστα με 13 εφαρμογές της βάσει προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών, όπως των Innes et al. (2000), των Pierce και Brown (2006), των van Triest και Fathy Elshahat (2007) και των Pavlatos και Paggios (2009a). Έτσι, χρησιμοποιήθηκε 5-βάθμια κλίμακα Likert με διαβάθμιση από 1 (καθόλου) έως 5 (παρά πολύ) ώστε να αποτυπωθεί ο βαθμός χρήσης τους. Για τη διερεύνηση του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος χρησιμοποιήθηκαν βασικά περιγραφικά στατιστικά μέτρα, όπως η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation), το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 43.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της ανάλυσης, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δίνουν ιδιαίτερη σημασία στη χρήση της κοστολογικής πληροφορίας για την εφαρμογή διοικητικών πρακτικών αλλά και τη λήψη αποφάσεων. Η τιμολόγηση των υπηρεσιών τους (3,61) αποτελεί την κυριότερη εφαρμογή της κοστολογικής πληροφορίας που αποκτούν μέσω της χρήσης των Κοστολογικών Συστημάτων. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη γενικότερη διαπίστωση των εμπειρικών ερευνών, ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα κοστολογικά δεδομένα ως επί το πλείστον για τιμολογιακές αποφάσεις (Blayney, 1991; Lukka and Granlund, 1996; Boyd and Cox Iii, 2002; Brierley et al., 2006; Van Triest and Fathy Elshahat, 2007). Επίσης, οι εφαρμογές της μείωσης του κόστους (3,54), των προϋπολογισμών (3,14) και της ανάλυσης κερδοφορίας των πελατών (3,04) βασίζονται σε υψηλό βαθμό στην κοστολογική πληροφορία. Αντιθέτως, η χρήση της κοστολογικής πληροφορίας για τη μοντελοποίηση του κόστους (2,20) και για τις αποφάσεις εξωτερικής ανάθεσης υπηρεσιών και λειτουργιών (2,38) θεωρείται αρκετά σπάνια. Τέλος, οι αποφάσεις που σχετίζονται με την παροχή και το σχεδιασμό υπηρεσιών βάσει της κοστολογικής πληροφορίας παρουσιάζουν αρκετά χαμηλούς μέσους όρους (2,65 και 2,77 αντίστοιχα).

Πίνακας 43: Εφαρμογές Κοστολογικής Πληροφορίας				
	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστο	Μέγιστο
Τιμολόγηση υπηρεσίας	3,61	1,00	1,00	5,00
Ανάλυση κερδοφορίας πελατών	3,04	0,97	1,00	5,00
Συνδυασμός υπηρεσιών	2,80	1,00	1,00	5,00
Αξιολόγηση απόδοσης	2,99	0,96	1,00	5,00
Αποδοχή-Απόρριψη πώλησης πακέτων σε tour operators	2,82	0,97	1,00	5,00
Αποφάσεις παροχής υπηρεσιών (προσθήκη / απόρριψη)	2,65	1,04	1,00	5,00
Σχεδιασμός υπηρεσιών	2,77	0,88	1,00	5,00
Μείωση και Διαχείριση του Κόστους	3,54	0,92	1,00	5,00
Μοντελοποίηση του κόστους	2,20	0,94	1,00	5,00
Προϋπολογισμός	3,14	0,84	1,00	5,00
Αποτίμηση Αποθεμάτων	2,87	0,79	1,00	5,00
Προβλέψεις	2,57	0,98	1,00	5,00
Αποφάσεις εξωτερικής ανάθεσης υπηρεσιών / λειτουργιών	2,38	0,87	1,00	5,00

Σε περαιτέρω ανάλυση, διαπιστώθηκε ότι η τιμολόγηση υπηρεσίας (4,20), η ανάλυση κερδοφορίας πελατών (3,95) και η μείωση του κόστους (3,88) αποτελούν τις πιο σημαντικές εφαρμογές της κοστολογικής πληροφορίας για τις επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Αναφορικά για τις επιχειρήσεις που έχουν απορρίψει τη συγκεκριμένη μέθοδο και εφαρμόζουν παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, η κοστολογική πληροφορία χρησιμοποιείται κυρίως για τη μείωση του κόστους (3,41), για την τιμολόγηση της υπηρεσίας (3,38) και για τους προϋπολογισμούς (3,06). Επιπλέον, με σκοπό να διαπιστωθεί εάν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις ανάμεσα στις δύο ομάδες εφαρμόστηκε ο έλεγχος *T* - Test. Η προϋπόθεση της κανονικότητας των

μεταβλητών για τον έλεγχο T - Test ικανοποιείται βάσει των αποτελεσμάτων του Πίνακα 13. Από τη στατιστική ανάλυση διαπιστώθηκε ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση στη χρήση της κοστολογικής πληροφορίας σε όλες τις εφαρμογές σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, εκτός από τις αποφάσεις παροχής υπηρεσιών ($t = - 1,852, p = 0,066$), τον προϋπολογισμό ($t = - 1,707, p = 0,090$) και την αποτίμηση αποθεμάτων ($t = - 0,682, p = 0,497$).

9.4.5 Η Ποιότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Στην παρούσα ενότητα, θα εξεταστεί εάν η ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σε όρους τεχνικών χαρακτηριστικών αλλά και σε όρους ικανοποίησης των χρηστών για τη λήψη αποφάσεων είναι ανώτερη από την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας της παραδοσιακής κοστολόγησης, σύμφωνα με την αντίληψη των οικονομικών στελεχών των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διεξήχθη, διατυπώθηκε η ερευνητική υπόθεση H_{13} που εξετάζει εάν η κοστολογική πληροφορία που παράγεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι ανώτερη από την κοστολογική πληροφορία της παραδοσιακής κοστολόγησης. Για τον έλεγχο της ερευνητικής υπόθεσης χρησιμοποιείται ο έλεγχος T - Test για δύο ανεξάρτητα δείγματα (Independent Samples T - Test). Για την εφαρμογή του ελέγχου T - Test, η προϋπόθεση της κανονικότητας των μεταβλητών ικανοποιείται βάσει των αποτελεσμάτων του Πίνακα 13. Στον Πίνακα 44 παρουσιάζονται οι μέσες τιμές και οι τυπικές αποκλίσεις των χαρακτηριστικών της κοστολογικής πληροφορίας για τις δύο κατηγορίες αλλά και τα αποτελέσματα του ελέγχου T - Test.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης, τα χαρακτηριστικά της κοστολογικής πληροφορίας που παράγεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων συγκεντρώνουν υψηλούς μέσους όρους. Συγκεκριμένα, τα στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων υποστηρίζουν ότι η πληροφορία είναι αρκετά ακριβής (3,98), ανταποκρίνεται στις ανάγκες τους (3,75) και είναι αξιόπιστη (3,73). Αναφορικά με την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας που προέρχεται από την

παραδοσιακή κοστολόγηση, οι μέσες τιμές των χαρακτηριστικών είναι αρκετά χαμηλότερες ενώ μόνο σε δύο περιπτώσεις ξεπερνούν την τιμή 3. Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις που έχουν απορρίψει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και χρησιμοποιούν τα παραδοσιακά συστήματα δηλώνουν ότι αποκτούν σχετικά ακριβή πληροφορία (3,05) και πληροφορία που μπορεί να χρησιμοποιηθεί στη λήψη αποφάσεων (3,01), ενώ παράλληλα υποστηρίζουν ότι η αξιοπιστία της κοστολογικής πληροφορίας είναι χαμηλή (2,84).

Πέραν της υψηλότερης μέσης τιμής που παρουσιάζει η ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, ο έλεγχος T - Test αποδεικνύει ότι υπάρχουν και στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις σε όλα τα χαρακτηριστικά. Αναλυτικά, όλα τα στοιχεία της ποιότητας της κοστολογικής πληροφορίας παρουσιάζουν διαφοροποίηση σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% για τις δύο ομάδες. Κατά συνέπεια, η ερευνητική υπόθεση H_{13} γίνεται αποδεκτή. Συμπερασματικά, η ανωτερότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παρέχει η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων επιβεβαιώνεται από την παραπάνω ανάλυση.

Πίνακας 44: T - Test για την Ποιότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας						
	Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων		Παραδοσιακή Κοστολόγηση		<i>t</i>	Sig. (2-sided)
	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση		
Σχετική πληροφορία για τη πραγματοποίηση διοικητικών πρακτικών	3,63	0,77	2,87	0,73	5,431	0,000
Ακριβή πληροφορία	3,98	0,80	3,05	0,89	5,735	0,000
Ενημερωμένη πληροφορία	3,40	0,74	2,91	0,78	3,413	0,001
Αξιόπιστη πληροφορία	3,73	0,88	2,84	0,77	5,895	0,000
Άμεση πληροφορία	3,53	0,75	2,93	0,86	3,818	0,000
Πληροφορία που ανταποκρίνεται στις ανάγκες	3,75	0,78	2,94	0,76	5,671	0,000
Πληροφορία σε κατάλληλο επίπεδο ανάλυσης	3,55	0,75	2,88	0,88	4,253	0,000
Πληροφορία που χρησιμοποιείται στη λήψη αποφάσεων	3,70	0,76	3,01	0,81	4,659	0,000

9.4.6 Οι Παράγοντες που επηρεάζουν την Πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Στην παρούσα ενότητα, θα εξεταστεί η επίδραση ενός πλήθους παραγόντων στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, ακολουθώντας την προσέγγιση της Επιλογής (Selection approach) ή αλλιώς την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach). Η επιλογή των παραγόντων βασίστηκε στην Ενδεχομενική Θεωρία και τη θεωρία των “Ανώτερων Κλιμακίων”. Δεδομένης της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, διατυπώθηκαν έντεκα ερευνητικές υποθέσεις ($H_{14} - H_{24}$). Για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων χρησιμοποιείται η ανάλυση συσχετίσεων (correlation analysis) και η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης (multiple regression analysis). Πριν την εφαρμογή των στατιστικών ελέγχων και την ανάλυση των αποτελεσμάτων, παρουσιάζονται τα περιγραφικά στατιστικά των μεταβλητών που εμπλέκονται στον έλεγχο των παραπάνω υποθέσεων και διεξάγονται οι έλεγχοι των προϋποθέσεων για την εφαρμογή της παλινδρόμησης.

Ερευνητικές Μεταβλητές

Οι ερευνητικές υποθέσεις της παρούσας ενότητας εξετάζουν τη σχέση του Ανταγωνισμού (COMP), του Μεγέθους της Επιχείρησης (SIZE), της Κοστολογικής Δομής (CS), της Σημαντικότητας της Κοστολογικής Πληροφορίας (CPI), του Εύρους Υπηρεσιών (DIVERS), της Επιχειρησιακής Στρατηγικής (STRA), της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (ITI), του Οργανωσιακού Κύκλου Ζωής (OLC), της Ηλικίας των στελεχών (AGE), των Ετών Εμπειρίας των στελεχών (JT) και της Εκπαίδευσης των στελεχών (EDU) ως προς το βαθμό Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων (CSS). Η δομή και οι τιμές των μεταβλητών CSS, COMP, CPI και ITI προέκυψαν από την παραγοντική ανάλυση που διενεργήθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο. Ταυτόχρονα, οι τιμές των μεταβλητών βασίζονται σε 5-βάθμια κλίμακα Likert. Αναφορικά με τη μεταβλητή SIZE, η διεθνής βιβλιογραφία στον ξενοδοχειακό κλάδο χρησιμοποιεί κυρίως ως δείκτες μεγέθους της επιχείρησης είτε τον αριθμό των δωματίων είτε τον αριθμό των κλινών (κρεβατιών). Στην παρούσα έρευνα, η μεταβλητή SIZE θα προσδιοριστεί με τον αριθμό των κλινών (BEDS) (Camisón, 2000; Claver-Cortés et al., 2007), χρησιμοποιώντας μία τακτική κλίμακα

μέτρησης που λαμβάνει τις τιμές ως εξής: 1 (1-50 κλίνες), 2 (51-100 κλίνες), 3 (101-150 κλίνες), 4 (151-200 κλίνες), 5 (201-250 κλίνες), 6 (251-300 κλίνες) και 7 (άνω των 300 κλινών). Ως δείκτης της Κοστολογικής Δομής (CS) λαμβάνεται το ποσοστό συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών (Al-Omiri and Druy, 2007). Η μεταβλητή DIVERS είναι κατηγορική με τη χρήση τακτικής κλίμακας μέτρησης, λαμβάνοντας τις τιμές 1 (μία μόνο υπηρεσία - διαμονή), 2 (αρκετές υπηρεσίες) και 3 (πολλές υπηρεσίες). Η μεταβλητή STRA λαμβάνει τιμές από 1 (στρατηγική ηγεσίας κόστους) έως 5 (στρατηγική διαφοροποίησης υπηρεσιών). Η μεταβλητή OLC είναι κατηγορική, λαμβάνοντας τις τιμές 1 (στάδιο “γέννησης”), 2 (στάδιο “ανάπτυξης”), 3 (στάδιο “ωρίμανσης”), 4 (στάδιο “αναβίωσης”) και 5 (στάδιο “παρακμής”). Επίσης, οι μεταβλητές AGE και JT προκύπτουν από ερωτήσεις ποσότητας με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης και λαμβάνουν διάφορες τιμές. Η μεταβλητή EDU είναι κατηγορική, λαμβάνοντας τις τιμές 1 (απόφοιτος λυκείου), 2 (απόφοιτος Ι.Ε.Κ.), 3 (απόφοιτος Α.Ε.Ι.), 4 (απόφοιτος Τ.Ε.Ι.), 5 (κάτοχος μεταπτυχιακού) και 6 (κάτοχος διδακτορικού).

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι όλες οι μεταβλητές που θα χρησιμοποιηθούν, με εξαίρεση τις ανεξάρτητες μεταβλητές OLC και EDU που αποτελούν κατηγορικές μεταβλητές αλλά θα αντιμετωπισθούν ως διχοτομικές, είναι τακτικής κλίμακας μέτρησης και άνω. Καθώς η αντιμετώπιση των τακτικών δεδομένων ως αριθμητικών δεδομένων αποτελεί σύνηθες φαινόμενο στην έρευνα στις κοινωνικές επιστήμες και στα πληροφοριακά συστήματα (Shanks, 1997), οι ερευνητικές μεταβλητές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω στατιστική ανάλυση που απαιτείται.

Περιγραφικά Στατιστικά για τις Ερευνητικές Μεταβλητές

Η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation), η ασυμμετρία (skewness), η κύρτωση (kurtosis), το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών θα χρησιμοποιηθούν για τα περιγραφικά στατιστικά των μεταβλητών (εξαρτημένη και ανεξάρτητες) που συμμετέχουν στον έλεγχο των παραπάνω υποθέσεων. Οι τιμές των μεταβλητών CSS, COMP, CII και ITI προήλθαν από τον υπολογισμό του μέσου όρου των στοιχείων της κάθε κλίμακας (παράγοντα -

συνιστώσα) βάσει των αποτελεσμάτων της παραγοντικής ανάλυσης. Η μεταβλητή OLC είναι κατηγορική και διχοτομική μεταβλητή ενώ λαμβάνει την τιμή 0 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση ανήκει στο στάδιο “γέννησης” ή στο στάδιο “ανάπτυξης” ή στο στάδιο “παρακμής” και την τιμή 1 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση ανήκει στο στάδιο “ωρίμανσης” ή στο στάδιο “αναβίωσης”. Η κατηγορική μεταβλητή EDU θα αντιμετωπισθεί ως διχοτομική μεταβλητή όπου η τιμή 0 σημαίνει ότι το στέλεχος της επιχείρησης δεν διαθέτει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος λυκείου ή απόφοιτος Ι.Ε.Κ.) ενώ η τιμή 1 σημαίνει ότι το στέλεχος της επιχείρησης διαθέτει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος Α.Ε.Ι. ή απόφοιτος Τ.Ε.Ι. ή κάτοχος μεταπτυχιακού ή κάτοχος διδακτορικού). Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι ο υπολογισμός των περιγραφικών στατιστικών για τις τακτικές κλίμακες μέτρησης είναι απαραίτητος χωρίς όμως να μπορεί να εξαχθεί κάποια ανάλυση για αυτές (Marcus-Roberts and Roberts, 1987).

Τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για τις ερευνητικές μεταβλητές παρουσιάζονται στον Πίνακα 45. Η μέση τιμή του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων (CSS) είναι 2,98, ενώ η μέγιστη πραγματική τιμή της μεταβλητής είναι 5. Βάσει του παραπάνω αποτελέσματος, διαπιστώνεται ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν μέτριου βαθμού πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα. Η μέση τιμή του Ανταγωνισμού (COMP) είναι 3,28 που υποδηλώνει ότι ο ανταγωνισμός που βιώνουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της έρευνας είναι έντονος. Επίσης, η μέση τιμή της μεταβλητής της Σημαντικότητας της Κοστολογικής Πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων (CII) ανέρχεται στο 3,05. Το αποτέλεσμα αυτό υποδεικνύει την ιδιαίτερη σημασία που προσδίδουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην κοστολογική πληροφορία ώστε να μπορούν να λάβουν τις κατάλληλες αποφάσεις. Τέλος, η μέση τιμή της ηλικίας των στελεχών (AGE) της έρευνας είναι τα 42,07 έτη, ενώ η μέση τιμή της προϋπηρεσίας τους (JT) ανέρχεται στα 11,84 έτη.

Πίνακας 45: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές						
	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ασυμμετρία	Κύρτωση	Ελάχιστο	Μέγιστο
CSS	2,98	0,91	0,026	-0,454	1,00	5,00
COMP	3,28	0,70	-0,010	-0,301	1,50	5,00
SIZE*	4,82	1,54	0,039	-1,206	2,00	7,00
CS**	41,73	13,52	0,635	-0,656	20,00	75,00
CII	3,05	0,84	-0,044	-0,363	1,00	5,00
DIVERS	2,38	0,58	-0,306	-0,715	1,00	3,00
STRA	2,87	1,22	-0,017	-1,007	1,00	5,00
ITI	2,45	0,97	0,595	0,213	1,00	5,00
OLC***	0,63	0,48	-0,550	-1,722	0,00	1,00
AGE	42,07	8,37	0,318	-0,645	24,00	61,00
JT	11,84	6,71	0,637	-0,116	1,00	31,00
EDU****	0,85	0,36	-1,993	2,002	0,00	1,00

*SIZE = αριθμός των κρεβατιών (BEDS)

**CS = ποσοστό συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών

***OLC = 0 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση ανήκει στο στάδιο “γέννησης” ή στο στάδιο “ανάπτυξης” ή στο στάδιο “παρακμής”, = 1 όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση ανήκει στο στάδιο “ωρίμανσης” ή στο στάδιο “αναβίωσης”

****EDU = 0 όταν το στέλεχος της επιχείρησης δεν έχει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος λυκείου ή απόφοιτος Ι.Ε.Κ.), = 1 όταν το στέλεχος της επιχείρησης έχει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος Α.Ε.Ι. ή απόφοιτος Τ.Ε.Ι. ή κάτοχος μεταπτυχιακού ή κάτοχος διδακτορικού)

Έλεγχος Προϋποθέσεων για την Ανάλυση Παλινδρόμησης

Πριν την ανάλυση της πολλαπλής παλινδρόμησης, είναι σημαντικό να διεξαχθεί ο έλεγχος των προϋποθέσεων της εφαρμογής τους. Αρχικά, τα δεδομένα πρέπει να είναι τουλάχιστον τακτικής κλίμακας (ordinal scale) (Δημητριάδης, 2016) ενώ στην περίπτωση των κατηγορικών ανεξάρτητων μεταβλητών, οι μεταβλητές μπορούν να

είναι διχοτομικές (Hair et al., 2014). Όπως προαναφέρθηκε, όλες οι ερευνητικές μεταβλητές που θα χρησιμοποιηθούν, με εξαίρεση τις ανεξάρτητες μεταβλητές OLC και EDU που αποτελούν κατηγορικές μεταβλητές αλλά θα αντιμετωπισθούν ως διχοτομικές, είναι τακτικής κλίμακας μέτρησης και άνω. Για τον έλεγχο των προϋποθέσεων της γραμμικότητας και της ομοσκεδαστικότητας, εξετάστηκαν τα γραφήματα διασποράς των υπολοίπων έναντι των εκτιμώμενων τιμών, χωρίς να παρατηρείται κάποια παραβίαση των παραπάνω παραδοχών. Αναφορικά με την κανονικότητα, ο έλεγχος διεξήχθη με δύο τρόπους. Παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος της κανονικότητας της εξαρτημένης μεταβλητής είναι επαρκής (Field, 2016), αρχικά εξετάστηκε η κανονικότητα των ερευνητικών μεταβλητών με τη χρήση των στατιστικών δεικτών της ασυμμετρίας και της κύρτωσης, τα αποτελέσματα των οποίων παρουσιάζονται στον Πίνακα 45. Οι τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης της εξαρτημένης μεταβλητής CSS κυμαίνονται μέσα στα όρια του ± 1 και ± 3 αντιστοίχως που προτείνονται από τους Hair et al. (2007) για την ύπαρξη της κανονικής κατανομής. Όσον αφορά τις ανεξάρτητες μεταβλητές, οι τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης της μεταβλητής EDU παραβιάζουν σε μικρό βαθμό τα όρια των Hair et al. (2007) αλλά εντάσσονται στα όρια που προτείνουν οι Curran et al. (1996) (± 2 και ± 7 αντίστοιχα) και ο Kline (1998) (± 3 και ± 10 αντίστοιχα) για την παραδοχή της κανονικότητας. Συγχρόνως, εξετάστηκε το ιστόγραμμα (histogram) και το γράφημα της κανονικότητας (normality probability plot) των τυποποιημένων υπολοίπων για την εξαρτημένη μεταβλητή CSS, χωρίς να εντοπίζονται εκτροπές στην κατανομή των υπολοίπων. Συνεπώς, δεδομένων των παραπάνω ελέγχων, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η προϋπόθεση της κανονικότητας δεν παραβιάζεται. Σχετικά με την ύπαρξη των μονομεταβλητών και των πολυμεταβλητών ακραίων τιμών, ο έλεγχος διενεργήθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο. Βάσει των στατιστικών ελέγχων και των αποτελεσμάτων που παρουσιάστηκαν στους Πίνακες 9 και 10, εντοπίστηκε μικρός αριθμός ακραίων τιμών και παρατηρήσεων και αποφασίστηκε η διατήρησή τους ώστε να διασφαλιστεί η γενίκευση. Άλλωστε όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2014), ένας αριθμός παρατηρήσεων είναι επακόλουθο να αποτελεί ακραία τιμή σε μία κατανομή. Για τον έλεγχο της προϋπόθεσης της απουσίας της αυτοσυσχέτισης ή αλλιώς της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων, χρησιμοποιήθηκε ο στατιστικός δείκτης Durbin - Watson (D-W) (Δαφέρμος, 2005). Ο δείκτης λαμβάνει τιμές από 0 έως 4, ενώ όταν λαμβάνει τιμές κοντά στο 2 μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η αυτοσυσχέτιση δεν είναι έντονη

(Field, 2016), και κατά συνέπεια ικανοποιείται η παραδοχή της ανεξαρτησίας. Βάσει των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την ακόλουθη ανάλυση (Πίνακας 47), μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων ικανοποιείται, καθώς η τιμή του δείκτη D-W είναι 1,733. Τέλος, αναφορικά με τον έλεγχο της ύπαρξης πολυσυγγραμικότητας, χρησιμοποιήθηκαν οι στατιστικοί δείκτες της ανοχής (tolerance) και του παράγοντα πληθωριστικής διασποράς (Variance Inflation Factor - VIF) για τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Σύμφωνα με τους Hair et al. (2014), η τιμή του δείκτη tolerance πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 0,10 ενώ η τιμή του δείκτη VIF δεν πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 10. Βάσει των αποτελεσμάτων του Πίνακα 47, οι τιμές του δείκτη tolerance για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 0,355 έως 0,908 ενώ οι τιμές του δείκτη VIF για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 1,101 έως 2,817. Συνεπώς, δεν υφίσταται πρόβλημα πολυσυγγραμικότητας για το μοντέλο. Συμπερασματικά, έπειτα από τους προηγούμενους ελέγχους, οι απαιτούμενες παραδοχές και προϋποθέσεις για την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης ικανοποιούνται σε μεγάλο βαθμό.

Αποτελέσματα Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Με την ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης, απώτερος σκοπός είναι να ελεγχθεί η ταυτόχρονη επίδραση των παραγόντων στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων αλλά και να διαπιστωθεί το ποσοστό της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής (CSS) που εξηγείται από το σύνολο των ανεξάρτητων μεταβλητών (COMP, SIZE, CS, DIVERS, STRA, ITI, OLC, AGE, JT, EDU). Πριν την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης, την ανάλυση των αποτελεσμάτων της και τον έλεγχο των υποθέσεων, θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης των ερευνητικών μεταβλητών.

Ανάλυση Συσχέτισης

Όπως έχει προαναφερθεί, πριν την ανάλυση της παλινδρόμησης για τον προσδιορισμό της μαθηματικής σχέσης που συνδέει δύο ή παραπάνω μεταβλητές, εφαρμόζεται η ανάλυση συσχέτισης για να προσδιοριστεί η ένταση και η κατεύθυνση της σχέσης (Δημητριάδης, 2016). Οι τιμές των συντελεστών συσχέτισης r του Pearson μεταξύ των

ερευνητικών μεταβλητών και η στατιστική τους σημαντικότητα παρουσιάζονται στον Πίνακα 46.

Βάσει των αποτελεσμάτων, μπορούν να εξαχθούν κάποια σημαντικά συμπεράσματα. Αρχικά, όλες οι ανεξάρτητες μεταβλητές, εκτός της μεταβλητής STRA, έχουν στατιστικά σημαντική σχέση με την εξαρτημένη μεταβλητή CSS και παρουσιάζουν το προβλεπόμενο πρόσημο σύμφωνα με τη διατύπωση των ερευνητικών υποθέσεων. Σύμφωνα με τους Auzair και Langfield-Smith (2005), οι επιχειρήσεις καθώς βαίνουν στα τελευταία στάδια του κύκλου ζωής, το μέγεθος των επιχειρήσεων αυξάνεται. Έτσι, ο αυτοπροσδιορισμός του σταδίου του Οργανωσιακού Κύκλου Ζωής (OLC) από τους ερωτώμενους της έρευνας αλλά και η ταυτόχρονη χρήση των δύο μεταβλητών στο ίδιο μοντέλο μπορούν να θεωρηθούν ορθές, καθώς οι μεταβλητές συσχετίζονται θετικά αλλά μη στατιστικά σημαντικά σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% ($r = 0,151$, $p = 0,073$). Επίσης, αξιοσημείωτη είναι η ύπαρξη της θετικής αλλά μη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης του Ανταγωνισμού (COMP) και της Σημαντικότητας της Κοστολογικής Πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων (CII) ($r = 0,040$, $p > 0,05$) καθώς σε περιπτώσεις όπου οι επιχειρήσεις βιώνουν έντονο ανταγωνισμό, οι επιχειρήσεις χρειάζονται εκτεταμένη και λεπτομερή κοστολογική πληροφορία (Pizzini, 2006). Ωστόσο, παρόμοιο αποτέλεσμα εντόπισαν οι Drury και Tayles (2005). Η στατιστικά σημαντική αρνητική συσχέτιση ($r = -0,199$, $p < 0,05$) της Επιχειρησιακής Στρατηγικής (STRA) και του Μεγέθους Επιχείρησης (SIZE) υποδηλώνει ότι η εφαρμογή της στρατηγικής ηγεσίας κόστους σχετίζεται θετικά με το μέγεθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Παρόμοια ευρήματα έχουν σημειωθεί στις έρευνες των Jermias (2008) και Pavlatos και Paggios (2009a). Παράλληλα, στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση ($r = 0,238$, $p < 0,05$) εντοπίζεται ανάμεσα στην Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία (ITI) και στο Μέγεθος Επιχείρησης (SIZE). Το αποτέλεσμα αυτό ταυτίζεται με προηγούμενα ερευνητικά αποτελέσματα (Maíga et al., 2014) και υποδηλώνει ότι απαιτούνται οι απαραίτητοι πόροι και υποδομές που μπορούν να διατεθούν από τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις ούτως ώστε να επιτευχθεί η ενσωμάτωση των Πληροφοριακών Συστημάτων. Ακόμη, διαπιστώνεται στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση ($r = 0,211$, $p < 0,05$) ανάμεσα στο Μέγεθος Επιχείρησης (SIZE) και στη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων (CII). Η συσχέτιση αυτή συνάδει με τα ευρήματα του Hoque (2000), και παράλληλα

υποδεικνύει ότι όσο μεγαλύτερη είναι η επιχείρηση, τόσο η λήψη αποφάσεων βασίζεται σε μεγαλύτερο βαθμό στην κοστολογική πληροφορία. Τέλος, η στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση ($r = 0,167$, $p < 0,05$) ανάμεσα στον Οργανωσιακό Κύκλο Ζωής (OLC) και στη Σημαντικότητα της Κοστολογικής Πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων (CII) επιβεβαιώνει την άποψη ότι οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο της “ωρίμανσης” και στο στάδιο της “αναβίωσης” δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στην κοστολόγηση και στην τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών (Silvola, 2008).

Πίνακας 46: Ανάλυση Συσχετίσεων για τις Μεταβλητές των Ερευνητικών Υποθέσεων $H_{14} - H_{24}$

	CSS	COMP	SIZE	CS	CII	DIVERS	STRA	ITI	OLC	AGE	JT	EDU
CSS	1											
COMP	0,168*	1										
SIZE	0,385**	0,004	1									
CS	0,388**	0,168*	0,113	1								
CII	0,417**	0,040	0,211*	0,318**	1							
DIVERS	0,317**	0,093	0,708**	0,091	0,205*	1						
STRA	-0,059	0,108	-0,199*	0,044	0,056	-0,193*	1					
ITI	0,415**	0,113	0,238**	0,296**	0,223**	0,227**	-0,057	1				
OLC	0,215*	0,034	0,151	0,107	0,167*	0,125	0,150	0,049	1			
AGE	-0,224**	-0,043	-0,136	-0,108	-0,074	-0,060	0,168*	-0,028	-0,120	1		
JT	-0,280**	-0,104	-0,133	-0,127	-0,120	-0,049	0,137	-0,102	-0,137	0,783**	1	
EDU	0,214*	0,192*	0,290**	0,162	-0,019	0,242**	-0,257**	0,152	0,052	-0,350**	-0,266**	1

*Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% (2-πλευρος έλεγχος)

**Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% (2-πλευρος έλεγχος)

Ανάλυση Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Η χρήση της ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης για τη μελέτη της επίδρασης μιας ή περισσοτέρων ανεξάρτητων μεταβλητών σε μία εξαρτημένη μεταβλητή είναι συνήθης πρακτική στις μελέτες της Ενδεχομενικής θεωρίας (Chia and Koh, 2007). Μάλιστα, οι Gerdin and Greve (2008) αναφέρουν ότι η τεχνική αυτή εφαρμόζεται στην περίπτωση της προσέγγισης της Συμβατότητας (Congruence Approach) στα πλαίσια του ενδεχομενικού ταιριάσματος στις έρευνες της Διοικητικής Λογιστικής. Έτσι, η πολλαπλή παλινδρόμηση είναι της μορφής $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_k X_k + \varepsilon$, όπου Y είναι ο σχεδιασμός των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων και X_1, X_2, \dots, X_k είναι οι προβλεπτικοί παράγοντες. Στον Πίνακα 47, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης για το σύνολο των ερευνητικών υποθέσεων $H_{14} - H_{24}$ βάσει της εξίσωσης:

$$CSS = b_0 + b_1 COMP + b_2 SIZE + b_3 CS + b_4 CII + b_5 DIVERS + b_6 STRA + b_7 ITI + b_8 OLC + b_9 AGE + b_{10} JT + b_{11} EDU + \varepsilon$$

Βάσει των αποτελεσμάτων, το μοντέλο είναι στατιστικά σημαντικό. Η τιμή του F κριτηρίου είναι 8,651 ενώ παράλληλα το παρατηρούμενο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας είναι $\text{sig} = 0,000 < 0,05$, αποδεικνύοντας την καταλληλότητα του μοντέλου αναφορικά με την προβλεπτική του ικανότητα αλλά και την ύπαρξη γραμμικής σχέσης ανάμεσα στις ανεξάρτητες μεταβλητές και στην εξαρτημένη μεταβλητή. Συγχρόνως, οι ανεξάρτητες μεταβλητές επεξηγούν το 42,5% ($R^2 = 0,425$) της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής. Το αποτέλεσμα αυτό είναι υψηλότερο σε σχέση με τα ποσοστά συναφών ερευνών (Pavlatos, 2012; Ismail and Mahmoud, 2012). Τέλος, η τιμή του προσαρμοσμένου συντελεστή προσδιορισμού (Adjusted R^2) είναι 0,375 (37,5%), η οποία υποδηλώνει την καλή προβλεπτική δύναμη του μοντέλου.

Τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης υποδεικνύουν ότι τέσσερις ανεξάρτητες μεταβλητές ή αλλιώς μεταβλητές πρόβλεψης (SIZE, CS, CII, ITI) επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι συντελεστές παλινδρόμησης όλων των

παραγόντων συμβαδίζουν με το προβλεπόμενο πρόσημο δεδομένης της διατύπωσης των ερευνητικών υποθέσεων.

Πίνακας 47: Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις $H_{14} - H_{24}$							
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	<i>t</i>	Sig.	Collinearity	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Σταθερός Όρος)	0,401	0,607		0,659	0,511		
COMP	0,104	0,092	0,080	1,127	0,262	0,887	1,127
SIZE	0,118	0,058	0,199	2,021	0,045	0,459	2,177
CS	0,012	0,005	0,178	2,393	0,018	0,808	1,238
CII	0,248	0,080	0,228	3,085	0,002	0,815	1,228
DIVERS	0,041	0,152	0,026	0,268	0,789	0,474	2,110
STRA	-0,012	0,055	-0,016	-0,219	0,827	0,835	1,197
ITI	0,213	0,069	0,227	3,102	0,002	0,836	1,196
OLC	0,172	0,132	0,091	1,301	0,195	0,908	1,101
AGE	-0,003	0,012	-0,027	-0,242	0,810	0,355	2,817
JT	-0,018	0,015	-0,129	-1,176	0,242	0,370	2,706
EDU	0,059	0,200	0,023	0,296	0,767	0,726	1,377
Εξαρτημένη μεταβλητή: CSS							
$R = 0,652$; $R^2 = 0,425$; $Adj R^2 = 0,375$;							
$F = 8,651$; $Sig. = 0,000$; $D-W = 1,733$							

Ειδικότερα, ο συντελεστής του Ανταγωνισμού (COMP) είναι θετικός ($b_1 = 0,104$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,262 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{14} απορρίπτεται. Η παραπάνω διαπίστωση αυτή βρίσκεται σε αντίθεση με τα ευρήματα των Pizzini (2006) και Al-Omiri και Drury (2007) αλλά συνάδει με τα αποτελέσματα

των ερευνών των Pavlatos και Paggios (2009a), Drury και Tayles (2005) και Ismail και Mahmoud (2012) που δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής επίδρασης. Έτσι, ενώ η βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι οι αγορές με υψηλό ανταγωνισμό απαιτούν ακριβή κοστολογικά δεδομένα (Chen et al., 2001) με σκοπό τον καθορισμό των τιμών (Patiar, 2016), η πλειονότητα της εμπειρικών ερευνών δεν υποστηρίζει την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής επίδρασης του ανταγωνισμού στην πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων.

Αναφορικά με το μέγεθος της επιχείρησης, ο συντελεστής της μεταβλητής (SIZE) είναι θετικός ($b_2 = 0,118$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,045 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{15} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (Drury and Tayles, 2005; Pizzini, 2006; Al-Omiri and Drury, 2007). Συνεπώς, το μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων για την παραγωγή και την παροχή διαφοροποιημένων προϊόντων και υπηρεσιών αλλά και η επάρκεια σε ανθρώπινο και τεχνολογικό δυναμικό που χαρακτηρίζουν τις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δημιουργούν την ανάγκη για υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα.

Ο συντελεστής της Κοστολογικής Δομής (CS) είναι θετικός ($b_3 = 0,012$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,018 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{16} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με τη βιβλιογραφία, αν και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής επίδρασης (Drury and Tayles, 2005; Al-Omiri and Drury, 2007; Ismail and Mahmoud, 2012). Παρά το γεγονός ότι η σχέση της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της κοστολογικής δομής των επιχειρήσεων δεν είναι εμπειρικά ξεκάθαρη (Cohen et al., 2005), τα υψηλά ποσοστά των έμμεσων εξόδων οδηγούν σε υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα ούτως ώστε να αποτραπούν πιθανές στρεβλώσεις που μπορεί να προκύψουν.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης, ο συντελεστής της Σημαντικότητας της Κοστολογικής Πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων (CII) είναι θετικός ($b_4 = 0,248$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,002 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{17}

γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε συμφωνία με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (Al-Omiri and Drury, 2007; Pavlatos and Paggios, 2009a; Ismail and Mahmoud, 2012; Kuzey et al., 2019). Συμπερασματικά, η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων.

Ο συντελεστής του Εύρους Υπηρεσιών (DIVERS) είναι θετικός ($b_5 = 0,041$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,789 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{18} απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τη βιβλιογραφία. Ωστόσο, αξιόλογος αριθμός εμπειρικών ερευνών δεν εντόπισε την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής επίδρασης (Al-Omiri and Drury, 2007; Pavlatos and Paggios, 2009a; Ismail and Mahmoud, 2012). Βάσει του παραπάνω αποτελέσματος, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παροχή πολλαπλών υπηρεσιών και προϊόντων δεν αποτελεί προβλεπτικό παράγοντα για την εφαρμογή ενός πολύπλοκου Κοστολογικού Συστήματος.

Αναφορικά με την Επιχειρησιακή Στρατηγική, ο συντελεστής της μεταβλητής (STRA) είναι αρνητικός ($b_6 = - 0,012$) και μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,827 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{19} απορρίπτεται. Το αρνητικό πρόσημο υποδεικνύει ότι η στρατηγική ηγεσίας κόστους σχετίζεται θετικά με την πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων, επιβεβαιώνοντας το επιχείρημα ότι η ακριβή κοστολογική πληροφορία είναι πιο σημαντική στη στρατηγική ηγεσίας κόστους συγκριτικά με τη στρατηγική διαφοροποίησης (Lucas and Rafferty, 2008) χωρίς όμως να υφίσταται στατιστικά σημαντική επίδραση. Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τη βιβλιογραφία καθώς και με τα εμπειρικά ευρήματα των Pavlatos και Paggios (2009a), ενώ ταυτίζεται με τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας των Kuzey et al. (2019). Κατ' επέκτασιν, η στρατηγική ηγεσίας κόστους δεν παρουσιάζει σημαντική επίδραση στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Ο συντελεστής της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (ITI) είναι θετικός ($b_7 = 0,213$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,002 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{20} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας των Kuzey et al. (2019). Συμπερασματικά, η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία, εξασφαλίζοντας μεγάλο όγκο και υψηλής ποιότητας πληροφορία αλλά και εύκολη και γρήγορη πρόσβαση σε επιχειρησιακά δεδομένα, επιτρέπει τον ακριβή εντοπισμό των στοιχείων του κόστους και τη συγκέντρωση λεπτομερών κοστολογικών δεδομένων, και κατά συνέπεια επηρεάζει θετικά το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων.

Αναφορικά με τον Οργανωσιακό Κύκλο Ζωής, ο συντελεστής της μεταβλητής (OLC) είναι θετικός ($b_8 = 0,172$) και μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,195 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{21} απορρίπτεται. Σύμφωνα με το παραπάνω αποτέλεσμα, το στάδιο της “ωρίμανσης” και το στάδιο της “αναβίωσης” των επιχειρήσεων δεν επηρεάζουν σημαντικά το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Βάσει του ελέγχου T -Test που διεξήχθη επιπροσθέτως, ο βαθμός πολυπλοκότητας στα δύο στάδια αυτά είναι υψηλότερος και υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση ($t = - 2,600, p = 0,010$). Το αποτέλεσμα αυτό τεκμηριώνει την άποψη ότι στο στάδιο της “ωρίμανσης” και στο στάδιο της “αναβίωσης” δίνεται έμφαση σε πολυπλοκότερα συστήματα ελέγχου του κόστους. Επίσης, καθώς δεν υπάρχει συναφής εμπειρική έρευνα, η σχέση αυτή πρέπει να διερευνηθεί περαιτέρω.

Τέλος, αναφορικά με τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των οικονομικών στελεχών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και την επίδρασή τους στην πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων βάσει της θεωρίας των “Ανώτερων Κλιμακίων”, οι τρεις υποθέσεις απορρίπτονται. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής της Ηλικίας (AGE) είναι αρνητικός ($b_9 = - 0,003$) και μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,810 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{22} απορρίπτεται. Ο συντελεστής της Ετών Εμπειρίας (JT) είναι αρνητικός ($b_{10} = - 0,018$) και μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,242 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{23} απορρίπτεται. Επίσης, ο συντελεστής της Εκπαίδευσης (EDU) είναι θετικός ($b_{11} = 0,059$) και μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,767 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{24} απορρίπτεται. Τα αποτελέσματα αυτά έρχονται σε

αντίθεση με τα ευρήματα προηγούμενων συναφών εμπειρικών ερευνών στη Διοικητική Λογιστική (Naranjo-Gil and Hartmann, 2007; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2012). Ωστόσο, οι συντελεστές των τριών γνωρισμάτων των στελεχών έχουν το προβλεπόμενο πρόσημο δεδομένης της βιβλιογραφίας.

Συνοψίζοντας, το μέγεθος των επιχειρήσεων, η κοστολογική δομή, η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας στη λήψη αποφάσεων και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία αποτελούν τους παράγοντες που επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Αντιθέτως, τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης υποδεικνύουν ότι οι υπόλοιποι παράγοντες (ανταγωνισμός, εύρος υπηρεσιών, επιχειρησιακή στρατηγική, οργανωσιακός κύκλος ζωής, ηλικία των στελεχών, έτη εμπειρίας των στελεχών και εκπαίδευση των στελεχών) δεν έχουν στατιστικά σημαντική επίδραση. Τα προαναφερθέντα ευρήματα επιβεβαιώνουν μόνο τις τέσσερις από τις συνολικά έντεκα ερευνητικές υποθέσεις ενώ σε αρκετές περιπτώσεις συνάδουν με τα αποτελέσματα προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών. Εντούτοις, το σύνολο των ανεξάρτητων μεταβλητών επεξηγεί σε αρκετά ικανοποιητικό βαθμό τη συνολική διακύμανση της εξαρτημένης μεταβλητής, επιβεβαιώνοντας την προβλεπτική ικανότητα του μοντέλου αλλά και την ορθή επιλογή των μεταβλητών.

9.5 Τρίτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα

Στην ενότητα αυτή θα διεξαχθεί η στατιστική ανάλυση των δεδομένων για την εξέταση των ερευνητικών υποθέσεων σχετικά με την αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο και τους παράγοντες που την επηρεάζουν. Οι στατιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν την περιγραφική ανάλυση, την ανάλυση συσχέτισης και την ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης.

9.5.1 Η Αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και οι Παράγοντες που την επηρεάζουν στις Ελληνικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Στην παρούσα ενότητα, θα εξεταστεί η επίδραση ενός πλήθους παραγόντων στην ικανοποίηση των χρηστών ως δείκτη της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, βάσει των Μοντέλων Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων των DeLone και McLean (1992, 2003), της Ενδεχομενικής θεωρίας και των χαρακτηριστικών των χρηστών τους. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι η ικανοποίηση του χρήστη αποτελεί το πιο διαδεδομένο και αντιπροσωπευτικό μέτρο της επιτυχίας ή αλλιώς της αποτελεσματικότητας των Πληροφοριακών Συστημάτων (DeLone and McLean, 1992; Kettinger and Lee, 1994; Remenyi and Money, 1991; Baroudi and Orlikowski, 1988; Longinidis and Gotzamani, 2009; Sedera and Tan, 2005). Η χρήση ενός απλού μοντέλου όπου οι παράγοντες ως ανεξάρτητες μεταβλητές σχετίζονται απευθείας με την ικανοποίηση των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, σε σύγκριση με τα μοντέλα των DeLone και McLean (1992, 2003), έγινε σκοπίμως καθώς η σχέση αυτή δεν έχει εξεταστεί σε ένα επιχειρησιακό περιβάλλον όπως ο ξενοδοχειακός κλάδος. Παράλληλα, η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης εφαρμόστηκε από αρκετές έρευνες (π.χ. Carey, 1997; Almutairi and Subramanian, 2005; Jang et al., 2006; Floropoulos et al., 2010; Lai and Pires, 2010; Sun et al., 2014) και αποτελεί μία συνήθης πρακτική στη διεθνή έρευνα (Palvia and Palvia, 1999). Βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, διατυπώθηκαν δέκα ερευνητικές υποθέσεις (H_{25} - H_{34}). Για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων χρησιμοποιείται η ανάλυση συσχετίσεων (correlation analysis) και η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης (multiple regression analysis). Πριν την εφαρμογή των στατιστικών ελέγχων και την ανάλυση των αποτελεσμάτων, παρουσιάζονται τα περιγραφικά στατιστικά των μεταβλητών που εμπλέκονται στον έλεγχο των παραπάνω υποθέσεων και διεξάγονται οι έλεγχοι των προϋποθέσεων για την εφαρμογή της παλινδρόμησης.

Ερευνητικές Μεταβλητές

Οι ερευνητικές υποθέσεις της παρούσας ενότητας εξετάζουν τη σχέση της Ποιότητας Συστήματος του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SQ), της Ποιότητας

Πληροφορίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_IQ), της Ποιότητας Υπηρεσίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SERVQ), της Χρήσης του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_USE), της Ηλικίας των χρηστών (AGE), της Εκπαίδευσης των χρηστών (EDU), του Μεγέθους της Επιχείρησης (SIZE), της Οργανωσιακής Δομής (STRU), των Ετών Λειτουργίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_AGE) και της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (ITI) ως προς την Ικανοποίηση του Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SAT). Η δομή και οι τιμές των μεταβλητών AIS_SAT, AIS_IQ, AIS_SQ, AIS_SERVQ, STRU και ITI προέκυψαν από την παραγοντική ανάλυση που διενεργήθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο. Ταυτόχρονα, οι τιμές των μεταβλητών βασίζονται σε 5-βάθμια κλίμακα Likert. Αναφορικά με τη μεταβλητή SIZE, η διεθνής βιβλιογραφία στον ξενοδοχειακό κλάδο χρησιμοποιεί κυρίως ως δείκτες μεγέθους της επιχείρησης είτε τον αριθμό των δωματίων είτε τον αριθμό των κλινών (κρεβατιών). Στην παρούσα έρευνα, η μεταβλητή SIZE θα προσδιοριστεί με τον αριθμό των κλινών (BEDS) (Camisón, 2000; Claver-Cortés et al., 2007), χρησιμοποιώντας μία τακτική κλίμακα μέτρησης που λαμβάνει τις τιμές ως εξής: 1 (1-50 κλίνες), 2 (51-100 κλίνες), 3 (101-150 κλίνες), 4 (151-200 κλίνες), 5 (201-250 κλίνες), 6 (251-300 κλίνες) και 7 (άνω των 300 κλινών). Η μεταβλητή AIS_USE είναι κατηγορική, λαμβάνοντας τιμές από 1 (0%) έως 11 (100%). Επίσης, οι μεταβλητές AGE και AIS_AGE προκύπτουν από ερωτήσεις ποσότητας με τη χρήση αριθμητικής κλίμακας μέτρησης και λαμβάνουν διάφορες τιμές. Τέλος, η μεταβλητή EDU είναι κατηγορική, λαμβάνοντας τις τιμές 1 (απόφοιτος λυκείου), 2 (απόφοιτος Ι.Ε.Κ.), 3 (απόφοιτος Α.Ε.Ι.), 4 (απόφοιτος Τ.Ε.Ι.), 5 (κάτοχος μεταπτυχιακού) και 6 (κάτοχος διδακτορικού).

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι όλες οι μεταβλητές που θα χρησιμοποιηθούν, με εξαίρεση την ανεξάρτητη μεταβλητή EDU που αποτελεί κατηγορική μεταβλητή αλλά θα αντιμετωπισθεί ως διχοτομική, είναι τακτικής κλίμακας μέτρησης και άνω. Καθώς η αντιμετώπιση των τακτικών δεδομένων ως αριθμητικών δεδομένων αποτελεί σύνηθες φαινόμενο στην έρευνα στις κοινωνικές επιστήμες και στα πληροφοριακά συστήματα (Shanks, 1997), οι ερευνητικές μεταβλητές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω στατιστική ανάλυση που απαιτείται.

Περιγραφικά Στατιστικά για τις Ερευνητικές Μεταβλητές

Η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation), η ασυμμετρία (skewness), η κύρτωση (kurtosis), το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών θα χρησιμοποιηθούν για τα περιγραφικά στατιστικά των μεταβλητών (εξαρτημένη και ανεξάρτητες) που συμμετέχουν στον έλεγχο των παραπάνω υποθέσεων. Οι τιμές των μεταβλητών AIS_SAT, AIS_IQ, AIS_SQ, AIS_SERVQ, STRU και ITI προήλθαν από τον υπολογισμό του μέσου όρου των στοιχείων της κάθε κλίμακας (παράγοντα - συνιστώσα) βάσει των αποτελεσμάτων της παραγοντικής ανάλυσης. Η κατηγορική μεταβλητή EDU θα αντιμετωπισθεί ως διχοτομική μεταβλητή όπου η τιμή 0 σημαίνει ότι το στέλεχος της επιχείρησης δεν διαθέτει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος λυκείου ή απόφοιτος Ι.Ε.Κ.) ενώ η τιμή 1 σημαίνει ότι το στέλεχος της επιχείρησης διαθέτει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος Α.Ε.Ι. ή απόφοιτος Τ.Ε.Ι. ή κάτοχος μεταπτυχιακού ή κάτοχος διδακτορικού). Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι ο υπολογισμός των περιγραφικών στατιστικών για τις τακτικές κλίμακες μέτρησης είναι απαραίτητος χωρίς όμως να μπορεί να εξαχθεί κάποια ανάλυση για αυτές (Marcus-Roberts and Roberts, 1987).

Τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για τις ερευνητικές μεταβλητές παρουσιάζονται στον Πίνακα 48. Η μέση τιμή της Ικανοποίησης του Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SAT) είναι 3,62 ενώ η μέγιστη πραγματική τιμή της μεταβλητής είναι 5. Το αποτέλεσμα αυτό είναι ελάχιστα χαμηλότερο συγκριτικά με τη συναφή έρευνα των Diavastis et al. (2016) στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ενώ παράλληλα υποδεικνύει ότι οι χρήστες των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων είναι ικανοποιημένοι με τα συστήματα σε σημαντικό βαθμό αλλά έχουν μεγαλύτερες απαιτήσεις. Κατά συνέπεια, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορούν να χαρακτηριστούν ως επαρκώς αποτελεσματικά. Επίσης, οι μέσες τιμές της Ποιότητας Πληροφορίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_IQ), της Ποιότητας Συστήματος του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SQ) και της Ποιότητας Υπηρεσίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SERVQ) ξεπερνούν την τιμή του 3, υποδεικνύοντας ότι υπάρχουν σημαντικά περιθώρια

βελτίωσης των συστημάτων που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Τέλος, η μέση τιμή των Ετών Λειτουργίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_AGE) ανέρχεται στα 7,44 έτη.

Πίνακας 48: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές						
	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ασυμμετρία	Κύρτωση	Ελάχιστο	Μέγιστο
AIS_SAT	3,62	0,87	-0,203	-0,734	1,25	5,00
AIS_SQ	3,21	0,87	-0,007	-0,422	1,00	5,00
AIS_IQ	3,35	0,83	-0,231	-0,388	1,00	5,00
AIS_SERVQ	3,26	0,81	-0,127	-0,389	1,25	5,00
AIS_USE	5,28	1,77	0,027	-0,940	2,00	9,00
AGE	42,07	8,37	0,318	-0,645	24,00	61,00
EDU*	0,85	0,36	-1,993	2,002	0,00	1,00
SIZE**	4,82	1,54	0,039	-1,206	2,00	7,00
STRU	3,20	0,86	0,339	-0,238	1,00	5,00
AIS_AGE	7,44	3,61	0,697	0,090	2,00	18,00
ITI	2,45	0,97	0,595	0,213	1,00	5,00

*EDU = 0 όταν το στέλεχος της επιχείρησης δεν έχει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος λυκείου ή απόφοιτος Ι.Ε.Κ.), = 1 όταν το στέλεχος της επιχείρησης έχει πτυχίο ανώτατης εκπαίδευσης (απόφοιτος Α.Ε.Ι. ή απόφοιτος Τ.Ε.Ι. ή κάτοχος μεταπτυχιακού ή κάτοχος διδακτορικού)

**SIZE = αριθμός των κρεβατιών (BEDS)

Έλεγχος Προϋποθέσεων για την Ανάλυση Παλινδρόμησης

Πριν την ανάλυση της πολλαπλής παλινδρόμησης, είναι σημαντικό να διεξαχθεί ο έλεγχος των προϋποθέσεων της εφαρμογής τους. Αρχικά, τα δεδομένα πρέπει να είναι τουλάχιστον τακτικής κλίμακας (ordinal scale) (Δημητριάδης, 2016) ενώ στην περίπτωση των κατηγορικών ανεξάρτητων μεταβλητών, οι μεταβλητές μπορούν να

είναι διχοτομικές (Hair et al., 2014). Όπως προαναφέρθηκε, όλες οι ερευνητικές μεταβλητές που θα χρησιμοποιηθούν, με εξαίρεση τις ανεξάρτητες μεταβλητές OLC και EDU που αποτελούν κατηγορικές μεταβλητές αλλά θα αντιμετωπισθούν ως διχοτομικές, είναι τακτικής κλίμακας μέτρησης και άνω. Για τον έλεγχο των προϋποθέσεων της γραμμικότητας και της ομοσκεδαστικότητας, εξετάστηκαν τα γραφήματα διασποράς των υπολοίπων έναντι των εκτιμώμενων τιμών, χωρίς να παρατηρείται κάποια παραβίαση των παραπάνω παραδοχών. Αναφορικά με την κανονικότητα, ο έλεγχος διεξήχθη με δύο τρόπους. Παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος της κανονικότητας της εξαρτημένης μεταβλητής είναι επαρκής (Field, 2016), αρχικά εξετάστηκε η κανονικότητα των ερευνητικών μεταβλητών με τη χρήση των στατιστικών δεικτών της ασυμμετρίας και της κύρτωσης, τα αποτελέσματα των οποίων παρουσιάζονται στον Πίνακα 48. Οι τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης της εξαρτημένης μεταβλητής AIS_SAT κυμαίνονται μέσα στα όρια του ± 1 και ± 3 αντίστοιχως που προτείνονται από τους Hair et al. (2007) για την ύπαρξη της κανονικής κατανομής. Όσον αφορά τις ανεξάρτητες μεταβλητές, οι τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης της μεταβλητής EDU παραβιάζουν σε μικρό βαθμό τα όρια των Hair et al. (2007) αλλά εντάσσονται στα όρια που προτείνουν οι Curran et al. (1996) (± 2 και ± 7 αντίστοιχα) και ο Kline (1998) (± 3 και ± 10 αντίστοιχα) για την παραδοχή της κανονικότητας. Συγχρόνως, εξετάστηκε το ιστόγραμμα (histogram) και το γράφημα της κανονικότητας (normality probability plot) των τυποποιημένων υπολοίπων για την εξαρτημένη μεταβλητή AIS_SAT, χωρίς να εντοπίζονται εκτροπές στην κατανομή των υπολοίπων. Κατά συνέπεια, δεδομένων των παραπάνω ελέγχων, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η προϋπόθεση της κανονικότητας δεν παραβιάζεται. Σχετικά με την ύπαρξη των μονομεταβλητών και των πολυμεταβλητών ακραίων τιμών, ο έλεγχος διενεργήθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο. Βάσει των στατιστικών ελέγχων και των αποτελεσμάτων που παρουσιάστηκαν στους Πίνακες 9 και 10, εντοπίστηκε μικρός αριθμός ακραίων τιμών και παρατηρήσεων και αποφασίστηκε η διατήρησή τους ώστε να διασφαλιστεί η γενίκευση. Άλλωστε όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2014), ένας αριθμός παρατηρήσεων είναι επακόλουθο να αποτελεί ακραία τιμή σε μία κατανομή. Για τον έλεγχο της προϋπόθεσης της απουσίας της αυτοσυσχέτισης ή αλλιώς της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων, χρησιμοποιήθηκε ο στατιστικός δείκτης Durbin - Watson (D-W) (Δαφέρμος, 2005). Ο δείκτης λαμβάνει τιμές από 0 έως 4, ενώ όταν λαμβάνει τιμές κοντά στο 2 μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η αυτοσυσχέτιση δεν

είναι έντονη (Filed, 2016), και κατά συνέπεια ικανοποιείται η παραδοχή της ανεξαρτησίας. Βάσει των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την ακόλουθη ανάλυση (Πίνακας 50), μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων ικανοποιείται, καθώς η τιμή του δείκτη D-W είναι 2,045. Τέλος, αναφορικά με τον έλεγχο της ύπαρξης πολυσυγγραμικότητας, χρησιμοποιήθηκαν οι στατιστικοί δείκτες της ανοχής (tolerance) και του παράγοντα πληθωριστικής διασποράς (Variance Inflation Factor - VIF) για τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Σύμφωνα με τους Hair et al. (2014), η τιμή του δείκτη tolerance πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 0,10 ενώ η τιμή του δείκτη VIF δεν πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 10. Βάσει των αποτελεσμάτων του Πίνακα 50, οι τιμές του δείκτη tolerance για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 0,565 έως 0,948 ενώ οι τιμές του δείκτη VIF για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 1,054 έως 1,770. Κατά συνέπεια, δεν υφίσταται πρόβλημα πολυσυγγραμικότητας για το μοντέλο. Συμπερασματικά, έπειτα από τους προηγούμενους ελέγχους, οι απαιτούμενες παραδοχές και προϋποθέσεις για την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης ικανοποιούνται σε μεγάλο βαθμό.

Αποτελέσματα Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Με την ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης, απώτερος σκοπός είναι να ελεγχθεί η ταυτόχρονη επίδραση των παραγόντων στην Ικανοποίηση των Χρηστών ως δείκτη της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και να διαπιστωθεί το ποσοστό της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής (AIS_SAT) που εξηγείται από το σύνολο των ανεξάρτητων μεταβλητών (AIS_IQ, AIS_SQ, AIS_SERVQ, AIS_USE, AGE, EDU, SIZE, STRU, AIS_AGE, ITI). Πριν την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης, την ανάλυση των αποτελεσμάτων της και τον έλεγχο των υποθέσεων, θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης των ερευνητικών μεταβλητών .

Ανάλυση Συσχέτισης

Όπως έχει προαναφερθεί, πριν την ανάλυση της παλινδρόμησης για τον προσδιορισμό της μαθηματικής σχέσης που συνδέει δύο ή παραπάνω μεταβλητές, εφαρμόζεται η ανάλυση συσχέτισης για να προσδιοριστεί η ένταση και η κατεύθυνση της σχέσης

(Δημητριάδης, 2016). Οι τιμές των συντελεστών συσχέτισης r του Pearson μεταξύ των ερευνητικών μεταβλητών και η στατιστική τους σημαντικότητα παρουσιάζονται στον Πίνακα 49.

Βάσει των αποτελεσμάτων, μπορούν να εξαχθούν κάποια σημαντικά συμπεράσματα. Αρχικά, όλες οι ανεξάρτητες μεταβλητές, εκτός των μεταβλητών AGE, EDU και SIZE, έχουν στατιστικά σημαντική σχέση με την εξαρτημένη μεταβλητή AIS_SAT. Επίσης, με εξαίρεση τις μεταβλητές EDU και STRU, οι υπόλοιπες ανεξάρτητες μεταβλητές έχουν το προβλεπόμενο πρόσημο σύμφωνα με τη διατύπωση των ερευνητικών υποθέσεων. Οι υψηλές, θετικές και στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις που εντοπίζονται μεταξύ των διαστάσεων της επιτυχίας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (AIS_SAT, AIS_IQ, AIS_SQ, και AIS_SERVQ) επιβεβαιώνουν τη συντριπτική πλειονότητα των προγενέστερων εμπειρικών ερευνών στις σχέσεις μεταξύ των μεταβλητών αυτών (Floporoulos et al., 2010). Συγκεκριμένα, οι συσχετίσεις κυμαίνονται από 0,273 έως 0,567 και είναι σημαντικές σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Επιπλέον, εντοπίζεται στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση ($r = 0,297, p < 0,01$) ανάμεσα στην Οργανωσιακή Δομή (STRU) και στη Χρήση του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_USE). Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη διαπίστωση του Montazemi (1988) και υποδεικνύει ότι στις οργανικές και λιγότερο κεντροποιημένες δομές, η χρήση πιο εξειδικευμένων λογισμικών είναι μεγαλύτερη. Τέλος, ένα ακόμα αξιοσημείωτο αποτέλεσμα αποτελεί η στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση ($r = 0,240, p < 0,01$) ανάμεσα στην Οργανωσιακή Δομή (STRU) και στην Ολοκληρωμένη Πληροφοριακή Τεχνολογία (ITI), το οποίο ταυτίζεται με την άποψη των Ein-Dor και Segev (1982) οι οποίοι αναφέρουν ότι οι επιχειρήσεις με οργανικές δομές τείνουν να χρησιμοποιούν υψηλότερου βαθμού ολοκλήρωσης Πληροφοριακά Συστήματα.

Πίνακας 49: Ανάλυση Συσχετίσεων για τις Μεταβλητές των Ερευνητικών Υποθέσεων H_{25} - H_{34}

	AIS_SAT	AIS_SQ	AIS_IQ	AIS_SERVQ	AIS_USE	AGE	EDU	SIZE	STRU	AIS_AGE	ITI
AIS_SAT	1										
AIS_SQ	0,411**	1									
AIS_IQ	0,459**	0,514**	1								
AIS_SERVQ	0,464**	0,273**	0,423**	1							
AIS_USE	0,567**	0,280**	0,427**	0,362**	1						
AGE	-0,002	-0,080	-0,008	0,031	-0,016	1					
EDU	-0,099	-0,026	0,037	0,095	-0,104	-0,350**	1				
SIZE	0,162	-0,043	-0,008	0,018	0,065	-0,136	0,290**	1			
STRU	0,453**	0,107	0,165	0,141	0,297**	0,111	-0,025	0,002	1		
AIS_AGE	0,167*	0,080	0,000	0,100	0,003	-0,097	0,040	0,075	-0,043	1	
ITI	0,350**	0,176*	0,037	0,298**	0,190*	-0,028	0,152	0,238**	0,240**	-0,059	1

*Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% (2-πλευρος έλεγχος)

**Η συσχέτιση είναι σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% (2-πλευρος έλεγχος)

Ανάλυση Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Η χρήση της ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης για τη μελέτη της επίδρασης μιας ή περισσότερων ανεξάρτητων μεταβλητών σε μία εξαρτημένη μεταβλητή αποτελεί μία συνήθης πρακτική στην έρευνα των Πληροφοριακών Συστημάτων (Palvia and Palvia, 1999) και εφαρμόστηκε από πληθώρα ερευνών (π.χ. Carey, 1997; Almutairi and Subramanian, 2005; Jang et al., 2006; Floropoulos et al., 2010; Lai and Pires, 2010; Sun et al., 2014). Έτσι, η πολλαπλή παλινδρόμηση είναι της μορφής $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_k X_k + \varepsilon$, όπου Y είναι η Ικανοποίηση του Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος και X_1, X_2, \dots, X_k είναι οι προβλεπτικοί παράγοντες. Στον Πίνακα 50, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης για το σύνολο των ερευνητικών υποθέσεων $H_{25} - H_{34}$ βάσει της εξίσωσης:

$$AIS_SAT = b_0 + b_1 AIS_SQ + b_2 AIS_IQ + b_3 AIS_SERVQ + b_4 AIS_USE + b_5 AGE + b_6 EDU + b_7 SIZE + b_8 STRU + b_9 AIS_AGE + b_{10} ITI + \varepsilon$$

Βάσει των αποτελεσμάτων, το μοντέλο είναι στατιστικά σημαντικό. Η τιμή του F κριτηρίου είναι 19,793 ενώ παράλληλα το παρατηρούμενο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας είναι $\text{sig} = 0,000 < 0,05$, αποδεικνύοντας την καταλληλότητα του μοντέλου αναφορικά με την προβλεπτική του ικανότητα αλλά και την ύπαρξη γραμμικής σχέσης ανάμεσα στις ανεξάρτητες μεταβλητές και στην εξαρτημένη μεταβλητή. Συγχρόνως, οι ανεξάρτητες μεταβλητές επεξηγούν το 60,4% ($R^2 = 0,604$) της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής. Το αποτέλεσμα αυτό είναι υψηλότερο σε σχέση με τα ποσοστά συναφών ερευνών (Jang et al., 2006). Τέλος, η τιμή του προσαρμοσμένου συντελεστή προσδιορισμού (Adjusted R^2) είναι 0,573 (57,3%) η οποία υποδηλώνει την αρκετά καλή προβλεπτική δύναμη του μοντέλου.

Τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης υποδεικνύουν ότι όλες οι ανεξάρτητες μεταβλητές ή αλλιώς μεταβλητές πρόβλεψης επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό Ικανοποίησης του Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος, εκτός από τη μεταβλητή AGE. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι συντελεστές παλινδρόμησης των παραγόντων συμβαδίζουν με το προβλεπόμενο πρόσημο

δεδομένης της διατύπωσης των ερευνητικών υποθέσεων, εκτός από τις μεταβλητές της Εκπαίδευσης των χρηστών (EDU) και της Οργανωσιακής Δομής (STRU).

Πίνακας 50: Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις H_{25} - H_{34}							
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	<i>t</i>	Sig.	Collinearity	
	<i>B</i>	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Σταθερός Όρος)	-0,043	0,457		-0,094	0,926		
AIS_SQ	0,140	0,067	0,140	2,093	0,038	0,683	1,465
AIS_IQ	0,164	0,077	0,155	2,112	0,037	0,565	1,770
AIS_SERVQ	0,198	0,071	0,185	2,775	0,006	0,689	1,452
AIS_USE	0,126	0,033	0,255	3,829	0,000	0,689	1,450
AGE	-0,005	0,006	-0,044	-0,734	0,464	0,834	1,200
EDU	-0,419	0,154	-0,172	-2,711	0,008	0,761	1,314
SIZE	0,083	0,034	0,146	2,436	0,016	0,847	1,180
STRU	0,285	0,060	0,282	4,720	0,000	0,855	1,170
AIS_AGE	0,036	0,014	0,149	2,622	0,010	0,948	1,054
ITI	0,133	0,057	0,147	2,311	0,022	0,751	1,331
Εξαρτημένη μεταβλητή: AIS_SAT							
$R = 0,777$; $R^2 = 0,604$; $Adj R^2 = 0,573$;							
$F = 19,793$; $Sig. = 0,000$; $D-W = 2,045$							

Ειδικότερα, ο συντελεστής της Ποιότητας Συστήματος του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SQ), είναι θετικός ($b_1 = 0,140$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,038 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{25} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών που εντόπισαν

σημαντική επίδραση στην ικανοποίηση του χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (Seddon and Kiew, 1996; Iivari, 2005). Επιπλέον, ο συντελεστής της Ποιότητας Πληροφορίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_IQ) είναι θετικός ($b_2 = 0,164$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,037 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{26} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει επίσης με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών που εντόπισαν στατιστικά σημαντική επίδραση στην ικανοποίηση του χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (Seddon and Kiew, 1996; Iivari, 2005). Ο συντελεστής της Ποιότητας Υπηρεσίας του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SERVQ) είναι θετικός ($b_3 = 0,198$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,006 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{27} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το εν λόγω αποτέλεσμα συμφωνεί με τη βιβλιογραφία και τα ευρήματα συναφών εμπειρικών ερευνών (Thong et al., 1994; Petter and Fruhling, 2011). Τέλος, ο συντελεστής της Χρήσης του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_USE) είναι θετικός ($b_4 = 0,126$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,000 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{28} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το αποτέλεσμα αυτό επίσης βρίσκεται σε συμφωνία με τη βιβλιογραφία και τα ευρήματα της έρευνας του Iivari (2005) που εντόπισε στατιστικά σημαντική επίδραση στην ικανοποίηση του χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Συμπερασματικά, οι παραπάνω τέσσερις διαστάσεις του μοντέλου των DeLone και McLean (2003) έχουν στατιστικά σημαντική επίδραση στην ικανοποίηση του χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, επιβεβαιώνοντας το αρχικό μοντέλο των DeLone και McLean. Κατ' επέκτασιν, η χρησιμότητα και τα χαρακτηριστικά απόδοσης του συστήματος, η ποιότητα της πληροφορίας που παράγει το σύστημα αλλά και η χρησιμότητα της, η ποιότητα της υπηρεσίας ή της υποστήριξης που λαμβάνουν οι χρήστες του συστήματος και ο βαθμός στον οποίο χρησιμοποιείται το σύστημα αποτελούν σημαντικούς προβλεπτικούς παράγοντες του βαθμού ικανοποίησης του χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων.

Αναφορικά με τα χαρακτηριστικά των χρηστών του συστήματος, ο συντελεστής της Ηλικίας των χρηστών (AGE) είναι αρνητικός ($b_5 = - 0,005$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,464 > 0,05$). Έτσι, η ηλικία των χρηστών του συστήματος δεν

παρουσιάζει στατιστικά σημαντική επίδραση στο βαθμό ικανοποίησής τους με τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα. Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{29} απορρίπτεται. Παρά το γεγονός ότι το πρόσημο του συντελεστή είναι αρνητικό υποδηλώνοντας ότι οι νεότεροι χρήστες που είναι τεχνολογικά εγγράμματοι σε μεγαλύτερο βαθμό τείνουν να είναι περισσότερο ικανοποιημένοι, η ηλικία του χρήστη δεν αποτελεί προβλεπτικό παράγοντα του βαθμού ικανοποίησής του με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα. Παρόμοιο αποτέλεσμα εντόπισαν προγενέστερες εμπειρικές έρευνες στα Πληροφοριακά Συστήματα (Carey, 1997; Wierenga and Ophuis, 1997; Lenthen and Stanton, 2001; Zviran et al., 2005; Mitakos et al., 2010; Longinidis and Gotzamani, 2009; Holsapple et al., 2005; Sun et al., 2014).

Επίσης, ο συντελεστής της Εκπαίδευσης των χρηστών (EDU) είναι αρνητικός ($b_6 = -0,419$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,008 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{30} απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα έρχεται σε αντίθεση με τη βιβλιογραφία και με την πλειονότητα των αποτελεσμάτων των συναφών εμπειρικών ερευνών. Ωστόσο, όπως αναφέρει και ο Carey (1997), η αρνητική επίδραση της εκπαίδευσης στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων ενδέχεται να οφείλεται στο γεγονός ότι οι χρήστες με μεγαλύτερη εκπαίδευση έχουν υψηλότερες απαιτήσεις από ένα Πληροφοριακό Σύστημα και συνεπώς, παρουσιάζουν χαμηλότερο βαθμό ικανοποίησης.

Σχετικά με τον παράγοντα του μεγέθους της επιχείρησης, ο συντελεστής της μεταβλητής (SIZE) είναι θετικός ($b_7 = 0,083$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,016 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{31} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών που εντόπισαν θετική σχέση ανάμεσα στο μέγεθος των επιχειρήσεων και στην ικανοποίηση του χρήστη (Raymond, 1990; Choe, 1996; Diavastis et al., 2016). Συνεπώς, οι μεγαλύτερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις διαθέτουν μεγαλύτερη επάρκεια πόρων και έτσι καθίστανται ικανές να δαπανήσουν μεγαλύτερα ποσά στα Πληροφοριακά τους Συστήματα και να καθορίσουν τις ανάγκες τους σε επίπεδο πληροφόρησης, επιτυγχάνοντας με αυτόν τον τρόπο την αύξηση του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών.

Ο συντελεστής της Οργανωσιακής Δομής (STRU) είναι θετικός ($b_8 = 0,285$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,000 < 0,01$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{32} απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε αντίθεση με τη βιβλιογραφία και με την πλειονότητα των αποτελεσμάτων των συναφών εμπειρικών ερευνών. Παρόλα αυτά, όπως αναφέρει ο Montazemi (1988), οι επιχειρήσεις που είναι λιγότερο οργανικές, τείνουν να χρησιμοποιούν εξειδικευμένους αναλυτές, να εκτελούν μία ολοκληρωμένη ανάλυση των απαιτήσεων σε επίπεδο πληροφόρησης, να ενθαρρύνουν τη συμμετοχή του χρήστη και να χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό εξειδικευμένο λογισμικό. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις αυτές τείνουν να χρησιμοποιούν υψηλότερου βαθμού ολοκλήρωσης Πληροφοριακά Συστήματα (Ein-Dor and Segev, 1982). Συνεπώς, οι οργανικές δομές των επιχειρήσεων λειτουργούν ως παράγοντες που επιδρούν θετικά στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων.

Αναφορικά με τα έτη λειτουργίας του συστήματος, ο συντελεστής της μεταβλητής (AIS_AGE) είναι θετικός ($b_9 = 0,036$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,010 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{33} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε συμφωνία με τη βιβλιογραφία και με τα αποτελέσματα συναφών εμπειρικών ερευνών (Hou, 2012; Karagiorgos and Diavastis, 2013). Έτσι, το χρονικό διάστημα μετά την εγκατάσταση του συστήματος παίζει σημαντικό ρόλο στην ικανοποίηση των χρηστών, καθώς όσο αυξάνονται τα έτη που αυτό λειτουργεί, τόσο οι χρήστες αισθάνονται πιο άνετα με το σύστημα που χρησιμοποιούν και συνεπώς αυξάνεται η ικανοποίησή τους (Bradford and Florin, 2003).

Τέλος, ο συντελεστής της Ολοκληρωμένης Πληροφοριακής Τεχνολογίας (ITI) είναι θετικός ($b_{10} = 0,133$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,022 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{34} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τη βιβλιογραφία και με τα αποτελέσματα συναφών εμπειρικών ερευνών (Hussein et al., 2007; Tatari and Skibniewski, 2010). Κατ' επέκτασιν, με την ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία, οι καθημερινές δραστηριότητες των χρηστών βελτιώνονται, ο χρόνος και η προσπάθεια που καταβάλλουν οι χρήστες για διπλές καταχωρήσεις μειώνονται και η ανάπτυξη των

δεξιοτήτων των χρηστών αυξάνεται (Tatari and Skibniewski, 2010) με απώτερο αποτέλεσμα να επιτυγχάνεται υψηλότερη ικανοποίηση των χρηστών με το Πληροφοριακό Σύστημα.

Συνοψίζοντας, η ποιότητα του συστήματος, η ποιότητα της πληροφορίας, η ποιότητα της υπηρεσίας, η χρήση του συστήματος, το επίπεδο εκπαίδευσης των χρηστών, το μέγεθος της επιχείρησης, η οργανωσιακή δομή, τα έτη λειτουργίας του συστήματος και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία αποτελούν τους παράγοντες που επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Αντιθέτως, η μοναδική μεταβλητή που δεν επιδρά αλλά ούτε συσχετίζεται στατιστικά σημαντικά με το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αποτελεί η ηλικία των χρηστών, παρά το γεγονός ότι έχει το προβλεπόμενο πρόσημο σύμφωνα με τη βιβλιογραφία. Τα προαναφερθέντα ευρήματα επιβεβαιώνουν τις επτά από τις συνολικά έντεκα ερευνητικές υποθέσεις αλλά σε αρκετές περιπτώσεις συνάδουν με τα αποτελέσματα προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών. Εντούτοις, το σύνολο των ανεξάρτητων μεταβλητών επεξηγεί σε αρκετά σημαντικό βαθμό τη συνολική διακύμανση της εξαρτημένης μεταβλητής, επιβεβαιώνοντας την προβλεπτική ικανότητα του μοντέλου αλλά και την ορθή επιλογή των μεταβλητών.

9.6 Τέταρτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Στην ενότητα αυτή θα διεξαχθεί η στατιστική ανάλυση των δεδομένων για την εξέταση των ερευνητικών υποθέσεων σχετικά με την αλληλεπίδραση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, θα διερευνηθούν (1) η κύρια επίδραση (main effect) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, (2) η κύρια επίδραση (main effect) της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, (3) η κύρια επίδραση (main effect)

της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, (4) η αμφίδρομη αλληλεπίδραση (two-way interaction) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, (5) η αμφίδρομη αλληλεπίδραση (two-way interaction) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, (6) η αμφίδρομη αλληλεπίδραση (two-way interaction) της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και (7) η τριπλή αλληλεπίδραση (three-way interaction) των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Βάσει της προσέγγισης της ενδεχομενικότητας (Gerdin and Greve, 2004) και συγκεκριμένα της αλληλεπίδρασης (Drazin and Van de Ven, 1985), του πλαισίου των Δυναμικών Ικανοτήτων (Teece et al., 1997) αλλά και του Μοντέλου Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (DeLone and McLean, 2003), διατυπώθηκαν επτά ερευνητικές υποθέσεις ($H_{35} - H_{41}$).

Για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων χρησιμοποιείται η ανάλυση ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης (hierarchical multiple regression analysis) με τη χρήση όρων αλληλεπίδρασης (interaction terms). Στην παρούσα εργασία θα χρησιμοποιηθεί αμφίδρομη και τριπλή αλληλεπίδραση των μεταβλητών για την εξέταση των ερευνητικών υποθέσεων. Όπως επισημαίνουν οι Gerdin και Greve (2008), η χρήση του όρου αλληλεπίδρασης στις παλινδρομήσεις είναι σημαντική και συχνή στις μελέτες της Διοικητικής Λογιστικής που βασίζονται στην προσέγγιση της ενδεχομενικότητας ώστε να εξεταστεί η ύπαρξη της αλληλεπίδρασης στην απόδοση. Παράλληλα, οι τριπλές αλληλεπιδράσεις, που παρουσιάζονται σε σημαντικά ακαδημαϊκά περιοδικά, παρέχουν το πλεονέκτημα στους ερευνητές να εξετάσουν τη συνδυαστική επίδραση πολλαπλών συνθηκών και να προτείνουν πιο σύνθετες σχέσεις στις μελέτες τους (Lam et al., 2019).

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι για την αξιολόγηση της απόδοσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων χρησιμοποιήθηκαν υποκειμενικά μέτρα σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές τους, ακολουθώντας την πρακτική προγενέστερων συναφών εμπειρικών ερευνών (Turner et al., 2017; McManus, 2013; Govindarajan, 1988; Gil-

Padilla and Espino-Rodríguez, 2008; Köseoglu et al., 2013; Krumwiede and Charles, 2014; Wang et al., 2012). Καθώς αυτές οι αξιολογήσεις χρησιμοποιούνται για συγκριτική και όχι απόλυτη ανάλυση (Van der Stede et al., 2005), μπορούν να θεωρηθούν αξιόπιστες ενώ παράλληλα οποιαδήποτε ενδεχόμενη μεροληψία επιείκειας (leniency bias) δεν αποτελεί σημαντικό πρόβλημα (Perera et al., 1997). Συγχρόνως, καθώς η οικονομική κρίση στη χώρα έχει επιφέρει αξιοσήμαντες επιπτώσεις στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, η αξιολόγηση της απόδοσης από τα στελέχη τόσο σε χρηματοοικονομικούς όσο και σε μη χρηματοοικονομικούς όρους σε σχέση με τους ανταγωνιστές των επιχειρήσεων προφυλάσσει τα δεδομένα από την επίδραση αυτήν (Karagiorgos and Diavastis, 2013).

Περιγραφικά Στατιστικά για τις Ερευνητικές Μεταβλητές

Η μέση τιμή (mean), η τυπική απόκλιση (standard deviation), η ασυμμετρία (skewness), η κύρτωση (kurtosis), το ελάχιστο (minimum) και το μέγιστο (maximum) των τιμών θα χρησιμοποιηθούν για τα περιγραφικά στατιστικά των μεταβλητών (εξαρτημένη και ανεξάρτητες) που συμμετέχουν στον έλεγχο των παραπάνω υποθέσεων. Οι τιμές των μεταβλητών CMAP, CSS, AIS_SAT και FP προήλθαν από τον υπολογισμό του μέσου όρου των στοιχείων της κάθε κλίμακας (παράγοντα - συνιστώσα) βάσει των αποτελεσμάτων της παραγοντικής ανάλυσης. Τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για τις ερευνητικές μεταβλητές παρουσιάζονται στον Πίνακα 51.

Πίνακας 51: Περιγραφικά Στατιστικά για Ερευνητικές Μεταβλητές						
	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ασυμμετρία	Κύρτωση	Ελάχιστο	Μέγιστο
CMAP	2,83	0,59	0,044	0,081	1,50	4,57
CSS	2,98	0,91	0,026	-0,454	1,00	5,00
AIS_SAT	3,62	0,87	-0,207	-0,733	1,25	5,00
FP	3,17	0,74	0,373	-,0541	1,67	5,00

Έλεγχος Προϋποθέσεων για την Ανάλυση Παλινδρόμησης

Πριν την ανάλυση της πολλαπλής παλινδρόμησης, είναι σημαντικό να διεξαχθεί ο έλεγχος των προϋποθέσεων της εφαρμογής τους. Αρχικά, τα δεδομένα πρέπει να είναι τουλάχιστον τακτικής κλίμακας (ordinal scale) (Δημητριάδης, 2016) ενώ στην περίπτωση των κατηγορικών ανεξάρτητων μεταβλητών, οι μεταβλητές μπορούν να είναι διχοτομικές (Hair et al., 2014). Όπως προαναφέρθηκε, όλες οι ερευνητικές μεταβλητές που θα χρησιμοποιηθούν είναι τακτικής κλίμακας μέτρησης και άνω. Για τον έλεγχο των προϋποθέσεων της γραμμικότητας και της ομοσκεδαστικότητας, εξετάστηκαν τα γραφήματα διασποράς των υπολοίπων έναντι των εκτιμώμενων τιμών, χωρίς να παρατηρείται κάποια παραβίαση των παραπάνω παραδοχών. Αναφορικά με την κανονικότητα, ο έλεγχος διεξήχθη με δύο τρόπους. Παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος της κανονικότητας της εξαρτημένης μεταβλητής είναι επαρκής (Field, 2016), αρχικά εξετάστηκε η κανονικότητα των ερευνητικών μεταβλητών με τη χρήση των στατιστικών δεικτών της ασυμμετρίας και της κύρτωσης, τα αποτελέσματα των οποίων παρουσιάζονται στον Πίνακα 51. Οι τιμές της ασυμμετρίας και της κύρτωσης τόσο της εξαρτημένης μεταβλητής FP όσο και των ανεξάρτητων μεταβλητών (CMAP, CSS, AIS_SAT) κυμαίνονται μέσα στα όρια του ± 1 και ± 3 αντιστοίχως που προτείνονται από τους Hair et al. (2007) για την ύπαρξη της κανονικής κατανομής. Συγχρόνως, εξετάστηκε το ιστόγραμμα (histogram) και το γράφημα της κανονικότητας (normality probability plot) των τυποποιημένων υπολοίπων για την εξαρτημένη μεταβλητή FP, χωρίς να εντοπίζονται εκτροπές στην κατανομή των υπολοίπων. Συνεπώς, δεδομένων των παραπάνω ελέγχων, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η προϋπόθεση της κανονικότητας δεν παραβιάζεται. Σχετικά με την ύπαρξη των μονομεταβλητών και των πολυμεταβλητών ακραίων τιμών, ο έλεγχος διενεργήθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο. Βάσει των στατιστικών ελέγχων και των αποτελεσμάτων που παρουσιάστηκαν στους Πίνακες 9 και 10, εντοπίστηκε μικρός αριθμός ακραίων τιμών και παρατηρήσεων και αποφασίστηκε η διατήρησή τους ώστε να διασφαλιστεί η γενίκευση. Άλλωστε όπως αναφέρουν οι Hair et al. (2014), ένας αριθμός παρατηρήσεων είναι επακόλουθο να αποτελεί ακραία τιμή σε μία κατανομή. Για τον έλεγχο της προϋπόθεσης της απουσίας της αυτοσυσχέτισης ή αλλιώς της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων, χρησιμοποιήθηκε ο στατιστικός δείκτης Durbin - Watson (D-W) (Δαφέρμος, 2005). Ο δείκτης λαμβάνει τιμές από 0 έως 4, ενώ όταν λαμβάνει τιμές κοντά στο 2 μπορεί να εξαχθεί το

συμπέρασμα ότι η αυτοσυσχέτιση δεν είναι έντονη (Field, 2016), και κατά συνέπεια ικανοποιείται η παραδοχή της ανεξαρτησίας. Βάσει των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την ιεραρχική πολλαπλή παλινδρόμηση (Πίνακας 52), μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της ανεξαρτησίας των παρατηρήσεων ικανοποιείται, καθώς η τιμή του δείκτη D-W είναι 1,935. Τέλος, αναφορικά με τον έλεγχο της ύπαρξης πολυσυγγραμικότητας, χρησιμοποιήθηκαν οι στατιστικοί δείκτες της ανοχής (tolerance) και του παράγοντα πληθωριστικής διασποράς (Variance Inflation Factor - VIF) για τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Σύμφωνα με τους Hair et al. (2014), η τιμή του δείκτη tolerance πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 0,10 ενώ η τιμή του δείκτη VIF δεν πρέπει να υπερβαίνει την τιμή 10. Βάσει των αποτελεσμάτων της παλινδρόμησης (Πίνακας 52), οι τιμές του δείκτη tolerance για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 0,482 έως 0,824 ενώ οι τιμές του δείκτη VIF για τις ανεξάρτητες μεταβλητές κυμαίνονται από 1,214 έως 2,076. Συνεπώς, δεν υφίσταται πρόβλημα πολυσυγγραμικότητας για το μοντέλο. Συμπερασματικά, έπειτα από τους προηγούμενους ελέγχους, οι απαιτούμενες παραδοχές και προϋποθέσεις για την εφαρμογή της πολλαπλής παλινδρόμησης ικανοποιούνται σε μεγάλο βαθμό.

Αποτελέσματα Ιεραρχικής Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Η ανάλυση της ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης για τη μελέτη της επίδρασης μιας ή περισσότερων ανεξάρτητων μεταβλητών αλλά και της αλληλεπίδρασής τους σε μία εξαρτημένη μεταβλητή αποτελεί κοινή πρακτική στην έρευνα στη Διοικητική Λογιστική και στην Πληροφοριακή Τεχνολογία (π.χ. Hyvönen, 2007; Agbejule and Jokipii, 2009; Maiga et al., 2014; Maiga, 2017; Etemadi et al., 2009; De Harlez and Malagueno, 2016; Andersén and Samuelsson, 2016). Όπως αναφέρει ο Dunk (2003), η συμμετοχή του όρου που αποτελεί το γινόμενο δύο ή και παραπάνω μεταβλητών ως επιπρόσθετη μεταβλητή σε μία πολλαπλή παλινδρόμηση θεωρείται ως ο πλέον αποδεκτός τρόπος για τον έλεγχο και την εκτίμηση της αλληλεπίδρασης. Παράλληλα, η σημαντικότητα του όρου αλληλεπίδρασης επιτυγχάνεται μέσω της αύξησης του συντελεστή προσδιορισμού R^2 (Hair et al., 2014) και της σημαντικότητας της μεταβολής αυτής (Sig F Change) (Field, 2016). Ωστόσο, καθώς ο όρος του γινομένου (cross-product) συσχετίζεται σε μεγάλο βαθμό με τις μεταβλητές που τον αποτελούν, δημιουργώντας πολυσυγγραμικότητα, συνιστάται η κεντροποίηση (centering) των

συνεχών ανεξάρτητων μεταβλητών, δηλαδή η αντικατάσταση των τιμών τους με τις αποκλίσεις από τους μέσους τους, για την αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού (Tabachnick and Fidell, 2013). Ταυτόχρονα, η κεντροποίηση των μεταβλητών δεν επηρεάζει την τιμή ή τη σημαντικότητα των συντελεστών της παλινδρόμησης (Maiga et al., 2014) και βοηθάει στην ερμηνεία των όρων αλληλεπίδρασης (Agbejule and Jokipii, 2009). Για τους προαναφερθέντες λόγους, οι τρεις κύριες ανεξάρτητες μεταβλητές κεντροποιήθηκαν στους μέσους τους πριν την εφαρμογή των παλινδρομήσεων (Aiken et al., 1991).

Έτσι, για τον έλεγχο ερευνητικών υποθέσεων $H_{35} - H_{41}$, η ανάλυση της ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης περιλαμβάνει τρία στάδια. Στο πρώτο στάδιο εισάγονται οι τρεις ανεξάρτητες μεταβλητές ώστε να εξεταστεί η κύρια επίδραση (main effect), στο δεύτερο στάδιο εισάγονται οι τρεις αμφίδρομες αλληλεπιδράσεις (two-way interactions) και στο τρίτο στάδιο εισάγεται ο όρος της τριπλής αλληλεπίδρασης (three-way interaction). Κατά συνέπεια, οι τρεις εξισώσεις διαμορφώνονται ως εξής:

$$FP = a_0 + a_1CMAP + a_2CSS + a_3AIS_SAT + \varepsilon \text{ (Μοντέλο 1)}$$

$$FP = b_0 + b_1CMAP + b_2CSS + b_3AIS_SAT + b_4CMAP*CSS + b_5CSS*AIS_SAT + b_6CMAP*AIS_SAT + \varepsilon \text{ (Μοντέλο 2)}$$

$$FP = c_0 + c_1CMAP + c_2CSS + c_3AIS_SAT + c_4CMAP*CSS + c_5CSS*AIS_SAT + c_6CMAP*AIS_SAT + c_7CMAP*CSS*AIS_SAT + \varepsilon \text{ (Μοντέλο 3)}$$

Στον Πίνακα 52, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης. Βάσει των τιμών του F κριτηρίου αλλά και της στατιστικής σημαντικότητας επιβεβαιώνεται η καταλληλότητα των μοντέλων αναφορικά με την προβλεπτική τους ικανότητα, όπως επίσης και η γραμμική σχέση ανάμεσα στις ανεξάρτητες μεταβλητές και στην εξαρτημένη μεταβλητή. Επίσης, και τα τρία μοντέλα παρουσιάζουν ικανοποιητική προβλεπτική δύναμη καθώς οι τιμές του προσαρμοσμένου συντελεστή προσδιορισμού ($Adjusted R^2$) είναι υψηλές.

Πίνακας 52: Ιεραρχική Πολλαπλή Παλινδρόμηση για τις Ερευνητικές Υποθέσεις $H_{35} - H_{41}$

	Μοντέλο 1				Μοντέλο 2				Μοντέλο 3			
	<i>a</i>	Std. Error	<i>t</i>	Sig.	<i>b</i>	Std. Error	<i>t</i>	Sig.	<i>c</i>	Std. Error	<i>t</i>	Sig.
(Σταθερός Όρος)	1,046	0,271	3,865	0,000	1,065	0,257	4,138	0,000	1,472	0,318	4,632	0,000
CMAP	0,307	0,118	2,612	0,010	0,289	0,109	2,647	0,009	0,207	0,115	1,808	0,073
CSS	0,281	0,062	4,494	0,000	0,240	0,059	4,076	0,000	0,168	0,067	2,505	0,013
AIS_SAT	0,117	0,078	1,489	0,139	0,122	0,072	1,685	0,094	0,129	0,072	1,798	0,074
CMAP*CSS					0,265	0,132	2,000	0,047	0,278	0,131	2,127	0,035
CSS*AIS_SAT					0,176	0,085	2,064	0,041	0,193	0,085	2,275	0,025
CMAP*AIS_SAT					0,081	0,114	0,710	0,479	0,076	0,112	0,678	0,499
CMAP*CSS*AIS_SAT									0,252	0,118	2,132	0,035
Εξαρτημένη μεταβλητή: FP	$R = 0,583; R^2 = 0,340$				$R = 0,671; R^2 = 0,450$				$R = 0,684; R^2 = 0,468$			
	Adj $R^2 = 0,325$				Adj $R^2 = 0,425; \Delta R^2 = 0,110$				Adj $R^2 = 0,440; \Delta R^2 = 0,018$			
	$F = 23,490; \text{Sig.} = 0,000$				$F = 18,260; \text{Sig.} = 0,000$				$F = 16,714; \text{Sig.} = 0,000$			
					Sig F Change= 0,000				Sig F Change= 0,035			

Ειδικότερα, το μοντέλο 1 που εξετάζει τις κύριες επιδράσεις (main effects) των ανεξάρτητων μεταβλητών είναι στατιστικά σημαντικό. Η τιμή του F κριτηρίου είναι 23,490 ενώ παράλληλα το παρατηρούμενο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας είναι $\text{sig} = 0,000 < 0,05$. Συγχρόνως, οι ανεξάρτητες μεταβλητές επεξηγούν το 34% ($R^2 = 0,340$) της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής. Τέλος, η τιμή του προσαρμοσμένου συντελεστή προσδιορισμού (Adjusted R^2) είναι 0,325 (32,5%).

Βάσει των αποτελεσμάτων, ο βαθμός χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και ο βαθμός πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων έχουν στατιστικά σημαντική θετική επίδραση στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, ενώ η αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων δεν επιδρά στατιστικά σημαντικά. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (CMAP) είναι θετικός ($a_1 = 0,307$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,010 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{35} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό συμφωνεί με τη βιβλιογραφία και με τα αποτελέσματα της έρευνας των Nuhu et al. (2016). Επίσης, ο συντελεστής της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων (CSS) είναι θετικός ($a_2 = 0,281$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,000 < 0,001$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{36} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη βιβλιογραφία και με τα αποτελέσματα των συναφών εμπειρικών ερευνών (Pizzini, 2006, Foong and Anak Teruki, 2009). Τέλος, ο συντελεστής της Ικανοποίησης του Χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος (AIS_SAT) είναι θετικός ($a_3 = 0,117$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,139 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{37} απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τη βιβλιογραφία και με τα αποτελέσματα της έρευνας των Karagiorgos και Diavastis (2013).

Στο μοντέλο 2, όπου εισάγονται οι τρεις αμφίδρομες αλληλεπιδράσεις (two-way interactions) των ανεξάρτητων μεταβλητών, είναι στατιστικά σημαντικό. Η τιμή του F κριτηρίου είναι 18,260 ενώ παράλληλα το παρατηρούμενο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας είναι $\text{sig} = 0,000 < 0,05$. Συγχρόνως, το ποσοστό της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής που επεξηγούν οι ανεξάρτητες μεταβλητές ανέρχεται σε 45% ($R^2 = 0,450$), το οποίο είναι αυξημένο κατά 11% ($\Delta R^2 = 0,110$) σε σχέση με το

προηγούμενο μοντέλο. Τέλος, η τιμή του προσαρμοσμένου συντελεστή προσδιορισμού (Adjusted R^2) είναι 0,425 (42,5%).

Βάσει των αποτελεσμάτων του μοντέλου 2, η αμφίδρομη αλληλεπίδραση του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και η συνέργεια του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων επηρεάζουν θετικά την απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αντιθέτως, δεν εντοπίζεται στατιστικά σημαντική επίδραση της αλληλεπίδρασης του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Επίσης, το ποσοστό της διακύμανσης (R^2) της εξαρτημένης μεταβλητής που επεξηγούν οι ανεξάρτητες μεταβλητές στο μοντέλο 2 αυξάνεται κατά 11% σε σχέση με το μοντέλο 1 ενώ η μεταβολή αυτή είναι στατιστικά σημαντική (sig F Change = 0,000 < 0,05).

Συγκεκριμένα, ο συντελεστής του όρου αλληλεπίδρασης του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής και του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων (CMAP*CSS) είναι θετικός ($b_4 = 0,265$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,047 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{38} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε συμφωνία με την προσέγγιση των Δυναμικών Ικανοτήτων και συνάδει με τα αποτελέσματα της έρευνας των Kuzey et al. (2019). Ο συντελεστής του όρου αλληλεπίδρασης του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (CSS*AIS_SAT) είναι θετικός ($b_5 = 0,176$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,041 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{39} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με την Ενδεχομενική θεωρία και τα αποτελέσματα της έρευνας των Diavastis et al. (2016). Επίσης, ο συντελεστής του όρου αλληλεπίδρασης του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (CMAP*AIS_SAT) είναι θετικός ($b_6 = 0,081$) αλλά μη στατιστικά σημαντικός ($p = 0,479 > 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{40} απορρίπτεται. Τέλος, οι κύριες

μεταβλητές που αποτελούν τους όρους αλληλεπίδρασης δεν είναι ερμηνεύσιμες στο μοντέλο αυτό (Govindarajan, 1986).

Στο μοντέλο 3, όπου εισάγεται ο όρος της τριπλής αλληλεπίδρασης (three-way interaction), είναι στατιστικά σημαντικό. Η τιμή του F κριτηρίου είναι 16,714 ενώ παράλληλα το παρατηρούμενο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας είναι $\text{sig} = 0,000 < 0,05$. Συγχρόνως, το ποσοστό της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής που επεξηγούν οι ανεξάρτητες μεταβλητές ανέρχεται σε 46,8% ($R^2 = 0,468$), το οποίο είναι αυξημένο κατά 1,8% ($\Delta R^2 = 0,018$) σε σχέση με το προηγούμενο μοντέλο. Τέλος, η τιμή του προσαρμοσμένου συντελεστή προσδιορισμού (Adjusted R^2) είναι 0,440 (44,0%), η οποία υποδηλώνει την αρκετά καλή προβλεπτική δύναμη του μοντέλου.

Βάσει των αποτελεσμάτων του μοντέλου 3, η τριπλή αλληλεπίδραση του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων επηρεάζουν θετικά την απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, το ποσοστό της διακύμανσης (R^2) της εξαρτημένης μεταβλητής που επεξηγούν οι ανεξάρτητες μεταβλητές στο μοντέλο 3 αυξάνεται κατά 1,8% σε σχέση με το μοντέλο 2 ενώ η μεταβολή αυτή είναι στατιστικά σημαντική ($\text{sig } F \text{ Change} = 0,035 < 0,05$). Επίσης, ο συντελεστής του όρου της τριπλής αλληλεπίδρασης (CMAP*CSS*AIS_SAT) είναι θετικός ($c_7 = 0,252$) και στατιστικά σημαντικός ($p = 0,035 < 0,05$). Κατά συνέπεια, η υπόθεση H_{41} γίνεται αποδεκτή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%.

Το στατιστικά σημαντικό αποτέλεσμα της τριπλής αλληλεπίδρασης του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επιβεβαιώνει την προσέγγιση των Δυναμικών Ικανοτήτων και την Ενδεχομενική θεωρία στο πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και της Πληροφοριακής Τεχνολογίας, υποδεικνύοντας τον τρόπο με τον οποίο μπορούν οι πόροι της επιχείρησης να συνδυαστούν και κάτω από

συγκεκριμένες συνθήκες να δημιουργήσουν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θα αποφέρει τη βελτίωση της απόδοσής της.

10. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

10.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο συνοψίζει τα κύρια ευρήματα της έρευνας που διεξήχθη. Αρχικά, γίνεται υπενθύμιση των ερευνητικών στόχων της εργασίας ενώ παράλληλα περιγράφονται συνοπτικά η ερευνητική μεθοδολογία που ακολουθήθηκε και οι στατιστικές τεχνικές που εφαρμόστηκαν για την επίτευξή τους. Εν συνεχεία, παρουσιάζονται και σχολιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας σύμφωνα με τη στατιστική ανάλυση των δεδομένων. Τέλος, περιγράφονται οι περιορισμοί της έρευνας, διατυπώνονται οι προτάσεις για περαιτέρω εμπειρική μελέτη και αναλύεται η πρακτική εφαρμογή των ερευνητικών αποτελεσμάτων.

10.2 Σύνοψη Ερευνητικών Στόχων και Ερευνητικής Μεθοδολογίας

Η εξέλιξη και η χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής μέσα από θεμελιώδεις θεωρίες που έχουν αναπτυχθεί στη διεθνή βιβλιογραφία (Κεφάλαιο 2), η εξέλιξη και η υιοθέτηση των Κοστολογικών Συστημάτων, με έμφαση στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, και η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τις επιχειρήσεις (Κεφάλαιο 3), όπως επίσης η συνεισφορά των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και η ανάγκη για αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους (Κεφάλαιο 4), αλλά και η σημασία των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, των Κοστολογικών Συστημάτων και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον ξενοδοχειακό κλάδο (Κεφάλαιο 5) διαμορφώνουν το θεωρητικό υπόβαθρο της εργασίας. Η εκτενής βιβλιογραφική ανασκόπηση ανέδειξε σημαντικά ερευνητικά ζητήματα που συνετέλεσαν στη διαμόρφωση των ερευνητικών στόχων της διατριβής. Μέσω του εντοπισμού των ερευνητικών κενών στη σύγχρονη βιβλιογραφία, της υιοθέτησης της κατάλληλης ερευνητικής μεθοδολογίας και της εφαρμογής των στατιστικών μεθόδων και ελέγχων, η παρούσα διατριβή συνεισφέρει στη γνώση μελετώντας τη σύνθετη σχέση της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και της Πληροφοριακής Τεχνολογίας και διερευνώντας εμπειρικά την επίδραση της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών

Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της συνέργειάς τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Παράλληλα, αντιμετωπίζει τα ερευνητικά κενά της σύγχρονης βιβλιογραφίας προσδιορίζοντας τους παράγοντες που επιδρούν στη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και στην αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων ενώ ταυτόχρονα εξετάζει άλλα επιμέρους σημαντικά ερευνητικά ζητήματα. Για την επίτευξη του σκοπού της διατριβής, η παρούσα έρευνα έθεσε τους εξής ερευνητικούς στόχους:

1. Να διερευνήσει το βαθμό χρήσης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, την ταξινόμηση και την πολυπλοκότητα των πρακτικών σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC), τους λόγους απόρριψης της υιοθέτησης των καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και τους παράγοντες που επιδρούν στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
2. Να διερευνήσει την κοστολογική δομή, την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και των παραγόντων που την επηρεάζουν, τη χρήση και την ποιότητα της κοστολογικής πληροφορίας, και τους παράγοντες που επιδρούν στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
3. Να διερευνήσει τους παράγοντες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
4. Να εξετάσει την επίδραση της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων αλλά και της συνέργειάς τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Για την επίτευξη των προαναφερθέντων ερευνητικών στόχων, η εργασία υιοθέτησε και συνδύασε θεωρίες, προσεγγίσεις και μοντέλα από τους κλάδους της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Πληροφοριακών Συστημάτων. Πέραν της

βιβλιογραφικής ανασκόπησης που διεξήχθη, η Ενδεχομενική θεωρία (Contingency theory) μέσω της προσέγγισης της Συμβατότητας (Congruence approach) και της προσέγγισης της Ενδεχομενικότητας (Contingency approach), η θεωρία της Διάδοσης της Καινοτομίας (Diffusion of Innovation theory), η θεωρία των “Ανώτερων Κλιμακίων” (Upper Echelons theory), το Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (IS Success model) των DeLone και McLean και το πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων (Dynamic Capabilities framework) αποτέλεσαν τη θεωρητική βάση για τη διατύπωση των ερευνητικών ερωτημάτων και των υποθέσεων της διατριβής (Κεφάλαιο 7).

Η μεθοδολογία έρευνας και το ερευνητικό σχέδιο, αλλά και οι μέθοδοι και οι διαδικασίες που υιοθετήθηκαν, ώστε να συγκεντρωθούν τα ερευνητικά δεδομένα για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων, αναπτύχθηκαν στο Κεφάλαιο 6. Η παρούσα έρευνα αποτελεί μία βασική επιχειρηματική έρευνα, αντικατοπτρίζει τις αρχές της φιλοσοφίας του θετικισμού και υιοθετεί την υποθετική - απαγωγική μέθοδο ως ερευνητική προσέγγιση, την ποσοτική μεθοδολογική προσέγγιση ως ερευνητική μεθοδολογία και την επισκόπηση ως ερευνητική στρατηγική. Συγχρόνως, αποτελεί μία συγχρονική έρευνα καθώς η μελέτη διεξάγεται σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Τέλος, χαρακτηρίζεται ως περιγραφική και αιτιολογική έρευνα, καθώς μελετά τα χαρακτηριστικά ενός πληθυσμού σε συγκεκριμένες μεταβλητές απαντώντας σε συγκεκριμένα ερευνητικά ερωτήματα ενώ παράλληλα εξετάζει την αποδοχή ή την απόρριψη των ερευνητικών υποθέσεων.

Για τη συλλογή πρωτογενών δεδομένων, χρησιμοποιήθηκε ένα δομημένο διαδικτυακό ερωτηματολόγιο. Ως πληθυσμό - στόχο και δειγματοληπτικό πλαίσιο της έρευνας καθορίστηκαν οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν στην κατηγορία των τριών (3***), των τεσσάρων (4****) και των πέντε (5*****) αστέρων. Με τη χρήση της απλής τυχαίας δειγματοληψίας, τα διαδικτυακά ερωτηματολόγια στάλθηκαν σε 1.000 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Το χρήσιμο ποσοστό απόκρισης ανήλθε σε 14,9%, προσεγγίζοντας τα ποσοστά συναφών εμπειρικών ερευνών. Τέλος, εφαρμόστηκαν οι απαιτούμενες τεχνικές και μέθοδοι ώστε να αντιμετωπιστούν τα πιθανά σφάλματα της έρευνας και να διασφαλιστεί η εγκυρότητα και η αξιοπιστία της.

Αναφορικά με τη στατιστική ανάλυση, χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πακέτο IBM SPSS. Μετά την καταχώριση και την κωδικοποίηση των δεδομένων, εξετάστηκαν οι ελλειπείς και ακραίες τιμές και αποφασίστηκε ο κατάλληλος χειρισμός και η αντιμετώπισή τους. Παράλληλα, δεν διαπιστώθηκε μεροληψία μη απόκρισης βάσει των στατιστικών ελέγχων που διεξήχθησαν. Ακόμη, διενεργώντας τους απαραίτητους ελέγχους των προϋποθέσεων των παραμετρικών στατιστικών ελέγχων και της πολυμεταβλητής ανάλυσης, δεν εντοπίστηκε κάποιο σημαντικό πρόβλημα που θα επιδρούσε αρνητικά στην αξιοπιστία των αποτελεσμάτων της πολυμεταβλητής ανάλυσης. Εν συνεχεία, εφαρμόστηκαν η παραγοντική ανάλυση και η ανάλυση αξιοπιστίας για τον έλεγχο της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας των κλιμάκων (Κεφάλαιο 8). Τέλος, για την αντιμετώπιση των ερευνητικών ερωτημάτων χρησιμοποιήθηκε η περιγραφική στατιστική ενώ για τον έλεγχο των ερευνητικών υποθέσεων εφαρμόστηκαν ο στατιστικός έλεγχος χ^2 , ο στατιστικός έλεγχος T - Test, η ανάλυση συσχέτισης, η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης και η ανάλυση ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης με τη χρήση όρων αλληλεπίδρασης (Κεφάλαιο 9).

10.3 Σύνοψη και Συζήτηση των Ερευνητικών Αποτελεσμάτων

Σε αυτήν την ενότητα θα γίνει η σύνοψη των κύριων ευρημάτων που προέκυψαν από τη στατιστική ανάλυση, ενώ παράλληλα παρατίθεται ο σχολιασμός τους σε σχέση με τα ερευνητικά ερωτήματα και τις ερευνητικές υποθέσεις. Η παρουσίαση και ο σχολιασμός των αποτελεσμάτων πραγματοποιείται ανά ομάδα ερευνητικών ερωτημάτων και υποθέσεων, όπως αναπτύχθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια της εργασίας.

10.3.1 Πρώτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής

Το 1^ο ερευνητικό ερώτημα (RQ_1) στοχεύει στη διερεύνηση του βαθμού χρήσης των παραδοσιακών και σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μέσα στην περίοδο των τελευταίων τριών ετών. Σύμφωνα με την περιγραφική ανάλυση, οι χρηματοοικονομικοί δείκτες όπως οι δείκτες κερδοφορίας και απόδοσης πωλήσεων, οι προϋπολογισμοί για τον έλεγχο του κόστους,

η ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία, η πλήρης κοστολόγηση και οι προϋπολογισμοί για το σχεδιασμό λειτουργιών παρουσιάζουν τους υψηλότερους βαθμούς χρήσης. Αντιθέτως, οι ελαστικοί προϋπολογισμοί, η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων, το Υπολειμματικό Εισόδημα και οι Προϋπολογισμοί Βάσει Δραστηριοτήτων χρησιμοποιούνται σε πολύ μικρό βαθμό από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της έρευνας. Εξετάζοντας τις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει της λειτουργίας τους, η πλήρης κοστολόγηση αποτελεί τη μέθοδο κοστολόγησης που χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τα ευρήματα της έρευνας των Pavlatos και Paggios (2008) και τον ισχυρισμό των Καραγιώργου και Πετρίδη (2017). Αναφορικά με τις πρακτικές προϋπολογισμού, οι προϋπολογισμοί για τον έλεγχο του κόστους και οι προϋπολογισμοί για το σχεδιασμό λειτουργιών παρουσιάζουν τον υψηλότερο βαθμό χρήσης. Το αποτέλεσμα αυτό συνηγορεί στη διαπίστωση των Makrigiannakis και Soteriades (2007), οι οποίοι επισημαίνουν ότι οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρωταρχικά για τον έλεγχο και για το σχεδιασμό. Επίσης, οι χρηματοοικονομικοί δείκτες και οι μη χρηματοοικονομικοί δείκτες σχετικά με τους πελάτες χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό για την αξιολόγηση της απόδοσης. Ακόμη, οι επιχειρήσεις του κλάδου χρησιμοποιούν κατά κύριο λόγο την ανάλυση κερδοφορίας ανά υπηρεσία και την ανάλυση κερδοφορίας ανά πελάτη ώστε να αποκτήσουν την κατάλληλη πληροφορία με σκοπό τη λήψη αποφάσεων. Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τα ευρήματα προγενέστερων εμπειρικών μελετών (Pavlatos and Paggios, 2008; Sunarni, 2015; Georgiev, 2014), οι οποίες επίσης διαπίστωσαν ιδιαίτερα υψηλά ποσοστά υιοθέτησης και χρήσης στον ξενοδοχειακό κλάδο. Τέλος, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την ανάλυση του κλάδου και την ανάλυση ανταγωνισμού (τοποθέτηση) ως πρακτικές στρατηγικής ανάλυσης σε σημαντικό βαθμό. Το εύρημα αυτό συνηγορεί στον ισχυρισμό ότι οι Ελληνικές επιχειρήσεις αύξησαν τη χρήση πρακτικών με στρατηγικό προσανατολισμό κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης (Pavlatos and Kostakis, 2015).

Συγχρόνως, η περιγραφική ανάλυση απέδειξε ότι η χρήση των παραδοσιακών Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής υπερτερεί της χρήσης των σύγχρονων πρακτικών στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα και οφέλη των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, το προαναφερθέν

αποτέλεσμα ταυτίζεται με τη διαπίστωση αρκετών ερευνητών (Chenhall and Langfield-Smith, 1999; Ngoc Phi Anh et al., 2011; Nuhu et al., 2017; Kalifa et al., 2020) που ισχυρίζονται ότι οι παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό από τις επιχειρήσεις. Επίσης, το συγκεκριμένο εύρημα συνάδει με το συμπέρασμα των Hussain et al. (1998), οι οποίοι υποστηρίζουν ότι, οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερα υψηλό βαθμό χρήσης των σύγχρονων πρακτικών μολονότι τα προβλήματα των παραδοσιακών συστημάτων και την ανωτερότητα των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής έχουν επισημανθεί. Τέλος, αντίστοιχα αποτελέσματα σημειώθηκαν σε προγενέστερες συναφείς έρευνες στον ξενοδοχειακό κλάδο σε άλλες χώρες (Santos et al., 2012; Sunarni, 2015; El-Shishini, 2017).

Συμπερασματικά, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δίνουν έμφαση πρωτίστως στους χρηματοοικονομικούς δείκτες και δευτερευόντως στους μη χρηματοοικονομικούς δείκτες για την αξιολόγηση της απόδοσής τους. Η διαπίστωση αυτή βρίσκεται σε συμφωνία με τα ευρήματα των Atkinson και Brander Brown (2001), Haktanir και Harris (2005) και Kala και Bagri (2014) που απέδειξαν ότι οι χρηματοοικονομικοί δείκτες χρησιμοποιούνται σε σημαντικό βαθμό από τα διοικητικά στελέχη για την αξιολόγηση της απόδοσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Παρόλα αυτά, εξαιτίας της φύσης και των χαρακτηριστικών του κλάδου, οι επιχειρήσεις λαμβάνουν υπόψιν τους τόσο τους χρηματοοικονομικούς όσο και τους μη χρηματοοικονομικούς δείκτες, όπως η κερδοφορία και η ικανοποίηση των πελατών αντιστοίχως, με σκοπό να δημιουργήσουν ένα ολοκληρωμένο σύστημα μέτρησης της απόδοσής τους που θα παρέχει αποτελεσματική αξιολόγηση, ολοκληρωμένο έλεγχο και βέλτιστη λήψη αποφάσεων. Συγχρόνως, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις βασίζονται σε σύγχρονες πρακτικές, όπως η ανάλυση κερδοφορίας των υπηρεσιών και η ανάλυση κερδοφορίας πελατών, ώστε να λάβουν την κατάλληλη πληροφορία με σκοπό την αποτελεσματική λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων. Αντιθέτως, χρησιμοποιούν παραδοσιακά συστήματα και πρακτικές προϋπολογισμού με σκοπό τον έλεγχο του κόστους και το σχεδιασμό των λειτουργιών ώστε να αποκτήσουν την απαραίτητη πληροφόρηση που θα τους επιτρέψει να προβούν στις κατάλληλες ενέργειες για τη μείωση του κόστους και την ενίσχυση της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Τέλος, η χρήση της πλήρους κοστολόγησης σε μεγάλο βαθμό αποδεικνύει

ότι οι επιχειρήσεις του κλάδου εμμένουν στην παραδοσιακή κοστολόγηση, όπως άλλωστε απέδειξαν και προγενέστερες έρευνες στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο (Pavlatos and Paggios, 2008; Zounta και Bekiaris, 2009).

Τα αποτελέσματα της έρευνας συνηγορούν στο συμπέρασμα ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις βασίζονται για τις ανάγκες της πληροφόρησής τους σε ένα μείγμα από παραδοσιακές κατά κύριο λόγο, αλλά και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής με απώτερο σκοπό τη λήψη αποφάσεων και τη βελτίωση της απόδοσής τους. Το εύρημα αυτό ενισχύει την άποψη των Burns και Vaivio (2001) που υποστηρίζουν ότι οι παραδοσιακές πρακτικές δεν έχουν αντικατασταθεί από τις σύγχρονες πρακτικές αλλά χρησιμοποιούνται παράλληλα. Ταυτόχρονα, επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του Scarpens (2006) σύμφωνα με τον οποίο υπάρχει σημαντικό κενό ανάμεσα στη θεωρία και στην πράξη. Παρά την κυριαρχία των παραδοσιακών Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, οι επιχειρήσεις δείχνουν να κατανοούν τα σημαντικά πλεονεκτήματα και οφέλη που μπορούν να παρέχουν οι σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, υπερκαλύπτοντας τις αδυναμίες και τις στρεβλώσεις των παραδοσιακών, καθώς ο βαθμός χρήσης τους υποδεικνύει ότι υπάρχει αυξανόμενη τάση για υιοθέτησή τους συγκριτικά με προγενέστερες έρευνες. Τέλος, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής ώστε να προβαίνουν σε αποτελεσματικές τιμολογιακές και κοστολογικές αποφάσεις που σχετίζονται με τις υπηρεσίες και τους πελάτες, και να αντιμετωπίζουν τον ανταγωνισμό που επικρατεί στον κλάδο μέσω της ανάλυσης του επιχειρησιακού περιβάλλοντος και των ανταγωνιστών τους.

Το 2^ο ερευνητικό ερώτημα (RQ_2) στοχεύει στον εντοπισμό του βαθμού πολυπλοκότητας και του σταδίου εξέλιξης των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC). Βάσει των αποτελεσμάτων της περιγραφικής ανάλυσης, οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σχετικά χαμηλού βαθμού πολυπλοκότητας Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, καθώς οι μέσοι όροι χρήσης των πρακτικών των δύο πρώτων σταδίων είναι υψηλότεροι. Οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής που χρησιμοποιούνται από τις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

κατατάσσονται μεταξύ του 1^{ου} και 2^{ου} σταδίου εξέλιξης σύμφωνα με την ταξινόμηση της IFAC, επιβεβαιώνοντας το συμπέρασμα που προέκυψε από τη σύγκριση της χρήσης των παραδοσιακών και των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Το αποτέλεσμα αυτό υποδηλώνει ότι οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις βασίζονται κυρίως σε πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής για τον καθορισμό του κόστους, το χρηματοοικονομικό έλεγχο αλλά και το διοικητικό σχεδιασμό και έλεγχο, ενώ παράλληλα εστιάζουν σε μικρότερο βαθμό στη δημιουργία ενός συγκριτικού πλεονεκτήματος μέσω της μείωσης της σπατάλης των πόρων και της αξιοποίησής τους.

Καθώς τα αποτελέσματα του πρώτου και του δεύτερου ερευνητικού ερωτήματος προτείνουν ότι οι Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως παραδοσιακές και χαμηλής πολυπλοκότητας Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής, η διερεύνηση του τρίτου ερευνητικού ερωτήματος αποκτά ιδιαίτερη σημασία. Το 3^ο ερευνητικό ερώτημα (*RQ₃*) έχει ως σκοπό να εξεταστούν οι πιθανοί λόγοι για τους οποίους τα στελέχη του ξενοδοχειακού κλάδου δεν υιοθετούν και απορρίπτουν μία ή και περισσότερες σύγχρονες και καινοτόμες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Σύμφωνα με την περιγραφική ανάλυση, ως πιο σημαντικοί λόγοι επισημαίνονται οι αιτίες εκείνες που σχετίζονται με τα κόστη και τα προσδοκώμενα οφέλη από την υιοθέτηση των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, αλλά και τη δυσκολία αλλαγής και την έλλειψη ικανοτήτων για την εφαρμογή τους. Αντιθέτως, τα στελέχη των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επισημαίνουν ότι η έλλειψη οικονομικών συμβούλων για την υιοθέτηση των πρακτικών και η ακαταλληλότητα κάποιων πρακτικών για τον κλάδο αποτελούν τις λιγότερο σημαντικές αιτίες για τη μη υιοθέτησή τους. Τέλος, τα ευρήματα αυτά δεν διαφοροποιούνται σε μεγάλο βαθμό συγκριτικά με προγενέστερες συναφείς εμπειρικές έρευνες σε άλλες χώρες και κλάδους δραστηριοτήτων (Nassar et al., 2011; Joshi et al., 2011; Cuzdriorean, 2017).

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα αποτελέσματα, αναδεικνύεται η σημασία που δίνουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στα κόστη που θα προκύψουν από την εφαρμογή των σύγχρονων και καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και στα αναμενόμενα αντισταθμιστικά τους οφέλη. Εξαιτίας της αβεβαιότητας και των οικονομικών επιπτώσεων της οικονομικής κρίσης, οι επιχειρήσεις του κλάδου λαμβάνουν ιδιαίτερα

υπόψιν τους τις επιπρόσθετες δαπάνες που θα προκληθούν από την υιοθέτησή τους. Το αποτέλεσμα αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα οικονομικά τους στελέχη δεν έχουν κατανοήσει τα οφέλη που θα προκύψουν μακροπρόθεσμα από την εφαρμογή των πρακτικών αυτών και εστιάζουν στο βραχυπρόθεσμο οικονομικό αποτέλεσμα. Επίσης, η δυσκολία αλλαγής και η έλλειψη ικανοτήτων για το σχεδιασμό και την εφαρμογή τους υποδεικνύουν την ανάγκη για επιμόρφωση των οικονομικών στελεχών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων προκειμένου να διαμορφωθεί η απαραίτητη κουλτούρα και να αποκτηθούν οι κατάλληλες δεξιότητες που θα συμβάλλουν στην αποδοχή των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής. Τέλος, καθώς τα προαναφερθέντα ευρήματα αποτελούν μία πρακτική εφαρμογή της θεωρίας της Διάχυσης της Καινοτομίας, ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των παραγόντων αυτών που λειτουργούν ανασταλτικά στη διαδικασία διάχυσης των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής μπορεί να βοηθήσει στην αύξηση του ρυθμού υιοθέτησής τους από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Καθώς οι καταστάσεις και οι συνθήκες κάτω από τις οποίες δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις μεταβάλλονται, τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα πρέπει να προσαρμόζονται ώστε να παραμένουν αποτελεσματικά (Jones, 1985). Ακολούθως, διαμορφώνονται συγκεκριμένες καταστάσεις που επηρεάζουν την καταλληλότητα της εφαρμογής των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε κάθε επιχείρηση (Uyar and Kuzey, 2016a). Κατά συνέπεια, η διερεύνηση των παραγόντων που επιδρούν στη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο έχει ερευνητικό ενδιαφέρον. Για το λόγο αυτό, διατυπώθηκαν οι ερευνητικές υποθέσεις $H_I - H_{II}$ με σκοπό να εξεταστεί η επίδραση ενός πλήθους παραγόντων στο βαθμό χρήσης ενός συνόλου σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σύμφωνα με την προσέγγιση της Επιλογής (Selection approach) ή αλλιώς την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach) της Ενδεχομενικής θεωρίας. Οι παράγοντες που εξετάστηκαν είναι η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα, η οικονομική κρίση, η επιχειρησιακή στρατηγική, η οργανωσιακή Δομή, η οργανωσιακή κουλτούρα, η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία και το μέγεθος της επιχείρησης, τα έτη λειτουργίας, η ποιότητα των υπηρεσιών, το καθεστώς διοίκησης και η εποχικότητα. Σύμφωνα με τη διατύπωση των υποθέσεων και τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης, οι τρεις από τις συνολικά έντεκα ερευνητικές υποθέσεις έγιναν

αποδεκτές καθώς η επιχειρησιακή στρατηγική (H_3), η οργανωσιακή δομή (H_4) και η εποχικότητα (H_{11}) αποτελούν τους παράγοντες που επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Οι υπόλοιποι παράγοντες (αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα (H_1), οικονομική κρίση (H_2), οργανωσιακή κουλτούρα (H_5), ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία (H_6), μέγεθος επιχείρησης (H_7), έτη δραστηριότητας (H_8), ποιότητα υπηρεσιών (H_9) και καθεστώς διοίκησης (H_{10})) δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική επίδραση.

Συγκεκριμένα, η στρατηγική διαφοροποίησης υπηρεσιών, η οργανική δομή και η εποχικότητα αποτελούν τους προβλεπτικούς παράγοντες του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής για τις επιχειρήσεις της έρευνας. Έτσι, η εφαρμογή της στρατηγικής διαφοροποίησης υπηρεσιών ενισχύει το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, καθώς οι επιχειρήσεις χρειάζονται επιπρόσθετη πληροφορία με σκοπό το σχεδιασμό, την αξιολόγηση της απόδοσης και την ανάλυση του κλάδου και των ανταγωνιστών που θα τους επιτρέψει να βελτιώσουν την ποιότητα και να διαφοροποιήσουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους. Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τη βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Pavlatos, 2010; Pavlatos, 2018). Επίσης, οι χαλαρές, ευέλικτες και αποκεντρωμένες δομές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οδηγούν σε υψηλότερο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, καθώς απαιτείται ολοκληρωμένη πληροφορία για το συντονισμένο έλεγχο των τμημάτων και των μονάδων τους αλλά και πληροφορία που σχετίζεται με τους πελάτες τους με σκοπό τη βέλτιστη λήψη αποφάσεων από τα χαμηλότερα επίπεδα της διοίκησης. Τέλος, η εποχικότητα επηρεάζει θετικά το βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής καθώς οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις επιζητούν πληροφορία που σχετίζεται με το εξωτερικό περιβάλλον και τους ανταγωνιστές τους αλλά και ακριβέστερη κοστολογική πληροφορία, ώστε να αντιμετωπίσουν τη μεταβαλλόμενη ζήτηση, να εφαρμόσουν ορθή τιμολογιακή πολιτική και να προβούν σε αποτελεσματική χρήση των πόρων και των δραστηριοτήτων τους.

Αντιθέτως, τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης κατέδειξαν ότι η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα και η οικονομική κρίση δεν επιδρούν σημαντικά στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Η διαπίστωση αυτή έρχεται σε αντίθεση με την πλειονότητα των εμπειρικών ερευνών (Gordon and Narayanan, 1984; Lucianetti et al., 2018; Pavlatos and Kostakis, 2018). Μία πιθανή εξήγηση που μπορεί να δοθεί για τη διαπίστωση αυτή αποτελεί το γεγονός ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σε μία χρονική περίοδο που χαρακτηρίζεται από αβεβαιότητα και οικονομικές επιπτώσεις στράφηκαν σε άλλες στρατηγικές και τεχνικές ώστε να παραμείνουν ανταγωνιστικές και οικονομικά βιώσιμες. Αναφορικά με την οργανωσιακή κουλτούρα, το στατιστικό αποτέλεσμα υποδηλώνει ότι η κουλτούρα με προσανατολισμό στην καινοτομία των στελεχών μπορεί να επηρεάζει τις επιλογές τους στα Διοικητικά Συστήματα Ελέγχου (Subramaniam and Mia, 2001) και να επιδρά στην αποδοχή της υιοθέτησης μιας καινοτόμου και σύγχρονης πρακτικής, αλλά δεν έχει αντίκτυπο στο βαθμό χρήσης της. Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τα ευρήματα των ερευνών των Erserim (2012) και Chia και Koh (2007). Επίσης, η απουσία στατιστικά σημαντικής επίδρασης της ολοκληρωμένης πληροφοριακής τεχνολογίας στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής συνάδει με τον ισχυρισμό των Granlund και Mouritsen (2003) που υποστηρίζουν ότι η Πληροφοριακή Τεχνολογία δεν οδηγεί αλλά διευκολύνει την εφαρμογή της Διοικητικής Λογιστικής. Συνεπώς, η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία αποτελεί έναν παράγοντα που βοηθά την εφαρμογή των σύγχρονων πρακτικών με την εξασφάλιση μεγάλου όγκου και υψηλής ποιότητας πληροφορίας, ενώ δεν επηρεάζει το βαθμό χρήσης τους.

Ένα ακόμη σημαντικό εύρημα συνιστά η μη στατιστικά σημαντική επίδραση του μεγέθους των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, αποτέλεσμα στο οποίο έχουν καταλήξει προγενέστερες έρευνες στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο (Pavlatos, 2011; Pavlatos and Paggios, 2009). Πιθανή αιτία για το προαναφερθέν αποτέλεσμα αποτελεί το γεγονός ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ενός (1*) και δύο (2**) αστέρων, οι οποίες κατά κύριο λόγο είναι πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις, τέθηκαν εκτός δειγματοληπτικού πλαισίου μειώνοντας με τον τρόπο αυτόν το εύρος της διακύμανσης της μεταβλητής και κατ' επέκτασιν τη στατιστικά σημαντική επίδραση της μεταβλητής. Τέλος, καθώς δεν

εντοπίστηκε η ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης ανάμεσα στο βαθμό χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και στα έτη δραστηριότητας, στην ποιότητα υπηρεσιών και στο καθεστώς διοίκησης παρά την αιτιότητα που υποστηρίζει η βιβλιογραφία, οι σχέσεις αυτές πρέπει να εξεταστούν περαιτέρω καθώς έχουν διερευνηθεί ανεπαρκώς στον κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής.

Συνολικά, ο αριθμός των υποθέσεων που επιβεβαιώθηκαν βάσει των στατιστικών αποτελεσμάτων είναι μικρός. Εκτός από τους προαναφερθέντες λόγους, εν συνεχεία αναπτύσσονται δύο πιθανές αιτίες για το αποτέλεσμα αυτό. Αρχικά, όπως επισημαίνουν οι Auzair και Langfield-Smith (2005, p.408), όταν λαμβάνονται υπόψιν όλες οι μεταβλητές σε μία ανάλυση, η σημαντικότητα των σχέσεων μεταξύ συγκεκριμένων μεταβλητών και των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων μπορεί να μειωθεί στην παρουσία άλλων μεταβλητών. Συνεπώς, μεγάλο μέρος της πληροφορίας που παρέχουν κάποιες μεταβλητές μπορεί να καταστεί πλεονάζον σε σχέση με την πληροφορία που παρέχεται από άλλες μεταβλητές στην πολλαπλή παλινδρόμηση. Επιπλέον, ενώ οι Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ένα σύνολο (Malmi and Brown, 2008; Agbejule and Huusko, 2011) καθώς συσχετίζονται και επιδρούν από κοινού (Otley, 1980; Nuhu et al., 2017), ενδέχεται να μην επηρεάζονται όλες οι πρακτικές από τους ίδιους ενδεχομενικούς παράγοντες (Ahmad and Mohamed Zabri, 2015) και να υπάρχουν σαφείς διαφοροποιήσεις.

Συμπερασματικά, βάσει των αποτελεσμάτων της πολλαπλής παλινδρόμησης, οι προβλεπτικοί παράγοντες επεξηγούν σε αρκετά ικανοποιητικό βαθμό τη συνολική διακύμανση του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, επιβεβαιώνοντας την ορθή επιλογή των μεταβλητών. Η ταυτόχρονη θετική επίδραση τόσο της επιχειρησιακής στρατηγικής όσο και της οργανωσιακής δομής στη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής ενισχύει τη σημαντική σχέση των δύο παραγόντων. Επίσης, η σημαντική επίδραση της εποχικότητας, ως ιδιαίτερο γνώρισμα του Ελληνικού ξενοδοχειακού κλάδου, αναδεικνύει τη σημασία της στη χρήση των κατάλληλων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής που θα επιτρέψουν στα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να ανταπεξέλθουν στο πρόβλημα αυτό. Τέλος, η μη στατιστικά σημαντική επίδραση των ενδεχομενικών παραγόντων, όπως η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα και το μέγεθος των επιχειρήσεων που

παρουσιάζουν σημαντική επίδραση σε συναφείς έρευνες, υποδεικνύουν τη διαφοροποίηση και την ιδιαιτερότητα του ξενοδοχειακού κλάδου σε σχέση με άλλους κλάδους δραστηριοτήτων ενώ παράλληλα υποστηρίζουν την κύρια ιδέα της Ενδεχομενικής θεωρίας και της προσέγγισης της Συμβατότητας, η οποία συνοψίζεται στο «*ότι δεν υπάρχει κανένα παγκοσμίως κατάλληλο Λογιστικό Σύστημα που να εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις επιχειρήσεις σε όλες τις καταστάσεις*» (Otley, 1980, p.413).

10.3.2 Δεύτερη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Κοστολογικά Συστήματα

Το 4^ο ερευνητικό ερώτημα (*RQ4*) στοχεύει στη διερεύνηση της κοστολογικής δομής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, εξετάζοντας τη συμμετοχή του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστους αλλά και τη κατανομή του κόστους σε σταθερό, ημιμεταβλητό και μεταβλητό. Βάσει των αποτελεσμάτων της περιγραφικής ανάλυσης, η μέση τιμή του ποσοστού συμμετοχής του έμμεσου κόστους στο συνολικό κόστος των υπηρεσιών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ανέρχεται στο 41,73%. Το ποσοστό αυτό προσεγγίζει το αποτέλεσμα της έρευνας των Pavlatos και Paggios (2007). Κατά συνέπεια, επιβεβαιώνεται η βιβλιογραφία που υποστηρίζει ότι τα έμμεσα κόστη αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους. Αναφορικά με τη συμπεριφορά του κόστους σε σχέση με τη μεταβολή του επίπεδου δραστηριότητας, η μέση τιμή του ποσοστού συμμετοχής του σταθερού κόστους στο συνολικό κόστος ανέρχεται στο 60,96%, του ημιμεταβλητού κόστους στο 14,59% και του μεταβλητού κόστους στο 24,45%. Το υψηλό ποσοστό του σταθερού κόστους στο συνολικό κόστος συνάδει με τον ισχυρισμό του Kotas (1999), ο οποίος υποστηρίζει ότι η κοστολογική δομή μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης χαρακτηρίζεται από υψηλά σταθερά κόστη. Όλα τα παραπάνω δεδομένα συνηγορούν στην ιδιαιτερότητα της κοστολογικής δομής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που περιλαμβάνει υψηλά σταθερά και έμμεσα κόστη, επιβεβαιώνοντας τη σχετική βιβλιογραφία.

Εξαιτίας της κοστολογικής δομής, οι Kaplan και Cooper (1998) επισημαίνουν ότι οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών θεωρούνται ιδανικές για την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Ακολούθως, ο ξενοδοχειακός κλάδος μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλος για την εφαρμογή μιας σύγχρονης κοστολογικής μεθόδου

όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Kock, 1995), καθώς τα έμμεσα έξοδα αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους, με απώτερο σκοπό να αντιμετωπιστούν οι στρεβλώσεις και τα εσφαλμένα κοστολογικά δεδομένα που μπορούν να προκληθούν από την παραδοσιακή κοστολόγηση. Παρόλα αυτά, οι Terzioglu και Chan (2013) επισημαίνουν ότι η εφαρμοστικότητα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις υπηρεσίες αμφισβητείται από μερίδα ερευνητών στη διεθνή βιβλιογραφία. Έτσι, το 5^ο ερευνητικό ερώτημα έχει ως σκοπό να εξετάσει το βαθμό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Βάσει των αποτελεσμάτων της περιγραφικής ανάλυσης, το ποσοστό υιοθέτησης της μεθόδου στην παρούσα έρευνα ανέρχεται στο 28,4%, υποδεικνύοντας την αυξητική τάση του σε σχέση με τις προγενέστερες συναφείς έρευνες. Το αποτέλεσμα αυτό συνάδει με τη διαπίστωση των Askarany και Yazdifar (2012) ότι τα ποσοστά υιοθέτησης στον κλάδο των υπηρεσιών κυμαίνονται κυρίως κάτω από 30%. Επίσης, συγκριτικά με προηγούμενες έρευνες στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο, το αποτέλεσμα αυτό συμφωνεί με τη διαπίστωση των Pavlatos και Kostakis (2015) που υποστήριξαν ότι οι Ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποίησαν σε μεγαλύτερο βαθμό την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης. Ένα ακόμα σημαντικό εύρημα αποτελεί το σχετικά υψηλό ποσοστό (22,7%) των επιχειρήσεων της έρευνας που δηλώνει ότι η συγκεκριμένη μέθοδος κοστολόγησης χρησιμοποιήθηκε αλλά εγκαταλείφθηκε, εξαιτίας ενδεχομένως του υψηλού κόστους και δυσκολίας εφαρμογής της. Συμπερασματικά, τα προαναφερθέντα ευρήματα επιβεβαιώνουν το λεγόμενο «*παράδοξο της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων*» (ABC paradox) (Gosselin, 1997, p.105) καθώς παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα της μεθόδου, τα ποσοστά υιοθέτησης και χρήσης της παραμένουν σχετικά χαμηλά. Επιπλέον, συνηγορούν στην άποψη ότι η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι δύσκολο να εφαρμοσθεί σε έναν κλάδο με ιδιαίτερη και πολύπλοκη κοστολογική δομή (Kock, 1995), όπως είναι ο ξενοδοχειακός κλάδος.

Σε συνέχεια του προηγούμενου ερευνητικού ερωτήματος, διατυπώθηκε η ερευνητική υπόθεση H_{12} με σκοπό να εξεταστεί η ύπαρξη στατιστικών διαφοροποιήσεων μεταξύ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων και των επιχειρήσεων που την έχουν απορρίψει σε σχέση με το μέγεθος των επιχειρήσεων, το καθεστώς διοίκησης, την ποιότητα των υπηρεσιών, το

εύρος των υπηρεσιών, τα έτη λειτουργίας, την κοστολογική δομή και τα λογιστικά πρότυπα. Βάσει των αποτελεσμάτων, η ερευνητική υπόθεση γίνεται μερικώς αποδεκτή, καθώς σε τέσσερις από τους επτά παράγοντες υφίσταται στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση. Συγκεκριμένα, εντοπίστηκε στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση για το μέγεθος των επιχειρήσεων, την ποιότητα των υπηρεσιών, το εύρος των υπηρεσιών και την κοστολογική δομή. Επιπροσθέτως, διενεργήθηκε ανάλυση συσχετίσεων ώστε να εξεταστεί η ένταση και η σημαντικότητα των διμεταβλητών σχέσεων. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι η επάρκεια πόρων σε χρηματοοικονομικό επίπεδο και σε ανθρώπινο δυναμικό και η αυξημένη ανάγκη για ακριβή κοστολογική πληροφορία στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, η απαίτηση για έλεγχο και υποστήριξη της παροχής υψηλής ποιότητας υπηρεσιών από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με περισσότερα αστέρια, η παροχή πολλαπλών υπηρεσιών και το υψηλό ποσοστό της συμμετοχής των έμμεσων εξόδων στο συνολικό κόστος αποτελούν τους παράγοντες που σχετίζονται στατιστικά σημαντικά με την υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο. Συμπερασματικά, οι μεγάλες επιχειρήσεις που παρέχουν πολλαπλές και υψηλής ποιότητας υπηρεσίες και χαρακτηρίζονται από αυξημένα έμμεσα έξοδα επιζητούν μεγαλύτερη ακρίβεια στην κοστολόγηση των υπηρεσιών τους, η οποία θα τους επιτρέψει να προβούν σε αποτελεσματικές διοικητικές αποφάσεις.

Το έκτο ερευνητικό ερώτημα (*RQ6*) στοχεύει στη διερεύνηση της χρήσης της κοστολογικής πληροφορίας από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα της περιγραφικής ανάλυσης απέδειξαν ότι η τιμολόγηση των υπηρεσιών αποτελεί την κυριότερη εφαρμογή της κοστολογικής πληροφορίας για τις επιχειρήσεις της έρευνας. Η διαπίστωση αυτή συνάδει με τα ευρήματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (Blayney, 1991; Lukka and Granlund, 1996; Boyd and Cox Iii, 2002; Brierley et al., 2006; Van Triest and Fathy Elshahat, 2007). Συγχρόνως, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αναφέρουν ότι χρησιμοποιούν σε σημαντικό βαθμό τη κοστολογική πληροφορία για τη μείωση του κόστους και την κατάρτιση των προϋπολογισμών τους. Αντιθέτως, η μοντελοποίηση του κόστους και οι αποφάσεις εξωτερικής ανάθεσης υπηρεσιών και λειτουργιών παρουσιάζουν αρκετά χαμηλούς βαθμούς χρήσης. Άλλωστε, οι πρακτικές αυτές είναι δύσκολα εφαρμόσιμες για τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτου κλάδου δραστηριότητας, καθώς απαιτούν υψηλή εξειδίκευση από τα διοικητικά στελέχη τους.

Για τις επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, η τιμολόγηση υπηρεσίας, η ανάλυση κερδοφορίας πελατών και η μείωση του κόστους αποτελούν τις πιο σημαντικές εφαρμογές της κοστολογικής πληροφορίας, ενώ για τις επιχειρήσεις που έχουν απορρίψει τη συγκεκριμένη μέθοδο και εφαρμόζουν παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, η κοστολογική πληροφορία χρησιμοποιείται κυρίως για τη μείωση του κόστους, για την τιμολόγηση της υπηρεσίας και για τους προϋπολογισμούς. Τέλος, ελέγχοντας την ύπαρξη διαφοροποίησης στις εφαρμογές της κοστολογικής πληροφορίας ανάμεσα στις δύο κατηγορίες επιχειρήσεων, αποδείχθηκε ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση σε όλες τις εφαρμογές, εκτός από τις αποφάσεις παροχής υπηρεσιών, τον προϋπολογισμό και την αποτίμηση αποθεμάτων.

Σε συνέχεια του παραπάνω ερευνητικού ερωτήματος, διατυπώθηκε η ερευνητική υπόθεση H_{13} με σκοπό να εξεταστεί η ανωτερότητα της κοστολογικής πληροφορίας που παράγεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σε σχέση με την παραδοσιακή κοστολόγηση. Τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης απέδειξαν ότι τα χαρακτηριστικά της ποιότητας της κοστολογικής πληροφορίας που προέρχεται από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων παρουσιάζουν υψηλότερες τιμές, ενώ παράλληλα διαπιστώνεται στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση. Συνεπώς, επιβεβαιώνεται ότι η συγκεκριμένη μέθοδος παρέχει ακριβή και σχετική κοστολογική πληροφορία (Sapp et al., 2005) και ικανοποιεί περισσότερο τις ανάγκες των χρηστών του σε σχέση με την παραδοσιακή κοστολόγηση, όπως απέδειξαν και οι Byrne et al. (2009). Συμπερασματικά, σε συνδυασμό με τα αποτελέσματα του προηγούμενου ερευνητικού ερωτήματος, η υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία που ικανοποιεί τις ανάγκες των στελεχών και μπορεί να αποκτηθεί από τα πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα αποτελεί συγκριτικό πλεονέκτημα για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς η λήψη των αποφάσεων για τους ίδιους σκοπούς θα καταστεί αποτελεσματικότερη.

Όπως επισημαίνουν οι Schoute και Budding (2017), σημαντικό ζήτημα στη Διοικητική Λογιστική αποτελεί ο βαθμός στον οποίο ο σχεδιασμός των Κοστολογικών Συστημάτων σχετίζεται με το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις. Καθώς υφίσταται ασυνέπεια στα μέχρι τώρα ευρήματα και εξαιτίας της

διχοτομικής προσέγγισης των Κοστολογικών Συστημάτων από την πλειονότητα των ερευνητών (Drury and Tayles, 2005), η διερεύνηση των παραγόντων που επιδρούν στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων αποκτά ερευνητικό ενδιαφέρον. Κατά συνέπεια, διατυπώθηκαν οι ερευνητικές υποθέσεις H_{14} - H_{24} με σκοπό να εξεταστεί η επίδραση ενός πλήθους παραγόντων στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων σύμφωνα με την προσέγγιση της Επιλογής (Selection approach) ή αλλιώς την προσέγγιση της Συμβατότητας (Congruence approach) της Ενδεχομενικής θεωρίας. Βάσει της βιβλιογραφίας των Κοστολογικών Συστημάτων από τη σκοπιά της Ενδεχομενικής θεωρίας (Contingency theory) και της θεωρίας των “Ανώτερων Κλιμακίων” (Upper Echelons theory), οι παράγοντες που εξετάστηκαν είναι ο ανταγωνισμός, το μέγεθος της επιχείρησης, η κοστολογική δομή, η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων, το εύρος των υπηρεσιών, η επιχειρησιακή στρατηγική, η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία, ο οργανωσιακός κύκλος ζωής και η ηλικία, τα έτη προϋπηρεσίας και η εκπαίδευση του στελέχους. Σύμφωνα με τη διατύπωση των υποθέσεων και τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης, οι τέσσερις από τις συνολικά έντεκα ερευνητικές υποθέσεις έγιναν αποδεκτές καθώς το μέγεθος της επιχείρησης (H_{15}), η κοστολογική δομή (H_{16}), η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων (H_{17}) και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία (H_{20}) αποτελούν τους παράγοντες που επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Οι υπόλοιποι παράγοντες (ανταγωνισμός (H_{14}), εύρος υπηρεσιών (H_{18}), επιχειρησιακή στρατηγική (H_{19}), οργανωσιακός κύκλος ζωής (H_{21}), ηλικία στελέχους (H_{22}), έτη προϋπηρεσίας στελέχους (H_{23}) και εκπαίδευση στελέχους (H_{24})) δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική επίδραση.

Συγκεκριμένα, το μέγεθος της επιχείρησης, η μεγαλύτερη αναλογία έμμεσων εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος, η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας στη λήψη αποφάσεων και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία αποτελούν τους προβλεπτικούς παράγοντες του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων για τις επιχειρήσεις της έρευνας. Έτσι, το μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων για την παραγωγή και την παροχή διαφοροποιημένων προϊόντων και υπηρεσιών και η επάρκεια σε ανθρώπινο και τεχνολογικό δυναμικό που διακατέχουν τις μεγάλες

ξενοδοχειακές επιχειρήσεις προκαλούν την υιοθέτηση υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικών Συστημάτων. Η διαπίστωση αυτή συνάδει με τα αποτελέσματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (Drury and Tayles, 2005; Pizzini, 2006; Al-Omiri and Drury, 2007). Επίσης, τα υψηλά ποσοστά των έμμεσων εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος οδηγούν σε υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα ώστε να αποτραπούν ενδεχόμενες στρεβλώσεις. Η θετική αυτή επίδραση της κοστολογικής δομής στην πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων συμβαδίζει με τα αποτελέσματα των Bjørnenak (1997) και Pavlatos (2011), αν και η πλειονότητα των εμπειρικών ερευνών (Drury and Tayles, 2005; Al-Omiri and Drury, 2007; Ismail and Mahmoud, 2012) δεν εντόπισε την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης. Η στατιστικά σημαντική επίδραση του μεγέθους των επιχειρήσεων και της κοστολογικής δομής επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό ότι καθώς οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις έχουν περισσότερα έμμεσα έξοδα σε σχέση με το συνολικό κόστος, απαιτούνται υψηλότερης πολυπλοκότητας Κοστολογικά Συστήματα για τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος και της υπηρεσίας. Αναφορικά με τη σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας στη λήψη αποφάσεων, ο βαθμός στον οποίο βασίζονται οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στα κοστολογικά δεδομένα ώστε να λάβουν αποφάσεις σχετικά με τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες τους συμβάλλει στο σχεδιασμό και στην εφαρμογή υψηλότερου βαθμού πολυπλοκότητας Κοστολογικών Συστημάτων. Το αποτέλεσμα αυτό συμφωνεί με τα ευρήματα προγενέστερων εμπειρικών ερευνών (Al-Omiri and Drury, 2007; Pavlatos and Paggios, 2009a; Ismail and Mahmoud, 2012; Kuzey et al., 2019). Τέλος, η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία, εξασφαλίζοντας μεγάλο όγκο και υψηλής ποιότητας πληροφορίας αλλά και εύκολη και γρήγορη πρόσβαση σε επιχειρησιακά δεδομένα, επιτρέπει τον ακριβή εντοπισμό των στοιχείων του κόστους και τη συγκέντρωση μη χρηματοοικονομικών δεδομένων λειτουργώντας θετικά στην εφαρμογή υψηλότερου βαθμού πολυπλοκότητας Κοστολογικών Συστημάτων.

Αντιθέτως, τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης απέδειξαν ότι ο ανταγωνισμός δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Ενώ η βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε αγορές με υψηλό ανταγωνισμό απαιτούν ακριβή κοστολογικά δεδομένα (Chen et al., 2001) με σκοπό τον καθορισμό των τιμών (Patiar, 2016), η

πλειονότητα της εμπειρικής έρευνας δεν εντοπίζει στατιστικά σημαντική επίδραση του ανταγωνισμού στην πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων. Άλλωστε, όπως αναφέρουν και οι Drury και Tayles (2005), εάν η ανάγκη για ακριβή κοστολογική πληροφορία που απαιτείται σε καθεστώς έντονου ανταγωνισμού μπορεί να ικανοποιηθεί από απλοποιημένα Κοστολογικά Συστήματα, τότε τα συστήματα αυτά θεωρούνται επαρκή. Αναφορικά με το εύρος υπηρεσιών, το στατιστικό αποτέλεσμα υποδηλώνει ότι η παροχή πολλαπλών υπηρεσιών δεν αποτελεί παράγοντα πρόβλεψης της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, ενώ παράλληλα βρίσκεται σε συμφωνία με προγενέστερες εμπειρικές έρευνες που δεν εντόπισαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής επίδρασης (Al-Omiri and Drury, 2007; Pavlatos and Paggios, 2009a; Ismail and Mahmoud, 2012). Καθώς όμως διαπιστώθηκε ότι το μέγεθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων επηρεάζει το βαθμό πολυπλοκότητας, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι παρά την ανάγκη που δημιουργείται από την παροχή μεγάλου εύρους υπηρεσιών για λεπτομερή κοστολογική πληροφορία από πολύπλοκα Κοστολογικά Συστήματα, απαιτείται και η διάθεση των απαραίτητων πόρων για την εφαρμογή τους που μπορούν να διαθέσουν μόνο οι μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Παράλληλα, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης, δεν εντοπίζεται στατιστικά σημαντική επίδραση της επιχειρησιακής στρατηγικής. Μολονότι η στρατηγική ηγεσίας κόστους παρουσιάζει θετική σχέση με το βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, επιβεβαιώνοντας το επιχείρημα ότι η ακριβή κοστολογική πληροφορία είναι πιο σημαντική στη συγκεκριμένη στρατηγική σε σχέση με τη στρατηγική διαφοροποίησης (Lucas and Rafferty, 2008), δεν αποτελεί όμως έναν προβλεπτικό παράγοντα.

Ένα ακόμη ενδιαφέρον εύρημα αποτελεί η μη στατιστικά σημαντική επίδραση του οργανωσιακού κύκλου ζωής, και συγκεκριμένα του σταδίου της “ωρίμανσης” και του σταδίου της “αναβίωσης” των επιχειρήσεων στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Καθώς όμως δεν υπάρχει προηγούμενη αντίστοιχη εμπειρική έρευνα, η σχέση αυτή πρέπει να εξεταστεί περαιτέρω. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι ο βαθμός πολυπλοκότητας είναι υψηλότερος στα δύο στάδια αυτά ενώ παράλληλα υφίσταται στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση, αποδεικνύοντας ότι στο στάδιο της “ωρίμανσης” και στο στάδιο της “αναβίωσης” δίνεται έμφαση σε πιο τυπικά και πολύπλοκα συστήματα ελέγχου του κόστους. Τέλος, κανένα από τα τρία

χαρακτηριστικά γνωρίσματα (ηλικία, προϋπηρεσία, εκπαίδευση) των οικονομικών στελεχών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν επιδρά σημαντικά στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Τα αποτελέσματα αυτά έρχονται σε αντίθεση με τα ευρήματα προηγούμενων συναφών εμπειρικών ερευνών στη Διοικητική Λογιστική (Naranjo-Gil and Hartmann, 2007; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2012). Πιθανή αιτία για τη μη στατιστική σημαντικότητα των τριών αυτών παραγόντων αποτελεί το γεγονός ότι μερίδα των στελεχών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα δεν λαμβάνουν μέρος στη λήψη αποφάσεων αναφορικά με το σχεδιασμό των Κοστολογικών Συστημάτων.

Συμπερασματικά, τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης απέδειξαν ότι οι προβλεπτικοί παράγοντες επεξηγούν σε σημαντικά ικανοποιητικό βαθμό τη συνολική διακύμανση του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων, επιβεβαιώνοντας την ορθή επιλογή των μεταβλητών βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας και της θεωρίας των “Ανώτερων Κλιμακίων”. Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή των πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων επηρεάζεται από την ανάγκη για λεπτομερή κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών με σκοπό τη λήψη αποφάσεων, από την κοστολογική δομή που χαρακτηρίζεται από υψηλά έμμεσα κόστη, από την παροχή των απαραίτητων πόρων της επιχείρησης και από την ολοκλήρωση ή αλλιώς ενσωμάτωση των Πληροφοριακών Συστημάτων. Τέλος, όπως και στην περίπτωση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, τα προαναφερθέντα αποτελέσματα υποστηρίζουν την κύρια ιδέα της Ενδεχομενικής θεωρίας και της προσέγγισης της Συμβατότητας.

10.3.3 Τρίτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα

Η επιτυχία ή αλλιώς η αποτελεσματικότητα των Πληροφοριακών Συστημάτων έχει γίνει αποδεκτή από τους ερευνητές ως πρωταρχικό κριτήριο για την αξιολόγησή τους. Επίσης, η ικανοποίηση του χρήστη αποτελεί ένα “καλό” υποκατάστατο μέτρο της επιτυχίας ενός Πληροφοριακού Συστήματος (Seddon and Kiew, 1996; Iivari and Ervasti, 1994). Καθώς, ελάχιστες έρευνες έχουν εστιάσει στην αξιολόγηση των μεταβλητών που επηρεάζουν την ικανοποίηση του χρήστη στην περίοδο μετά την εγκατάσταση του συστήματος (Díez and McIntosh, 2009), η παρούσα έρευνα εξέτασε

τους παράγοντες που επιδρούν στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Κατά συνέπεια, διατυπώθηκαν οι ερευνητικές υποθέσεις $H_{25} - H_{34}$ με σκοπό να εξεταστεί η επίδραση ενός πλήθους παραγόντων στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Βάσει των μοντέλων των DeLone και McLean (1992, 2003), της Ενδεχομενικής θεωρίας, των χαρακτηριστικών του Πληροφοριακού Συστήματος και των χαρακτηριστικών των χρηστών τους, οι παράγοντες που εξετάστηκαν είναι η ποιότητα της πληροφορίας, η ποιότητα του συστήματος, η ποιότητα της υπηρεσίας, η χρήση του συστήματος, η ηλικία των χρηστών, η εκπαίδευση των χρηστών, το μέγεθος της επιχείρησης, η οργανωσιακή δομή, τα έτη λειτουργίας του συστήματος και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία. Σύμφωνα με τη διατύπωση των υποθέσεων και τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης, οι επτά από τις συνολικά έντεκα ερευνητικές υποθέσεις έγιναν αποδεκτές καθώς η ποιότητα συστήματος (H_{25}), η ποιότητα πληροφορίας (H_{26}), η ποιότητα υπηρεσίας (H_{17}), η χρήση συστήματος (H_{28}), το μέγεθος επιχείρησης (H_{31}), τα έτη λειτουργίας συστήματος (H_{33}) και η ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία (H_{34}) αποτελούν τους παράγοντες που επηρεάζουν σημαντικά θετικά το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Παράλληλα, η εκπαίδευση των χρηστών (H_{30}) και η οργανωσιακή δομή (H_{32}) έχουν σημαντική επίδραση στην εξαρτημένη μεταβλητή αλλά βρίσκονται σε αντίθεση με τις υποθέσεις που διατυπώθηκαν. Τέλος, η ηλικία των χρηστών (H_{29}) δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών.

Συγκεκριμένα, η στατιστικά σημαντική θετική επίδραση της ποιότητας της πληροφορίας, της ποιότητας του συστήματος, της ποιότητας της υπηρεσίας και της χρήση του συστήματος στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών επιβεβαιώνει το μοντέλο των DeLone και Mclean (2003) στα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο αλλά και συνάδει με την πλειονότητα των συναφών εμπειρικών ερευνών. Έτσι, η χρηστικότητα και τα χαρακτηριστικά απόδοσης του συστήματος, η ποιότητα της πληροφορίας που παράγει το σύστημα αλλά και η χρησιμότητα της, η ποιότητα της υπηρεσίας και της υποστήριξης που λαμβάνουν οι χρήστες του συστήματος και ο βαθμός στον οποίο χρησιμοποιείται το σύστημα αποτελούν σημαντικούς προσδιοριστικούς παράγοντες του βαθμού ικανοποίησης του

χρήστη των Λογιστικών Πληροφοριακών. Επίσης, η αρνητική επίδραση της εκπαίδευσης των χρηστών στο βαθμό ικανοποίησής τους αποτελεί ένα μη αναμενόμενο εύρημα βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης και της πλειονότητας των εμπειρικών ερευνών. Ωστόσο, όπως επισημαίνει και ο Carey (1997), το αποτέλεσμα αυτό μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι οι χρήστες με μεγαλύτερη εκπαίδευση εκδηλώνουν μεγαλύτερες απαιτήσεις από ένα Πληροφοριακό Σύστημα και συνεπώς παρουσιάζουν χαμηλότερο βαθμό ικανοποίησης. Ακόμη, η θετική επίδραση του μεγέθους της επιχείρησης υποδηλώνει ότι οι μεγαλύτερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, διαθέτοντας μεγαλύτερη επάρκεια πόρων, μπορούν να δαπανήσουν μεγαλύτερα ποσά σε τεχνολογικό επίπεδο και στα Πληροφοριακά τους Συστήματα αλλά και να καθορίσουν τις ανάγκες τους σε επίπεδο πληροφόρησης, προκαλώντας έτσι τη μεγαλύτερη ικανοποίηση των χρηστών καθώς αυτοί αποκτούν πρόσβαση σε συστήματα που ικανοποιούν τις συνολικές απαιτήσεις τους. Παρόμοιο αποτέλεσμα έχει εντοπιστεί σε προγενέστερες εμπειρικές έρευνες (Raymond, 1990; Choe, 1996; Diavastis et al., 2016).

Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας και σε αντίθεση με την υπόθεση που διατυπώθηκε, οι τελικοί χρήστες των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων σε οργανικές δομές ξενοδοχειακών επιχειρήσεων παρουσιάζουν υψηλότερο βαθμό ικανοποίησης. Το εύρημα αυτό πιθανώς να οφείλεται στο γεγονός ότι επιχειρήσεις που είναι οργανικές, τείνουν να χρησιμοποιούν περισσότερο εξειδικευμένους αναλυτές, να εκτελούν μία ολοκληρωμένη ανάλυση των απαιτήσεων σε επίπεδο πληροφόρησης, να ενθαρρύνουν τη συμμετοχή του χρήστη και να χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό εξειδικευμένο λογισμικό (Montazemi, 1988). Συγχρόνως, σημαντικό παράγοντα πρόβλεψης του βαθμού ικανοποίησης του χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών αποτελούν τα έτη λειτουργίας του συστήματος. Το χρονικό διάστημα μετά την εγκατάσταση του συστήματος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών, καθώς όσο αυξάνονται τα έτη που αυτό λειτουργεί, τόσο οι χρήστες αισθάνονται μεγαλύτερη εξοικείωση με το σύστημα που χρησιμοποιούν, και κατά συνέπεια αυξάνεται η ικανοποίησή τους (Bradford and Florin, 2003). Το αποτέλεσμα αυτό επιβεβαιώνει τη χρονική καθυστέρηση (time lag) (Brynjolfsson, 1993) που υφίσταται ώστε να γίνουν αντιληπτά τα οφέλη ενός Πληροφοριακού Συστήματος, ενώ

ταυτόχρονα συνάδει με τα αποτελέσματα συναφών εμπειρικών ερευνών (Hou, 2012; Karagiorgos and Diavastis, 2013).

Η θετική επίδραση της ολοκληρωμένης πληροφοριακής τεχνολογίας στο βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων συμβαδίζει με τη βιβλιογραφία και με τα αποτελέσματα προγενέστερων ερευνών (Hussein et al., 2007; Tatari and Skibniewski, 2010). Η ολοκλήρωση ή αλλιώς ενσωμάτωση των Πληροφοριακών Συστημάτων της επιχείρησης αυξάνει το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών του συστήματος, καθώς επιτυγχάνεται η βελτίωση των καθημερινών δραστηριοτήτων τους, η μείωση του χρόνου και της προσπάθειας που καταβάλλουν αποφεύγοντας τις δίπλες καταχωρήσεις αλλά και η ανάπτυξη των δεξιοτήτων τους (Tatari and Skibniewski, 2010). Τέλος, η ηλικία των χρηστών του συστήματος αποτελεί το μοναδικό παράγοντα που δεν επιδρά στην εξαρτημένη μεταβλητή. Παρά το γεγονός ότι το πρόσημο του συντελεστή είναι αρνητικό υποδηλώνοντας ότι οι νεότεροι χρήστες που είναι πιο εξοικειωμένοι με την τεχνολογία τείνουν να είναι πιο εύκολα ικανοποιημένοι, η ηλικία δεν αποτελεί προβλεπτικό παράγοντα του βαθμού ικανοποίησης του χρήστη ενός Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος. Παρόμοιο αποτέλεσμα εντόπισαν προγενέστερες συναφείς εμπειρικές έρευνες (Carey, 1997; Wierenga and Ophuis, 1997; Lenthen and Stanton, 2001; Zviran et al., 2005; Mitakos et al., 2010; Longinidis and Gotzamani, 2009; Holsapple et al., 2005; Sun et al., 2014).

Συμπερασματικά, τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης απέδειξαν ότι οι προβλεπτικοί παράγοντες επεξηγούν σε αρκετά σημαντικό βαθμό τη συνολική διακύμανση της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων σε όρους ικανοποίησης χρηστών. Η ανάπτυξη ενός μοντέλου που βασίζεται σε χαρακτηριστικά ενός Πληροφοριακού Συστήματος, σε ενδεχομενικούς παράγοντες και σε γνωρίσματα των χρηστών του μπορεί να προσδιορίσει επαρκέστερα την αποτελεσματικότητά του. Ιδιαίτερα στην περίπτωση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων που αποτελούν σημαντικό εργαλείο για την επεξεργασία και τη συλλογή πληροφορίας με σκοπό την εφαρμογή των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων, τα αποτελέσματα της έρευνας απέδειξαν ότι η αποτελεσματικότητα των συστημάτων αποτελεί συνάρτηση πολλών και διαφόρων παραγόντων που επιδρούν ταυτόχρονα.

10.3.4 Τέταρτη Ομάδα Ερευνητικών Ερωτημάτων και Ερευνητικών Υποθέσεων - Η Αλληλεπίδραση των Σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της Πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της Αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην Απόδοση των Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Για την εξέταση της κύριας επίδρασης της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, των αμφίδρομων αλληλεπιδράσεών τους και της τριπλής αλληλεπίδρασής τους στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων διατυπώθηκαν επτά ερευνητικές υποθέσεις.

Η μελέτη της τριπλής συνέργειας των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, σε όρους ικανοποίησης των χρηστών τους, στην επιχειρησιακή απόδοση βασίζεται στην προσέγγιση της ενδεχομενικότητας (Gerdin and Greve, 2004) και πιο συγκεκριμένα της αλληλεπίδρασης (Drazin and Van de Ven, 1985) σύμφωνα με την Ενδεχομενική θεωρία, στο πλαίσιο των Δυναμικών Ικανοτήτων (Teece et al., 1997) αλλά και στο Μοντέλο Επιτυχίας των Πληροφοριακών Συστημάτων (DeLone and McLean, 2003). Η διερεύνηση της προαναφερθείσας σχέσης δεν έχει μελετηθεί στη διεθνή βιβλιογραφία, αποτελεί απάντηση σε ερευνητικές προτάσεις για συνδυαστική έρευνα στη Λογιστική και στα Πληροφοριακά Συστήματα και ανταποκρίνεται στην ανάγκη για περαιτέρω εμπειρική έρευνα στους παραπάνω τομείς στον ξενοδοχειακό κλάδο όπως έχει επισημανθεί από πολλούς ερευνητές.

Ο έλεγχος των υποθέσεων πραγματοποιήθηκε με την εφαρμογή της ανάλυσης της ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης με τη χρήση όρων αλληλεπίδρασης. Βάσει της διατύπωσης των υποθέσεων και των αποτελεσμάτων της ιεραρχικής πολλαπλής παλινδρόμησης, οι πέντε από τις συνολικά επτά ερευνητικές υποθέσεις έγιναν αποδεκτές. Συγκεκριμένα, ο βαθμός χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής (H_{35}) και ο βαθμός πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων (H_{36}) έχουν άμεση και σημαντική επίδραση στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν με τα ευρήματα των ερευνών των Nuhu et al.

(2016) και Foong και Anak Teruki (2009). Κατ' επέκτασιν, η χρήση της ευρέως πεδίου διοικητικής λογιστικής πληροφορίας που παρέχεται από τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής αλλά και η εφαρμογή της ακριβούς και λεπτομερούς κοστολογικής πληροφορίας που αποκτάται από τα υψηλού βαθμού πολυπλοκότητας και λειτουργικότητας Κοστολογικά Συστήματα επιδρούν θετικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αντιθέτως, ο βαθμός ικανοποίησης των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά την απόδοση των επιχειρήσεων παρά το θετικό του πρόσημο. Το αποτέλεσμα αυτό οδηγεί στην απόρριψη της ερευνητικής υπόθεσης H_{37} και της προτεινόμενης ύπαρξης σχέσης σύμφωνα με το μοντέλο των DeLone και McLean (2003), ενώ παράλληλα έρχεται σε αντίθεση με τα αποτελέσματα της έρευνας των Karagiorgos και Diavastis (2013) στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο. Ωστόσο, επιβεβαιώνει το αρχικό μοντέλο των DeLone και McLean (1992) σύμφωνα με το οποίο η σχέση της ικανοποίησης του χρήστη και της επιχειρησιακής απόδοσης δεν είναι άμεση καθώς η ατομική απόδοση (individual impact) λειτουργεί ως μεταβλητή διαμεσολάβησης (mediator).

Αναφορικά με τις αμφίδρομες αλληλεπιδράσεις των παραγόντων, η στατιστική ανάλυση συνετέλεσε στην αποδοχή δύο εκ των τριών υποθέσεων. Συγκεκριμένα, η αλληλεπίδραση του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής και του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων (H_{38}) έχει θετική επίδραση στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε συμφωνία με την προσέγγιση των Δυναμικών Ικανοτήτων και συνάδει με τα αποτελέσματα της έρευνας των Kuzey et al. (2019). Συνεπώς, η υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία που παρέχεται από ένα πολύπλοκο και λειτουργικό Κοστολογικό Σύστημα σε συνδυασμό με την κατάλληλη, ευρέως σκοπού και πολύπλοκη διοικητική λογιστική πληροφορία που αποκτάται από τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής συντελεί σε καλύτερη λήψη αποφάσεων και ακολούθως, σε βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης. Η σχέση αυτή υποδεικνύει ότι τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα μπορούν να λειτουργήσουν ως συμπληρωματικοί παράγοντες και να αποτελέσουν μία δυναμική ικανότητα για την επιχείρηση, η οποία συνεπώς θα αποκτήσει το απαιτούμενο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Επίσης, η αλληλεπίδραση του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των

Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων (H_{39}) επιδρά θετικά στην απόδοση των επιχειρήσεων στον ξενοδοχειακό κλάδο. Το αποτέλεσμα συνάδει με την Ενδεχομενική θεωρία και τα αποτελέσματα της συναφούς έρευνας των Diavastis et al. (2016). Κατά συνέπεια, όταν οι χρήστες είναι σε μεγάλο βαθμό ικανοποιημένοι με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα που χρησιμοποιούν και τις υπηρεσίες του ενώ παράλληλα λαμβάνουν λεπτομερή, άμεση και σχετική κοστολογική πληροφορία που παρέχεται από ένα υψηλής λειτουργικότητας και πολυπλοκότητας Κοστολογικό Σύστημα, μπορεί να επιτευχθεί καλύτερος έλεγχος του κόστους και να αυξηθεί η απόδοση της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Αντιθέτως, η συνέργεια της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και του βαθμού ικανοποίησης του χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος δεν επιδρά στατιστικά σημαντικά στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Παρά την προτεινόμενη ύπαρξη σχέσης βάσει της Ενδεχομενικής θεωρίας, η ερευνητική υπόθεση (H_{39}) απορρίπτεται. Το αποτέλεσμα αυτό υποδεικνύει ότι ο συγκεκριμένος συνδυασμός πλαισίου - δομής δεν λειτουργεί αποτελεσματικά στην απόδοση των επιχειρήσεων. Ενδεχομένως, είτε η Πληροφοριακή Τεχνολογία δεν συνιστά ρυθμιστικό παράγοντα στη σχέση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και της απόδοσης των επιχειρήσεων, όπως απέδειξαν οι Xiao et al. (2011), είτε η ολοκλήρωσή της (Eker and Aytaç, 2016) και ο βαθμός χρήσης της (Gul et al., 1993) αποτελούν σημαντικότερους παράγοντες αλληλεπίδρασης στη σχέση αυτή.

Τέλος, η υπόθεση της τριπλής αλληλεπίδρασης της χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των Ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (H_{41}), τόσο σε χρηματοοικονομικούς και μη χρηματοοικονομικούς όρους, επιβεβαιώθηκε από τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης. Η θετική επίδραση της συνέργειας του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αποτελεί ένα υπόδειγμα βασισμένο στη προσέγγιση των Δυναμικών Ικανοτήτων και την Ενδεχομενική θεωρία. Έτσι, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθίστανται ικανές να βελτιώσουν την απόδοσή τους, αποκτώντας ευρέως πεδίου πληροφορία από τη χρήση

των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε συνδυασμό με υψηλής ποιότητας κοστολογική πληροφορία από την εφαρμογή πολύπλοκων και λειτουργικών Κοστολογικών Συστημάτων, υπό συνθήκες υψηλού βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Κατά συνέπεια, η συνέργεια των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και των πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων αποτελεί μία σημαντική δυναμική ικανότητα που δημιουργεί αξία για την επιχείρηση, η οποία όταν αλληλεπιδρά με την αποτελεσματική εφαρμογή των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, επιτρέπει τη λήψη μιας σειράς βέλτιστων αποφάσεων η οποία ακολουθώντας αυξάνει την επιχειρησιακή απόδοση. Η προαναφερθείσα συνέργεια υποδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο μπορούν οι πόροι της ξενοδοχειακής επιχείρησης να συνδυαστούν, και κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες να δημιουργήσουν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θα αποφέρει τη βελτίωση της απόδοσής της.

Συμπερασματικά, τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας απαντούν σε όλους τους ερευνητικούς στόχους που τέθηκαν και εκπληρώνουν το σκοπό της παρούσης διατριβής. Μέσω της ανάπτυξης του θεωρητικού υποβάθρου, της διατύπωσης των ερευνητικών ερωτημάτων, του σχεδιασμού και της εφαρμογής της ερευνητικής μεθοδολογίας, όπως επίσης και της στατιστικής ανάλυσης των δεδομένων, η διατριβή καταλήγει σε σημαντικά επιμέρους συμπεράσματα γύρω από ερευνητικά θέματα της Διοικητικής Λογιστικής, της Κοστολόγησης και των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στον Ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο που αποτελεί ένα δυναμικό επιχειρησιακό περιβάλλον. Συγχρόνως, συμπληρώνει τα ερευνητικά κενά που εντοπίστηκαν στη βιβλιογραφική ανασκόπηση, συμβάλλοντας τόσο σε θεωρητικό όσο και σε ερευνητικό επίπεδο στους προαναφερθέντες τομείς και προσφέροντας την ευκαιρία για περαιτέρω μελέτη των σχέσεων που εντοπίστηκαν. Τέλος, η σύνθεση των πολλαπλών θεωριών και μοντέλων, όπως επίσης και η εμπειρική τους διερεύνηση αποτελούν σημαντική συνεισφορά στην έρευνα.

10.4 Ερευνητικοί Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Όπως κάθε ερευνητική μελέτη, έτσι και η συγκεκριμένη υπόκειται σε περιορισμούς σε σχέση με την έρευνα αλλά και την ερμηνεία των αποτελεσμάτων. Εντούτοις, οι

περιορισμοί αυτοί μπορούν να αποτελέσουν τα κίνητρα αλλά και τις ευκαιρίες για μελλοντικές έρευνες.

Καθώς η έρευνα διενεργήθηκε στον ξενοδοχειακό κλάδο, και συγκεκριμένα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις άνω των τριών αστέρων (3***), με σκοπό να επιτύχει μεγαλύτερη εσωτερική εγκυρότητα, η γενίκευση των αποτελεσμάτων σε άλλους κλάδους δραστηριοτήτων θα πρέπει να γίνεται με επιφύλαξη. Μελλοντικές ερευνητικές προσεγγίσεις θα μπορούσαν να διερευνήσουν τα ερευνητικά ζητήματα και τις σχέσεις που μελετήθηκαν σε διαφορετικούς κλάδους επιχειρήσεων και χώρες. Ακολούθως, η συνέργεια των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, της πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων στην απόδοση των επιχειρήσεων μπορεί να επιβεβαιωθεί από επόμενες μελέτες. Ένας επιπρόσθετος περιορισμός για τη συγκεκριμένη εργασία αποτελεί το χαμηλό ποσοστό απόκρισης της έρευνας. Το αποτέλεσμα αυτό οφείλεται κυρίως στην έκταση και στη δυσκολία του ερωτηματολογίου, εξαιτίας του εύρους των ερευνητικών στόχων που τέθηκαν εξαρχής. Επίσης, καθώς η παρούσα έρευνα αποτελεί μία συγχρονική έρευνα που αποτυπώνει την κατάσταση στα ερευνητικά ζητήματα που τέθηκαν σε μία χρονική στιγμή, και συγκεκριμένα σε μία περίοδο οικονομικής κρίσης, μία διαχρονική έρευνα μπορεί να παρακολουθήσει τις ενδεχόμενες αλλαγές στις ανάγκες και τις απόψεις των επιχειρήσεων. Τέλος, η χρήση υποκειμενικών μέτρων για τις μεταβλητές της έρευνας αποτελεί έναν ακόμη περιορισμό, παρά το γεγονός ότι οι κλίμακες που χρησιμοποιήθηκαν έχουν επιβεβαιωθεί ως προς την εγκυρότητα και την αξιοπιστία τους και σε προηγούμενες μελέτες. Ειδικότερα, στην περίπτωση της αξιολόγησης της απόδοσης των επιχειρήσεων, δεν ήταν δυνατόν να αποκτηθούν αντικειμενικά μέτρα εξαιτίας της ευαίσθητης φύσης τέτοιων δεδομένων. Αν και τα υποκειμενικά μέτρα μπορούν να θεωρηθούν αξιόπιστα (Perera et al., 1997; Abernethy and Guthrie, 1994), ο συνδυασμός αντικειμενικών και υποκειμενικών μέτρων θα μπορούσε να ενισχύσει την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των αποτελεσμάτων.

Βάσει της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η εργασία συμπεριέλαβε πλήθος μεταβλητών στις σχέσεις που διερεύνησε. Εντούτοις, καθώς κάποιες μεταβλητές δεν ελήφθησαν υπόψιν ακουσίως, δίνεται η ευκαιρία σε μελλοντικές έρευνες να τις εντοπίσουν και να

τις συμπεριλάβουν εξετάζοντας τις επιδράσεις τους. Συγχρόνως, η θεωρία των θεσμών (institutional theory) και η θεωρία της αντιπροσώπευσης (agency theory) μπορούν να βοηθήσουν στην κατανόηση των παραγόντων που επιδρούν τόσο στην υιοθέτηση και στη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, όσο και στο βαθμό πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων. Συνεπώς, επόμενες μελέτες μπορούν να συνδυάσουν τις προαναφερθείσες θεωρίες με τα μοντέλα της έρευνας ώστε να επεξηγήσουν σε μεγαλύτερο βαθμό το πλαίσιο μέσα στο οποίο υιοθετούνται και απορρίπτονται τα εργαλεία και οι τεχνικές της Διοικητικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης.

Καθώς οι υποθέσεις της έρευνας βασίστηκαν κυρίως στις προσεγγίσεις της Συμβατότητας και της Ενδεχομενικότητας, εφαρμόστηκαν πολλαπλές παλινδρομήσεις με σκοπό να εξεταστούν οι άμεσες επιδράσεις των ανεξάρτητων μεταβλητών στις εξαρτημένες μεταβλητές. Ωστόσο, καθώς δεν εντοπίστηκε στατιστικά σημαντική επίδραση για κάποιες μεταβλητές, ενδεχομένως να υφίστανται έμμεσες σχέσεις και κατά συνέπεια οι μεταβλητές αυτές να αποτελούν παράγοντες μεσολάβησης (mediators). Εξαιτίας όμως του μεγέθους του δείγματος, η χρήση πιο προχωρημένων στατιστικών τεχνικών όπως τα Μοντέλα Δομικών Εξισώσεων (Structural Equation Modeling - SEM) δεν ήταν δυνατή από την παρούσα έρευνα καθώς για την εφαρμογή τους απαιτείται δείγμα τουλάχιστον 200 παρατηρήσεων (Hoe, 2008). Συνεπώς, μελλοντικές έρευνες μπορούν να βασιστούν στη συγκεκριμένη στατιστική τεχνική, διερευνώντας την ύπαρξη των σχέσεων αυτών. Επιπλέον, καθώς η πολυπλοκότητα των Κοστολογικών Συστημάτων αξιολογήθηκε σε όρους λειτουργικότητας, επόμενες μελέτες μπορούν να χρησιμοποιήσουν συνδυαστικά τη διχοτομική προσέγγιση των Κοστολογικών Συστημάτων (παραδοσιακή κοστολόγηση και Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων), τον αριθμό των δεξαμενών κόστους και τον αριθμό διαφορετικών τύπων οδηγών κόστους και βάσεων επιμερισμού. Ακόμη, ο σημαντικός αριθμός υποθέσεων που έγινε αποδεκτός στη διερεύνηση των παραγόντων που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων προσφέρει τη δυνατότητα να εξεταστεί το συγκεκριμένο μοντέλο και σε άλλους τύπους Πληροφοριακών Συστημάτων. Τέλος, ερευνητικό ενδιαφέρον αποκτά η διερεύνηση των επιπτώσεων της πανδημίας της νόσου του κορονοϊού 2019 (COVID-19) στον ξενοδοχειακό κλάδο σε σχέση με την υιοθέτηση των σύγχρονων πρακτικών και

μεθόδων της Διοικητικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης. Ο ξενοδοχειακός κλάδος είναι αρκετά ευαίσθητος σε διαφόρων ειδών κρίσεις (Maditinos and Vassiliadis, 2008), όπως η συγκεκριμένη υγειονομική κρίση, με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις και τα στελέχη τους να πρέπει να προσαρμόσουν τα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματά τους ώστε να διαχειριστούν ορθολογικά τους πόρους τους, να αναπτύξουν τις κατάλληλες στρατηγικές και να ανταπεξέλθουν στις οικονομικές επιπτώσεις.

10.5 Πρακτική Εφαρμογή των Ερευνητικών Αποτελεσμάτων

Τα ευρήματα και τα συμπεράσματα που παρουσιάστηκαν στην παρούσα διατριβή συνεισφέρουν σημαντικά και σε πρακτικό επίπεδο για τους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις του ξενοδοχειακού κλάδου. Τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν ότι οι παραδοσιακές Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής κυριαρχούν στις Ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς ο λόγος κόστους - οφέλους και η έλλειψη ικανοτήτων των στελεχών αποτελούν από τα κυριότερα εμπόδια στην υιοθέτηση των σύγχρονων πρακτικών. Συνεπώς, η διεξαγωγή σεμιναρίων και εκπαιδευτικών ημερίδων μπορεί να βοηθήσει στην κατανόηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που μπορούν να αποκτήσουν οι επιχειρήσεις με τη χρήση τους αλλά και στην ενίσχυση των δεξιοτήτων των στελεχών που θα τις εφαρμόσουν. Άλλωστε, καθώς υπάρχει σημαντικό κενό ανάμεσα στην πράξη και στην ακαδημαϊκή έρευνα (Tucker and Lowe, 2014) όπως αποδεικνύεται και από τα αποτελέσματα της έρευνας, η διάχυση της γνώσης και η ανταλλαγή απόψεων ανάμεσα σε ακαδημαϊκούς και σε επαγγελματίες του χώρου μπορεί να συμβάλλει καθοριστικά στην επίλυση των προβληματισμών και στην αντιμετώπιση των αιτιών σχετικά με την απόρριψη της υιοθέτησης των καινοτομιών της Διοικητικής Λογιστικής.

Σύμφωνα με τους Baldvinsdottir et al. (2010), είναι σημαντικό να επεξηγηθεί ο τρόπος με τον οποίον τα αποτελέσματα μιας έρευνας που βασίζεται στην Ενδεχομενική θεωρία συνεισφέρουν στους επαγγελματίες, όταν αυτοί αντιμετωπίζουν την πρόκληση της προσαρμογής των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων. Η παρούσα έρευνα παρέχει την κατάλληλη γνώση στα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που χαράσσουν πολιτικές και λαμβάνουν αποφάσεις, αναδεικνύοντας τους παράγοντες που επιδρούν στο σχεδιασμό των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων και τον τρόπο με

τον οποίο αυτοί συσχετίζονται με τη χρήση των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και το σχεδιασμό των πολύπλοκων Κοστολογικών Συστημάτων. Συνεπώς, μπορούν να γίνουν κατανοητές οι συνθήκες κάτω από τις οποίες η εφαρμογή και η χρήση των σύγχρονων και πολύπλοκων Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων διευκολύνεται στις επιχειρήσεις τους. Συγκεκριμένα, οι σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής θεωρούνται καταλληλότερες ως προς την εφαρμογή τους όταν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από οργανικές δομές, στρατηγικές διαφοροποίησης και εποχικότητα. Επίσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν οι πόροι που διαθέτουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων, το ποσοστό του έμμεσου κόστους και η ενσωμάτωση των Πληροφοριακών Συστημάτων κατά το σχεδιασμό και την εφαρμογή των πολύπλοκων και λειτουργικών Κοστολογικών Συστημάτων.

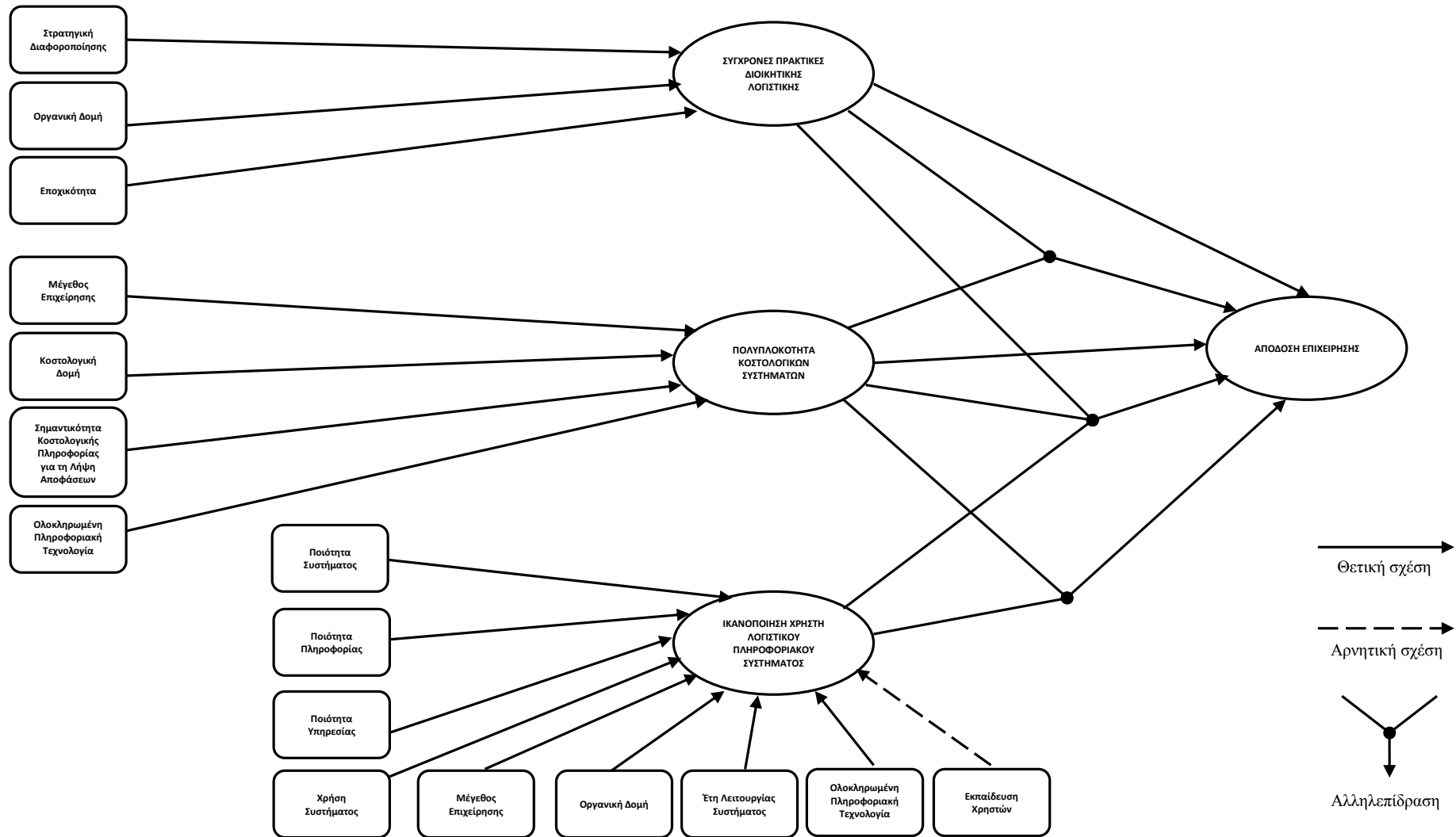
Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας, τα διοικητικά στελέχη οφείλουν να λάβουν σημαντικές αποφάσεις ως προς τις επενδύσεις που απαιτούνται για την ενσωμάτωση των Πληροφοριακών Συστημάτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, καθώς η διάχυση και η ανάκτηση της ολοκληρωμένης πληροφορίας που επιτυγχάνεται μπορεί να υποστηρίξει την εφαρμογή των σύγχρονων και πολύπλοκων Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων. Επιπλέον, δεδομένου ότι η ικανοποίηση των χρηστών αποτελεί σημαντικό δείκτη της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, οι σχεδιαστές των συστημάτων πρέπει να λαμβάνουν υπόψιν τους τις απαιτήσεις και τις απόψεις των χρηστών (Lee and Rhim, 2014). Κατ' επέκτασιν, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας αποτελούν έναν οδηγό για τους προγραμματιστές και τους σχεδιαστές των λογιστικών εφαρμογών. Σύμφωνα με τα ευρήματα, τόσο τα χαρακτηριστικά των συστημάτων (ποιότητα συστήματος, ποιότητα πληροφορίας, ποιότητα υπηρεσιών, χρήση συστήματος) όσο και άλλοι παράγοντες (μέγεθος των επιχειρήσεων, οργανική δομή, ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία) επηρεάζουν το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων. Κατά συνέπεια, πρέπει να υπάρξει στενή συνεργασία των οικονομικών στελεχών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και των προγραμματιστών ώστε να επιτευχθεί η μέγιστη δυνατή αποτελεσματικότητα των συστημάτων. Μέσω αυτής της αλληλεπίδρασης, είτε με την υλοποίηση σεμιναρίων είτε με τη συνεχή ανατροφοδότηση σε επίπεδο πληροφορίας, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα μπορούν να τροποποιηθούν

και να προσαρμοστούν ώστε να αντιμετωπισθούν οι ενδεχόμενες αδυναμίες τους με απώτερο στόχο να ανταποκρίνονται στις ανάγκες και στις απαιτήσεις των τελικών χρηστών τους. Άλλωστε, όπως επισημαίνει και ο Stefanou (2006), τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα πρέπει να προσαρμόζονται στο τεχνολογικό και στο επιχειρησιακό περιβάλλον με σκοπό να υποστηρίζουν τα σύγχρονα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα αλλά και να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά τους.

Τέλος, όπως αποδείχθηκε, η συνέργεια του βαθμού χρήσης των σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής, του βαθμού πολυπλοκότητας των Κοστολογικών Συστημάτων και του βαθμού ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων συνεισφέρει στη βελτίωση της συνολικής απόδοσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε μεγαλύτερο βαθμό συγκριτικά με τις επιμέρους επιδράσεις τους. Το συγκεκριμένο αποτέλεσμα υποδεικνύει στα διοικητικά στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να συγκροτήσουν μία δυναμική ικανότητα για τις επιχειρήσεις τους κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες ώστε να επιτύχουν καλύτερα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, εκμεταλλευόμενοι την ευρέως πεδίου διοικητική λογιστική πληροφόρηση σε συνδυασμό με τη λεπτομερή, ακριβή και σχετική κοστολογική πληροφορία και κάτω από συνθήκες υψηλής ικανοποίησης των χρηστών των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων, μπορούν να διαμορφώσουν τη συνολική επιχειρησιακή στρατηγική, να λάβουν τις κατάλληλες και βέλτιστες αποφάσεις για την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων και να δημιουργήσουν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θα συμβάλλει στην αύξηση της απόδοσης της επιχείρησης.

Συνοψίζοντας, στο Σχήμα 8 παρουσιάζονται διαγραμματικά οι σχέσεις ανάμεσα στις κυριότερες ανεξάρτητες και εξαρτημένες μεταβλητές της έρευνας. Συνδυάζοντας τα αποτελέσματα των ερευνητικών υποθέσεων, το ερευνητικό μοντέλο μπορεί να αξιοποιηθεί τόσο από τους ερευνητές ώστε να το επιβεβαιώσουν και να το εξελίσουν, όσο και από τα στελέχη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων με απώτερο σκοπό να επιτύχουν καλύτερα επιχειρησιακά αποτελέσματα.

Σχήμα 8: Σχηματική Απεικόνιση των Ερευνητικών Αποτελεσμάτων



BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Abdel-Kader, M. and Luther, R., 2006a. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), pp.336-357.
- Abdel-Kader, M. and Luther, R., 2006b. IFAC's conception of the evolution of management accounting: A research note. In Epstein, M. and Lee, J. (eds) *Advances in Management Accounting*. Melbourne: Emerald Group Publishing Limited, pp. 229-247.
- Abdel-Kader, M. and Luther, R., 2008. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), pp.2-27.
- Abdel-Maksoud, A., Abdallah, W. and Youssef, M., 2012. An empirical study of the influence of intensity of competition on the deployment of contemporary management accounting practices and managerial techniques in Egyptian firms. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(2), pp.84-97.
- Abdel-Maksoud, A., Cheffi, W. and Ghoudi, K., 2016. The mediating effect of shop-floor involvement on relations between advanced management accounting practices and operational non-financial performance indicators. *The British Accounting Review*, 48(2), pp.169-184.
- Abdel-Maksoud, A., Dugdale, D. and Luther, R., 2005. Non-financial performance measurement in manufacturing companies. *The British Accounting Review*, 37(3), pp.261-297.
- Abdel-Maksoud, A.B., 2011. Management accounting practices and managerial techniques and practices in manufacturing firms: Egyptian evidence. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 3(3), pp.237-254.
- Abdul Rasid, S.Z., Rahman, A.R.A. and Ismail, W.K.W., 2011. Management accounting and risk management in Malaysian financial institutions: an exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), pp.566-585.
- Abdul, A.M., Basri, R. and Shaharuddin, T., 2013. Assessing the influence of customer relationship management (CRM) dimensions on organization performance: An empirical study in the hotel industry. *Journal of Hospitality and Tourism Technology*, 4(3), pp.228-247.

- Abernethy, M.A. and Guthrie, C.H., 1994. An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. *Accounting & Finance*, 34(2), pp.49-66.
- Abernethy, M.A., Chua, W., Lockett, P.F. and Selto, F.H., 1999. Research in managerial accounting: Learning from others' experiences. *Accounting & Finance*, 39(1), pp.1-27.
- Abernethy, M.A., Lillis, A.M., Brownell, P. and Carter, P., 2001. Product diversity and costing system design choice: field study evidence. *Management Accounting Research*, 12(3), pp.261-279.
- Abrahamson, E., 1991. Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, 16(3), pp.586-612.
- Agbejule, A. and Huusko, J., 2011. The benefits of management accounting practices in manufacturing and service firms: a Finnish study. *International Journal of Services, Economics and Management*, 3(4), pp.354-375.
- Agbejule, A. and Jokipii, A., 2009. Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), pp.500-522.
- Agbejule, A., 2005. The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: a research note. *Accounting and Business Research*, 35(4), pp.295-305.
- Agndal, H. and Nilsson, U., 2007. Activity-based costing: effects of long-term buyer-supplier relationships. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 4(3), pp.222-245.
- Ahmad, K. and Zabri, S.M., 2015. Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 22(4), pp.762-781.
- Ahmad, N.S.M. and Leftesi, A., 2014. An exploratory study of the level of sophistication of management accounting practices in Libyan manufacturing companies. *International Journal of Business and Management*, 2(2), pp.1-10.
- Aiken, L.S., West, S.G. and Reno, R.R., 1991. *Multiple regression: Testing and interpreting interactions*. California: Sage.
- Alali, H. and Salim, J., 2011. Information system success and acceptance theories: Towards developing a "virtual communities of practice" success model. *In 2011*

International Conference on Semantic Technology and Information Retrieval, STAIR 2011 (pp. 306-312).

Albaum, G., Roster, C.A., Wiley, J., Rossiter, J. and Smith, S.M., 2010. Designing web surveys in marketing research: does use of forced answering affect completion rates?. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 18(3), pp.285-294.

Albu, N. and Albu, C.N., 2012. Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23(3), pp.245-276.

Al-Dhaafri, H.S., Al-Swidi, A.K. and Yusoff, R.Z.B., 2016. The mediating role of TQM and organizational excellence, and the moderating effect of entrepreneurial organizational culture on the relationship between ERP and organizational performance. *The TQM Journal*, 28(6), pp.991-1011.

Al-Dhubaibi, A.A.S., Haniff, M.N. and Sanusi, Z.M., 2014. Contingencies influencing management accounting practice: a Yemen-based empirical study. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 9(2), pp.69-84.

Al-Dhubaibi, A.A.S., Rahman, I.K.A., Haniff, M.N. and Sanusi, Z.M., 2015. Variations in management accounting practices: explanatory factors. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 10(2), pp.80-102.

Allahverdi, M., 2011. A general model of accounting information systems. In *2011 5th International Conference on Application of Information and Communication Technologies (AICT)* (pp. 1-5). IEEE.

Alleyne, P. and Lavine, M., 2013. Factors influencing accountants' behavioural intentions to use and actual usage of enterprise resource planning systems in a global development agency. *Journal of Financial Reporting & Accounting*, 11(2), pp.179-200.

Al-Maskari, A. and Sanderson, M., 2010. A review of factors influencing user satisfaction in information retrieval. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 61(5), pp.859-868.

Al-Mawali, H., Zainuddin, Y. and Nasir Kader Ali, N., 2012. Customer accounting information usage and organizational performance. *Business Strategy Series*, 13(5), pp.215-223.

Almutairi, H. and Subramanian, G.H., 2005. An empirical application of the DeLone and McLean model in the Kuwaiti private sector. *Journal of Computer Information Systems*, 45(3), pp.113-122.

- Al-Omiri, M. and Drury, C., 2007. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18(4), pp.399-424.
- Al-Sayed, M. and Dugdale, D., 2016. Activity-based innovations in the UK manufacturing sector: Extent, adoption process patterns and contingency factors. *The British Accounting Review*, 48(1), pp.38-58.
- Al-Sayed, M., Abdel-Kader, M. and Kholeif, A., 2012. ABC diffusion in the age of digital economy: the UK experience. *International Journal of Management Accounting Research*, 2(1), pp.139-150.
- Amanollah Nejad Kalkhouran, A., Hossein Nezhad Nedaei, B. and Abdul Rasid, S.Z., 2017. The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), pp.471-491.
- Ambrose, M.L. and Schminke, M., 2003. Organization structure as a moderator of the relationship between procedural justice, interactional justice, perceived organizational support, and supervisory trust. *Journal of Applied Psychology*, 88(2), pp.295-305.
- American Accounting Association, 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory*. Evanston, IL: AAA.
- Andersén, J. and Samuelsson, J., 2016. Resource organization and firm performance: How entrepreneurial orientation and management accounting influence the profitability of growing and non-growing SMEs. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 22(4), pp.466-484.
- Anderson, S.W. and Lanen, W.N., 1999. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), pp.379-412.
- Angelakis, G., Theriou, N. and Floropoulos, I., 2009. Management control systems combinations and improvement in financial performance. In *7th International Conference Accounting and Finance In Transition. Conference Proceedings* (pp.97-112). London, Glasgow.
- Angelakis, G., Theriou, N. and Floropoulos, I., 2010. Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances In Accounting*, 26(1), pp.87-96.

- Angelakis, G., Theriou, N., Floropoulos, I. and Mandilas, A., 2015. Traditional and Currently Developed Management Accounting Practices-A Greek Study. *International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)*, 3(3), pp.52-87.
- Anthony, R.N., 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Cambridge, MA: Harvard University Graduate School of Business Administration.
- Archer, T., 2007. Characteristics associated with increasing the response rates of web-based surveys. *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, 12(1), pp.12-20.
- Armitage, H.M., Webb, A. and Glynn, J., 2016. The use of management accounting techniques by small and medium-sized enterprises: a field study of Canadian and Australian practice. *Accounting Perspectives*, 15(1), pp.31-69.
- Armstrong, J.S. and Overton, T.S., 1977. Estimating nonresponse bias in mail surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), pp.396-402.
- Arnold, P.J., 2009. Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), pp.803-809.
- Arnold, V. and Sutton, S.G., 2001. The future of behavioral accounting (information systems) research. In Hunton, J. (ed) *Advances in Accounting Behavioral Research*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited. pp. 141-153.
- Arora, M.N., 2012. *A Textbook of Cost and Management Accounting*. Delhi: Vikas Publishing House.
- Askarany, D. and Smith, M., 2000. A critical evaluation of the diffusion of cost and management accounting innovations. In *Proceedings of the 2000 IEEE International Conference on Management of Innovation and Technology. ICMIT 2000. 'Management in the 21st Century'*(Vol. 1, pp. 59-64). Singapore, Singapore.
- Askarany, D. and Smith, M., 2004. Contextual factors and administrative changes. *Issues in Informing Science & Information Technology*, 1, pp.179-189.
- Askarany, D. and Yazdifar, H., 2007. Why ABC is not widely implemented?. *International Journal of Business*, 7(1), pp.93-98.
- Askarany, D. and Yazdifar, H., 2012. An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *International Journal of Production Economics*, 135(1), pp.430-439.
- Askarany, D., 2003. An overview of the diffusion of advanced techniques. In Tan, F. (ed.) *Advanced Topics in Global Information Management, Volume 2*. Pennsylvania: IGI Global. pp. 225-250.

- Askarany, D., 2006. Characteristics of adopters and organizational changes. *Thunderbird International Business Review*, 48(5), pp.705-725.
- Atkinson, H. and Brander Brown, J., 2001. Rethinking performance measures: assessing progress in UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), pp.128-136.
- Attaran, M., 2003. Information technology and business-process redesign. *Business Process Management Journal*, 9(4), pp.440-458.
- Au, N., Ngai, E.W. and Cheng, T.E., 2002. A critical review of end-user information system satisfaction research and a new research framework. *Omega*, 30(6), pp.451-478.
- Auzair, S., 2011. The effect of business strategy and external environment on management control systems: a study of Malaysian hotels. *International Journal of Business and Social Science*, 2(13), pp.236-244.
- Auzair, S.M. 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*, 16(4), pp.399-421.
- Awio, G. and Northcott, D., 2001. Decentralization and budgeting: the Uganda health sector experience. *International Journal of Public Sector Management*, 14(1), pp.75-88.
- Ax, C. and Bjørnenak, T., 2005. Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 16(1), pp.1-20.
- Ax, C. and Greve, J., 2017. Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, pp.59-74.
- Ax, C., Greve, J. and Nilsson, U., 2008. The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*, 115(1), pp.92-103.
- Ayda, F. and Affes, H., 2014. Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. *Journal of Research in International Business and Management*, 4, pp.45-55.
- Azevedo, P.S., Azevedo, C. and Romão, M., 2014. Application Integration: Enterprise Resource Planning (ERP) Systems in the Hospitality Industry. A Case Study in Portugal. *Procedia Technology*, 16, pp.52-58.

- Aziz, K., 2003. Accounting information system satisfaction and job satisfaction among Malaysian accountants. In *PACIS 2003: Proceedings of the Seventh Pacific Asia Conference on Information Systems*, (p.786-802). Adelaide, Australia.
- Azudin, A. and Mansor, N., 2018. Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23(3), pp.222-226.
- Babad, Y.M. and Balachandran, B.V., 1993. Cost driver optimization in activity-based costing. *Accounting Review*, pp.563-575.
- Bae, H.S., 2011. The relationships between environment, integration and performance in supply chain contexts. *The Asian Journal of Shipping and Logistics*, 27(1), pp.61-90.
- Baines, A. and Langfield-Smith, K., 2003. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), pp.675-698.
- Baird, K., 2007. Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting & Finance*, 47(4), pp.551-569.
- Baird, K., Harrison, G. and Reeve, R., 2007. Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting & Finance*, 47(1), pp.47-67.
- Baird, K.M., Harrison, G.L. and Reeve, R.C., 2004. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15(4), pp.383-399.
- Baker, T.R., Palmer, A.M. and Kerski, J.J., 2009. A national survey to examine teacher professional development and implementation of desktop GIS. *Journal of Geography*, 108(4-5), pp.174-185.
- Balaban, I., Mu, E. and Divjak, B., 2013. Development of an electronic Portfolio system success model: An information systems approach. *Computers & Education*, 60(1), pp.396-411.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F. and Nørreklit, H., 2010. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), pp.79-82.
- Ballantine, J., Bonner, M., Levy, M., Martin, A., Munro, I. and Powell, P.L., 1996. The 3-D model of information systems success: the search for the dependent variable continues. *Information Resources Management Journal (IRMJ)*, 9(4), pp.5-15.

- Ballas, A. and Venieris, G., 1996. A survey of management accounting practice in Greek firms. In Bhimani, A. (ed.), *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press, pp.123-139.
- Bangchokdee, S. and Mia, L., 2016. The role of senior managers' use of performance measures in the relationship between decentralization and organizational performance: Evidence from hotels in Thailand. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(2), pp.129-151.
- Banker, R.D. and Johnston, H.H., 2006. Cost and profit driver research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, pp.531-556.
- Banker, R.D., Bardhan, I.R. and Chen, T.Y., 2008. The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33(1), pp.1-19.
- Banker, R.D., Potter, G. and Srinivasan, D., 2000. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review*, 75(1), pp.65-92.
- Bardi, J.A., 2003. *Hotel front office management*. New Jersey: John Wiley & Sons Ltd.
- Barney, J.B., 1991. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), pp.99-120.
- Baroudi, J.J. and Orlikowski, W.J., 1988. A short-form measure of user information satisfaction: a psychometric evaluation and notes on use. *Journal of Management Information Systems*, 4(4), pp.44-59.
- Barth, C., 1991. Computer and Accounting; ABC-Key Players and Their Tool, *Management Accounting*, 72(8), pp.16-18
- Barton, J., Bain, C., Hennekens, C.H., Rosner, B., Belanger, C., Roth, A. and Speizer, F.E., 1980. Characteristics of respondents and non-respondents to a mailed questionnaire. *American Journal of Public Health*, 70(8), pp.823-825.
- Barua, A., Konana, P., Whinston, A.B. and Yin, F., 2004. An empirical investigation of net-enabled business value. *MIS Quarterly*, 28(4), pp.585-620.
- Baruch, Y., 1999. Response rate in academic studies-A comparative analysis. *Human relations*, 52(4), pp.421-438.
- Bastian, E. and Muchlish, M., 2012. Perceived environment uncertainty, business strategy, performance measurement systems and organizational performance. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, pp.787-792.

- Baxter, J. and Chua, W.F., 2003. Alternative management accounting research-whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp.97-126.
- Baxter, J. and Chua, W.F., 2006. Reframing management accounting practice: a diversity of perspectives. *Contemporary Issues in Management Accounting*, pp.42-68.
- Beaman, I. and Richardson, B., 2007. Information technology, decision support and management accounting roles. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5(1), pp.59-68.
- Beard, D.W. and Dess, G.G., 1981. Corporate-level strategy, business-level strategy, and firm performance. *Academy of Management Journal*, 24(4), pp.663-688.
- Bedford, D., Brown, D.A., Malmi, T. and Sivabalan, P., 2008. Balanced Scorecard Design and Performance Impacts: Some Australian Evidence. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 6(2), pp.17-36.
- Beheshti, H.M., 2004. Gaining and sustaining competitive advantage with activity based cost management system. *Industrial Management & Data Systems*, 104(5), pp.377-383.
- Bell, E., Bryman, A. and Harley, B., 2018. *Business Research Methods*. New York: Oxford University Press.
- Bharadwaj, A.S., 2000. A resource-based perspective on information technology capability and firm performance: an empirical investigation. *MIS Quarterly*, 24(1) pp.169-196.
- Bharadwaj, A.S., Bharadwaj, S.G. and Konsynski, B.R., 1999. Information technology effects on firm performance as measured by Tobin's q. *Management Science*, 45(7), pp.1008-1024.
- Bharati, P. and Chaudhury, A., 2004. An empirical investigation of decision-making satisfaction in web-based decision support systems. *Decision Support Systems*, 2(37), pp.187-197.
- Biemer, P.P., 2010. Overview of design issues: Total survey error. *Handbook of Survey Research*, 2, pp.27-57.
- Bilgihan, A., Okumus, F. and Kwun, D.J.W., 2011. Information technology applications and competitive advantage in hotel companies. *Journal of Hospitality and Tourism Technology*. 2(2), pp.139-153.
- Bjørnønenak, T. and Olson, O., 1999. Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10(4), pp.325-338.

- Bjørnenak, T., 1997. Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8(1), pp.3-17.
- Blayney, P.J., Joye, M.P. and Kelly, R.A., 1991. Overhead Cost Allocation in Australian Manufacturing Companies. *Australian Accounting Review*, 1(2), pp.2-16.
- Blumberg, B., Cooper, D.R. and Schindler, P.S., 2008. *Business Research Methods*. London: McGraw-Hill Higher Education.
- Bokhari, R.H., 2005. The relationship between system usage and user satisfaction: a meta-analysis. *Journal of Enterprise Information Management*, 18(2), pp.211-234.
- Bonett, D.G. and Wright, T.A., 2015. Cronbach's alpha reliability: Interval estimation, hypothesis testing, and sample size planning. *Journal of Organizational Behavior*, 36(1), pp.3-15.
- Booth, P., Matolcsy, Z. and Wieder, B., 2000. The impacts of enterprise resource planning systems on accounting practice—the Australian experience. *Australian Accounting Review*, 10(22), pp.4-18.
- Botta-Genoulaz, V. and Millet, P.A., 2006. An investigation into the use of ERP systems in the service sector. *International Journal of Production Economics*, 99(1-2), pp.202-221.
- Bouwens, J. and Abernethy, M.A., 2000. The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), pp.221-241.
- Boyd, L.H. and Cox Iii, J.F., 2002. Optimal decision making using cost accounting information. *International Journal of Production Research*, 40(8), pp.1879-1898.
- Boz, H., Arslan, A. and Koc, E., 2017. Neuromarketing aspect of tourism pricing psychology. *Tourism Management Perspectives*, 23, pp.119-128.
- Bradford, M. and Florin, J., 2003. Examining the role of innovation diffusion factors on the implementation success of enterprise resource planning systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 3(4), pp.205-225.
- Brander Brown, J. and Harris, P., 1998. Relating business orientation and performance measurement design in a service industry context: theoretical and empirical perspectives from the hotel industry. In *Proceedings of the Performance Measurement: Theory and Practice Conference*. Cambridge, UK.

- Bresciani, S., Thrassou, A. and Vrontis, D., 2014. Determinants of performance in the hotel industry-an empirical analysis of Italy. *Global Business and Economics Review*, 17(1), pp.19-34.
- Brierley, J.A., 2008. Toward an understanding of the sophistication of product costing systems. *Journal of Management Accounting Research*, 20, pp.61-78.
- Brierley, J.A., 2010. The determinants of overhead assignment sophistication in product costing systems. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 21(4), pp.69-75.
- Brierley, J.A., 2011. Why the proper definition of the ABC matters: A note. In Epstein, M. and Lee, J. (eds) *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.225-249.
- Brierley, J.A., 2016. An examination of the use of profitability analysis in manufacturing industry. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 12(1), pp.85-102.
- Brierley, J.A., Cowton, C.J. and Drury, C., 2001. Research into product costing practice: a European perspective. *European Accounting Review*, 10(2), pp.215-256.
- Brierley, J.A., Cowton, C.J. and Drury, C., 2006. A note on the importance of product costs in decision-making. In Epstein, M.J. and Lee, J.Y. (Eds), *Advances in Management Accounting*, Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.249-265.
- Briggs, S., Sutherland, J. and Drummond, S., 2007. Are hotels serving quality? An exploratory study of service quality in the Scottish hotel sector. *Tourism Management*, 28(4), pp.1006-1019.
- Brignall, S., 1997. A contingent rationale for cost system design in services. *Management Accounting Research*, 8(3), pp.325-346.
- Brignall, T.J., Fitzgerald, L., Johnston, R. and Silvestro, R., 1991. Product costing in service organizations. *Management Accounting Research*, 2(4), pp.227-248.
- Brimson, J.A., Antos, J.J. and Mendlowitz, E., 2012. Activity-Based Budgeting. In W. R. Lalli (Ed.), *Handbook of Budgeting*. New Jersey: John Wiley & Sons, pp.767-790.
- Brown, C.V. and Bostrom, R.P., 1994. Organization designs for the management of end-user computing: Reexamining the contingencies. *Journal of Management Information Systems*, 10(4), pp.183-211.
- Brown, D.A., Booth, P. and Giacobbe, F., 2004. Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. *Accounting & Finance*, 44(3), pp.329-356.

- Brown, J.D., 2011. Likert items and scales of measurement. *Statistics*, 15(1), pp.10-14.
- Brown, L.A., 1981. *Innovation diffusion; a new perspective* New York: Methuen.
- Brown, M.L. and Kros, J.F., 2003. Data mining and the impact of missing data. *Industrial Management & Data Systems*, 103(8), pp.611-621.
- Brownlie, D., 1999. Benchmarking your marketing process. *Long Range Planning*, 32(1), pp.88-95.
- Bruns, W.J., 1968. Accounting information and decision-making: some behavioral hypotheses. *The Accounting Review*, 43(3), pp.469-480.
- Bryman, A., 2016. *Μέθοδοι Κοινωνικής Έρευνας*. Επιμέλεια από Α. Αϊδίνης και Π. Σακκελαρίου. Αθήνα: Εκδόσεις Gutenberg.
- Brynjolfsson, E., 1993. The productivity paradox of information technology: Review and assessment. *Communications of the ACM*, 36(12), pp.67-77.
- Buhalis, D., 1998. Strategic use of information technologies in the tourism industry. *Tourism management*, 19(5), pp.409-421.
- Bulchand-Gidumal, J. and Melián-González, S., 2015. Information Technology (IT) in hotels: a full catalogue. Available at SSRN 2771059 (accessed 10 September 2019).
- Burgess, C. and Bryant, K., 2001. Revenue management—the contribution of the finance function to profitability. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), pp.144-150.
- Burgess, C., 2007. Do hotel managers have sufficient financial skills to help them manage their areas?. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(3), pp.188-200.
- Burkert, M. and Lueg, R., 2013. Differences in the sophistication of Value-based Management—The role of top executives. *Management Accounting Research*, 24(1), pp.3-22.
- Burns, J. and Vaivio, J., 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), pp.389-402.
- Byrne, S., Stower, E. and Torry, P., 2009. Is ABC adoption a success in Australia?. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(1), pp.37-51.
- Cadez, S. and Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), pp.836-863.

- Cagwin, D. and Bouwman, M.J., 2002. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13(1), pp.1-39.
- Calder, B.J., Phillips, L.W. and Tybout, A.M., 1982. The concept of external validity. *Journal of Consumer Research*, 9(3), pp.240-244.
- Callahan, C.M. and Gabriel, E.A., 1998. The differential impact of accurate product cost information in imperfectly competitive markets: A theoretical and empirical investigation. *Contemporary Accounting Research*, 15(4), pp.419-455.
- Camisón, C., 2000. Strategic attitudes and information technologies in the hospitality business: an empirical analysis. *International Journal of Hospitality Management*, 19(2), pp.125-143.
- Camp, Robert C., 1989. *Benchmarking: the search for industry best practices that lead to superior performance*. Milwaukee, WI: ASQ Quality Press.
- Cardinaels, E., Roodhooft, F. and Warlop, L., 2004. Customer profitability analysis reports for resource allocation: the role of complex marketing environments. *Abacus*, 40(2), pp.238-258.
- Carey, J.M., 1997. *Relationship Between User Interface Design and Human Performance*. Greenwich, CT: Ablex Publishing Corporation.
- Cauvin, E. and Neumann, B., 2007. French cost accounting methods: ABC and other structural similarities. *Journal of Cost Management*, (5-6), pp.1-14.
- Cengiz, E., Cengiz, F., Demirciftci, T. and Cobanoglu, C., 2018. Do food and beverage cost-control measures increase hotel performance? A case study in Istanbul, Turkey. *Journal of Foodservice Business Research*, 21(6), pp.610-627.
- Chalos, P. and O'Connor, N.G., 2004. Determinants of the use of various control mechanisms in US–Chinese joint ventures. *Accounting, Organizations and Society*, 29(7), pp.591-608.
- Chan, S.Y. and Suk-Yee Lee, D., 2003. An empirical investigation of symptoms of obsolete costing systems and overhead cost structure. *Managerial Auditing Journal*, 18(2), pp.81-89.
- Chand, M. and Dahiya, A., 2010. Application of management accounting techniques in Indian small and medium hospitality enterprises: an empirical study. *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, 11(1), pp.25-41.

- Chand, M. and Katou, A.A., 2007. The impact of HRM practices on organisational performance in the Indian hotel industry. *Employee Relations*, 29(6), pp.576-594.
- Chapman, C. and Chua, W.F., 2000, December. Information technology, organizational form, and accounting. In *Proceedings of the 2nd Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, Belgium* (pp. 14-16).
- Chapman, C.S. and Kern, A., 2011. Developing accurate costing systems. *Working paper*. Imperial College London.
- Chapman, C.S. and Kihn, L.A., 2009. Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 2(34), pp.151-169.
- Charaf, K. and Bescos, P.L., 2013. The role of organizational and cultural factors in the adoption of activity-based costing: the case of Moroccan firms. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 12(1), pp.4-21.
- Chathoth, P.K., 2007. The impact of information technology on hotel operations, service management and transaction costs: A conceptual framework for full-service hotel firms. *International Journal of Hospitality Management*, 26(2), pp.395-408.
- Chatzoglou, P.D. and Diamantidis, A.D., 2009. IT/IS implementation risks and their impact on firm performance. *International Journal of Information Management*, 29(2), pp.119-128.
- Chen, G., Firth, M. and Park, K., 2001. The implementation and benefits of activity-based costing: a Hong Kong study. *Asian Review of Accounting*, 9(2), pp.23-37.
- Chen, I.J., 2001. Planning for ERP systems: analysis and future trend. *Business Process Management Journal*, 7(5), pp.374-386.
- Chen, J.V., Yen, D., Dunk, K. and Widjaja, A.E., 2015. The impact of using kiosk on enterprise systems in service industry. *Enterprise Information Systems*, 9(8), pp.835-860.
- Chen, T.H., 2009. Performance measurement of an enterprise and business units with an application to a Taiwanese hotel chain. *International Journal of Hospitality Management*, 28(3), pp.415-422.
- Chenhall, R.H. and Langfield-Smith, K., 1998. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), pp.1-19.

- Chenhall, R.H. and Langfield-Smith, K., 1999. The implementation of innovative management accounting systems. *Australian Accounting Review*, 9(3), pp.37-46.
- Chenhall, R.H. and Moers, F., 2015. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, pp.1-13.
- Chenhall, R.H. and Morris, D., 1986. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 61(1), pp.16-35.
- Chenhall, R.H., 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.127-168.
- Chenhall, R.H., 2006. Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, pp.163-205.
- Cheung, L. and Law, R., 2002. A study of hospitality and tourism information technology education and industrial applications. *Journal of Teaching in Travel & Tourism*, 2(2), pp.43-62.
- Chia, Y.M. and Koh, H.C., 2007. Organizational culture and the adoption of management accounting practices in the public sector: A Singapore study. *Financial Accountability & Management*, 23(2), pp.189-213.
- Chia, Y.M., 1995. Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(6), pp.811-830.
- Chien, S.W. and Tsaor, S.M., 2007. Investigating the success of ERP systems: Case studies in three Taiwanese high-tech industries. *Computers in Industry*, 58(8-9), pp.783-793.
- Choe, J.M., 1996. The relationships among performance of accounting information systems, influence factors, and evolution level of information systems. *Journal of Management Information Systems*, 12(4), pp.215-239.
- Choe, J.M., 2002. The organisational learning effects of management accounting information under advanced manufacturing technology. *European Journal of Information Systems*, 11(2), pp.142-158.
- Choe, J.M., 2004. The consideration of cultural differences in the design of information systems. *Information & Management*, 41(5), pp.669-684.

- Chong, V.K. and Chong, K.M., 1997. Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4), pp.268-276.
- Chong, V.K., 1996. Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), pp.415-421.
- Chongruksut, W. and Brooks, A., 2005. The adoption and implementation of activity-based costing in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 13(2), pp.1-17.
- Chung, S.H. and Su, Y.F., 2012. Broad scope management accounting system and managerial performance: The impact of role ambiguity and functional difference. *African Journal of Business Management*, 6(30), p.8873-8878.
- Cinquini, L. and Tenucci, A., 2010. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), pp.228-259.
- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A. and Tenucci, A., 2015. Change in the relevance of cost information and costing systems: evidence from two Italian surveys. *Journal of Management & Governance*, 19(3), pp.557-587.
- Clarke, P.J., Hill, N.T. and Stevens, K., 1999. Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change. *Critical perspectives on Accounting*, 10(4), pp.443-468.
- Claver-Cortés, E., Molina-Azorín, J.F. and Pereira-Moliner, J., 2007. The impact of strategic behaviours on hotel performance. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(1), pp.6-20.
- Clemes, M., Mollenkopf, D. and Burn, D., 2000. An investigation of marketing problems across service typologies. *Journal of Services Marketing*, 14(7), pp.573-594.
- Cohen, S. and Kaimenaki, E., 2011. Cost accounting systems structure and information quality properties: an empirical analysis. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(1), pp.5-25.
- Cohen, S. and Karatzimas, S., 2013. Has IFRS adoption affected management accounting systems? Empirical evidence from Greece. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 9(3), 268-285.
- Cohen, S., Venieris, G. and Kaimenaki, E., 2005. ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, 20(9), pp.981-1000.

- Cokins, G. and Căpușeanu, S., 2010. Cost drivers. Evolution and benefits. *Theoretical and Applied Economics*, 8(8), pp.7-16.
- Collier, P. and Gregory, A., 1995. Strategic management accounting: a UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(1), pp.16-21.
- Collier, P. and Gregory, A., 1998. The practice of management accounting in hotel groups. In Harris, P.J. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*. Butterworth-Heinemann, Oxford: Routledge, pp. 137-160.
- Collis, J. and Hussey, R., 2013. *Business Research: A practical guide for undergraduate and postgraduate students*. New York: Macmillan International Higher Education.
- Conway, J.M. and Huffcutt, A.I., 2003. A review and evaluation of exploratory factor analysis practices in organizational research. *Organizational Research Methods*, 6(2), pp.147-168.
- Cook, T.J., Grove, H.D. and Coburn, S., 2000. ABC process-based capital budgeting. *Journal of Managerial Issues*, pp.305-323.
- Cooper, D.R. and Schindler, P., 2003. *Business Research Methods*. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1988a. Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, 65 (5), pp. 96-103.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1988b. How cost accounting systematically distorts product costs, In Burns, W. J. and Kaplan, R. S. (eds), *Accounting and Management: Field Study*. Boston: Harvard Business School Press.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1991. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1992. Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), pp.1-13.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1998. The promise-and peril-of integrated cost systems. *Harvard Business Review*, 76(4), pp.109-120.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1999. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Cooper, R., 1988. The rise of ABC—part two: when do I need an ABC system. *Journal of Cost Management*, 1(1), pp.41-48.

- Cooper, S. and Crowther, D., 2008. The adoption of value-based management in large UK companies: A case for diffusion theory. *Journal of Applied Accounting Research*, 9(3), pp.148-167.
- Costa, C.J., Ferreira, E., Bento, F. and Aparicio, M., 2016. Enterprise resource planning adoption and satisfaction determinants. *Computers in Human Behavior*, 63, pp.659-671.
- Cotton, W.D., Jackman, S.M. and Brown, R.A., 2003. Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey. *Management Accounting Research*, 14(1), pp.67-72.
- Cragg, P. B. and King, M., 1993. Information systems and small firm performance: Case study evidence. In Edgar A. Whitley (ed.), *ECIS*. Birmingham: Operational Research Society, pp.424-432.
- Cui, W.W., 2002. Reducing error in mail surveys. *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, 8(1), pp.1-8.
- Cunningham, G.M., 1992. Management Control and Accounting Systems Under a Competitive Strategy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), pp.85-102.
- Curran, P.J., West, S.G. and Finch, J.F., 1996. The robustness of test statistics to nonnormality and specification error in confirmatory factor analysis. *Psychological methods*, 1(1), pp.16-29.
- Cuzdriorean, D.D., 2017. The use of management accounting practices by Romanian small and medium-sized enterprises: A field study. *Accounting and Management Information Systems*, 16(2), pp.291-312.
- Daghfous, A. and Barkhi, R., 2009. The strategic management of information technology in UAE hotels: An exploratory study of TQM, SCM, and CRM implementations. *Technovation*, 29(9), pp.588-595.
- Dalci, I., Tanis, V. and Kosan, L., 2010. Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(5), pp.609-637.
- Dastgir, M. and Mortezaie, A.S., 2012. Factors affecting the end-user computing satisfaction. *Business Intelligence Journal*, 5(2), pp.292-298.
- Datar, S. and Gupta, M., 1994. Aggregation, specification and measurement errors in product costing. *Accounting Review*, 69(4), pp.567-591.

- David, J.S., Grabski, S. and Kasavana, M., 1996. The productivity paradox of hotel-industry technology. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 37(2), pp.64-70.
- Davila, T., 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), pp.223-248.
- Davis, F.D., 1989. Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *MIS Quarterly*, 13(3), pp.319-340.
- Davis, S. and Albright, T., 2004. An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15(2), pp.135-153.
- De Harlez, Y. and Malagueno, R., 2016. Examining the joint effects of strategic priorities, use of management control systems, and personal background on hospital performance. *Management Accounting Research*, 30, pp.2-17.
- De Vaus, D., 2013. *Surveys in Social Research*. New York: Routledge.
- DeLone, W.H. and McLean, E.R., 1992. Information systems success: The quest for the dependent variable. *Information Systems Research*, 3(1), pp.60-95.
- Delone, W.H. and McLean, E.R., 2003. The DeLone and McLean Model of Information Systems Success: A Ten-Year Update. *Journal of Management Information Systems*, 19(4), pp.9-30.
- Dent, J. and Ezzamel, M., 1987. Organisational control and management accounting. *Advanced Management Accounting: An organisational emphasis*. London: Cassell.
- Dess, G.G. and Davis, P.S., 1984. Porter's (1980) generic strategies as determinants of strategic group membership and organizational performance. *Academy of Management Journal*, 27(3), pp.467-488.
- Detert, J.R., Schroeder, R.G. and Mauriel, J.J., 2000. A framework for linking culture and improvement initiatives in organizations. *Academy of Management Review*, 25(4), pp.850-863.
- Deutskens, E., De Ruyter, K., Wetzels, M. and Oosterveld, P., 2004. Response rate and response quality of internet-based surveys: An experimental study. *Marketing Letters*, 15(1), pp.21-36.
- DeVellis, R.F., 1991. Guidelines in scale development. *Scale Development: Theory and Applications*. California: Sage.

- Dezdar, S. and Ainin, S., 2011. The influence of organizational factors on successful ERP implementation. *Management Decision*, 49(6), pp.911-926.
- Dezdar, S., 2012. User satisfaction issues in ERP project. *World Academy of Science, Engineering and Technology, International Journal of Social, Behavioral, Economic, Business and Industrial Engineering*, 6(8), pp.2277-2280.
- Diavastis, I., Anagnostopoulou, E., Drogalas, G. and Karagiorgos, T., 2016. The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity-Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 15(4), pp.757-784.
- Díaz de Rada, V., 2005. Measure and control of non-response in a mail survey. *European Journal of Marketing*, 39(1/2), pp.16-32.
- Díez, E. and McIntosh, B.S., 2009. A review of the factors which influence the use and usefulness of information systems. *Environmental Modelling & Software*, 24(5), pp.588-602.
- Dillman, D.A. and Smyth, J.D., 2007. Design effects in the transition to web-based surveys. *American Journal of Preventive Medicine*, 32(5), pp.90-96.
- Dillman, D.A., 1991. The design and administration of mail surveys. *Annual Review of Sociology*, 17(1), pp.225-249.
- Dittman, D.A., Hesford, J.W. and Potter, G., 2009. Managerial accounting in the hospitality industry. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3, pp.1353-1369.
- Dixon, R.L., 1948. Cost Concepts: Special problems and definitions. *The Accounting Review*, 23(1), pp.40-43.
- Do Céu F. Gaspar Alves, M., 2010. Management accounting and information technology—some empirical evidence. In Eipsten, M.J., Manzoni, J.-F. and Davila, A. (eds.), *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices (Studies in Managerial and Financial Accounting, Vol. 20)*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.429-455.
- Dodge, H.R., Fullerton, S. and Robbins, J.E., 1994. Stage of the organizational life cycle and competition as mediators of problem perception for small businesses. *Strategic Management Journal*, 15(2), pp.121-134.

- Doherty, N.F., Ashurst, C. and Peppard, J., 2012. Factors affecting the successful realisation of benefits from systems development projects: findings from three case studies. *Journal of Information Technology*, 27(1), pp.1-16.
- Doolin, B., 1996. Alternative views of case research in information systems. *Australasian Journal of Information Systems*, 3(2), pp.21-29.
- Dopuch, N., 1993. A perspective on cost drivers. *Accounting Review*, 68(3), pp.615-620.
- Downie, N., 1997. The use of accounting information in hotel marketing decisions. *International Journal of Hospitality Management*, 16(3), pp.305-312.
- Drazin, R. and Van de Ven, A.H., 1985. Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, 30(4), pp.514-39.
- Driver, M. and Mock, T., 1975. Human information processing, decision style theory, and accounting information systems. *The Accounting Review*, 50(3), pp.490-508.
- Drogalas, G., Sorros, I., Karagiorgou, D. and Diavastis, I., 2015. Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), pp.123-130.
- Drury, C. and Tayles, M., 2005. Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review*, 37(1), pp.47-84.
- Drury, C. and Tayles, M., 2006. Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study. *The British Accounting Review*, 38(4), pp.405-425.
- Drury, C.M., 2013. *Management and Cost Accounting*. Boston, MA: Springer.
- Duh, R.R., Xiao, J.Z. and Chow, C.W., 2008. An overview and assessment of contemporary management accounting research in China. *Journal of Management Accounting Research*, 20(s1), pp.129-164.
- Duncan, R.B., 1972. Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, pp.313-327.
- Dunk, A.S., 2001. Behavioral research in management accounting: The past, present, and future. In Hunton J.E. (ed.), *Advances in Accounting Behavioral Research*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.25-45.
- Dunk, A.S., 2003. Moderated regression, constructs and measurement in management accounting: a reflection. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), pp.793-802.

- Dwivedi, R. and Chakraborty, S., 2016. Development of a strategic management tool in a thermal power plant using ABC and BSC models. *Serbian Journal of Management*, 11(1), pp.81-97.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R. and Jackson, P.R., 2008. *Management Research*. California: Sage.
- Edwards, J.R. and Newell, E., 1991. The development of industrial cost and management accounting before 1850: a survey of the evidence. *Business History*, 33(1), pp.35-57.
- Efendi, J., Mulig, E.V. and Smith, L.M., 2006. Information technology and systems research published in major accounting academic and professional journals. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 3(1), pp.117-128.
- Eichhorn, B. and Tukul, O., 2018. Business user impact on information system projects. *International Journal of Managing Projects in Business*, 11(2), pp.289-316.
- Ein-Dor, P. and Segev, E., 1982. Organizational context and MIS structure: some empirical evidence. *MIS Quarterly*, 6(3), pp.55-68.
- Eker, M. and Aytac, A., 2016. Effects of interaction between ERP and advanced managerial accounting techniques on firm performance: Evidence From Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (72), pp.187-210.
- Ekholm, B.G. and Wallin, J., 2011. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(1-2), pp.145-164.
- Elhamma, A. and Zhang, Y.I., 2013. The relationship between activity based costing, business strategy and performance in Moroccan enterprises. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 12(1), pp.22-38.
- Elnathan, D., Lin, T.W. and Young, S.M., 1996. Benchmarking and management accounting: A framework for research. *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp.37-54.
- El-Shishini, H.M., 2017. The Use of Management Accounting Techniques at Hotels in Bahrain. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6(2), pp.64-77.
- Emmanuel, C., Otley, D. and Merchant, K., 1990. Accounting for management control. In *Accounting for Management Control*. Boston, MA: Springer, pp. 357-384.

- Emsley, D., 2005. Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), pp.157-177.
- Endenich, C., 2014. Economic crisis as a driver of management accounting change: Comparative evidence from Germany and Spain. *Journal of Applied Accounting Research*, 15(1), pp.123-149.
- Enz, C.A. and Potter, G., 1998. The impacts of variety on the costs and profits of a hotel chain's properties. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 22(2), pp.142-157.
- Erserim, A., 2012. The impacts of organizational culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, pp.372-376.
- Esparza-Aguilar, J.L., García-Pérez-de-Lema, D. and Duréndez, A., 2016. The effect of accounting information systems on the performance of Mexican micro, small and medium-sized family firms: An exploratory study for the hospitality sector. *Tourism Economics*, 22(5), pp.1104-1120.
- Espino-Rodríguez, T.F. and Gil-Padilla, A.M., 2005. The relationship between leisure outsourcing and specificity: performance and management perception in hotels in the Canary Islands. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 29(3), pp.396-418.
- Etemadi, H., Dilami, Z.D., Bazaz, M.S. and Parameswaran, R., 2009. Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran. *Advances in Accounting*, 25(2), pp.216-225.
- Evans, N., 2005. Assessing the balanced scorecard as a management tool for hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17(5), pp.376-390.
- Evans, P. and Bellamy, S., 1995. Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems. *International Journal of Public Sector Management*, 8(6), pp.30-38.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S.R. and Levant, Y., 2008. Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38(3), pp.172-191.
- Everett, M.D., 1989. Managerial Accounting Systems: A Decision-Making Tool. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 30(1), pp.46-51.

- Fabrigar, L.R., Wegener, D.T., MacCallum, R.C. and Strahan, E.J., 1999. Evaluating the use of exploratory factor analysis in psychological research. *Psychological Methods*, 4(3), pp.272-299.
- Faria, A.R., Ferreira, L. and Trigueiros, D., 2018. Analyzing customer profitability in hotels using activity based costing. *Tourism & Management Studies*, 14(3), pp.65-74.
- Field, A., 2016. *Η διερεύνηση της στατιστικής με τη χρήση του SPSS της IBM*. Επιμέλεια από Μ. Μαύρη και Γ. Γκιόσος. Αθήνα: Εκδόσεις Προπομπός.
- Fischer, F.M., 2010. *The Application of the Controllability Principle and Managers' Responses: a role theory perspective*. Berling: Springer Science & Business Media.
- Fishbein, M. and Ajzen, I., 1977. *Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research*. Reading, UK: Addison-Wesley.
- Fisher, J., 1995. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, pp.24-53.
- Fisher, J.G. and Krumwiede, K., 2015. Product costing systems: finding the right approach. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(4), pp.13-21.
- Fisher, M.J. and Marshall, A.P., 2009. Understanding descriptive statistics. *Australian Critical Care*, 22(2), pp.93-97.
- Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, S., Silvestro, R. and Voss, C., 1991. *Performance Measurement in Service Businesses*. London: CIMA.
- Flamholtz, E.G., Baiserkeyev, O., Brzezinski, D., Dimitrova, A., Feng, D., Iliev, I., Milman, F. and Rudnik, P., 2016. Overcoming Management Accounting Myopia: Broadening the Strategic Focus. In Epstein, M.J. and Malina, M.A. (eds.), *Advances in Accounting Behavioral Research*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.25-45.
- Fleming, D.M., Chow, C.W. and Chen, G., 2009. Strategy, performance-measurement systems, and performance: A study of Chinese firms. *The International Journal of Accounting*, 44(3), pp.256-278.
- Floropoulos, J., Spathis, C., Halvatzis, D. and Tshipouridou, M., 2010. Measuring the success of the Greek taxation information system. *International Journal of Information Management*, 30(1), pp.47-56.
- Fong, S.C. and Ho, M.W., 2014. Accounting Information Systems End-User Satisfaction: Evidence of Hong Kong Housing Authority. *The International Technology Management Review*, 4(1), pp.27-41.

- Foong, S.Y. and Anak Teruki, N., 2009. Cost-system functionality and the performance of the Malaysian palm oil industry. *Asian Review of Accounting*, 17(3), pp.212-225.
- Fotiadis, A.K., Vassiliadis, C.A. and Rekleitis, P.D., 2013. Constraints and benefits of sustainable development: A case study based on the perceptions of small-hotel entrepreneurs in Greece. *Anatolia*, 24(2), pp.144-161.
- Fowler, F.J., 1984. *Survey Research Methods*. Beverly Hills, CA: Sage Publications
- Fox-Wasylyshyn, S.M. and El-Masri, M.M., 2005. Handling missing data in self-report measures. *Research in nursing & health*, 28(6), pp.488-495.
- Frey, K. and Gordon, L.A., 1999. ABC, strategy and business unit performance. *International Journal of Applied Quality Management*, 2(1), pp.1-23.
- Frezatti, F., Aguiar, A.B., Guerreiro, R. and Gouvea, M.A., 2011. Does management accounting play role in planning process?. *Journal of Business Research*, 64(3), pp.242-249.
- Gable, G., Sedera, D. and Chan, T., 2003. Enterprise systems success: a measurement model. In *Proceedings Twenty-Fourth International Conference on Information System* (pp.576-591). Italy, Milan.
- Gable, G.G., Sedera, D. and Chan, T., 2008. Re-conceptualizing information system success: The IS-impact measurement model. *Journal of the Association for Information Systems*, 9(7), pp.377-408.
- Galletta, D.F. and Lederer, A.L., 1989. Some cautions on the measurement of user information satisfaction. *Decision Sciences*, 20(3), pp.419-434.
- García-Pozo, A., Sánchez-Ollero, J.L. and Ons-Cappa, M., 2016. ECO-innovation and economic crisis: a comparative analysis of environmental good practices and labour productivity in the Spanish hotel industry. *Journal of Cleaner Production*, 138(1), pp.131-138.
- Garrison, R. and Noreen E., 2005. *Διοικητική Λογιστική*. Επιμέλεια από Ν. Θερίου. Αθήνα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος.
- Gatian, A.W., 1994. Is user satisfaction a valid measure of system effectiveness?. *Information & Management*, 26(3), pp.119-131.
- Gelderman, M., 1998. The relation between user satisfaction, usage of information systems and performance. *Information & Management*, 34(1), pp.11-18.

- Georgantopoulos, A.G., Poutos, E.I. and Eriotis, N., 2018. Recent Developments and Trends in Accounting Information Systems. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 3(1), pp.1-9.
- Georgiev, D., 2014. Application of 'cost-volume-profit' analysis In The Hotel Industry (Based on Survey Data of High-ranking Hotels in the North-east Region of Bulgaria). *Izvestiya*, 3, pp.48-60.
- Gerdin, J. and Greve, J., 2004. Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), pp.303-326.
- Gerdin, J., 2005. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), pp.99-126.
- Geri, N. and Ronen, B., 2005. Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. *Human Systems Management*, 24(2), pp.133-144.
- Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M. and Barvayeh, E., 2011. The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 28, pp.112-116.
- Ghasemi, R., Azmi Mohamad, N., Karami, M., Hafiz Bajuri, N. and Asgharizade, E., 2016. The mediating effect of management accounting system on the relationship between competition and managerial performance. *International Journal of Accounting and Information Management*, 24(3), pp.272-295.
- Gibbs, J.L., Ellison, N.B. and Heino, R.D., 2006. Self-presentation in online personals: The role of anticipated future interaction, self-disclosure, and perceived success in Internet dating. *Communication Research*, 33(2), pp.152-177.
- Gil-Padilla, A.M. and Espino-Rodríguez, T.F., 2008. Strategic value and resources and capabilities of the information systems area and their impact on organizational performance in the hotel sector. *Tourism Review*, 63(3), pp.21-47.
- Ginoglou, D., 2002. Activity Based Costing A Survey For The Greek Companies. In *The European Applied Business Research Conference. Conference Proceedings*. Germany, Rothenburg.
- Gliubic, D., 2012. The research of management accounting evolution in the context of economic changes. *Economics and Management*, 17(1), pp.22-29.

- Gomes, C.F., Yasin, M.M. and Lisboa, J.V., 2007. The effectiveness of hospitality service operations: measurement and implementation concerns. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(7), pp.560-573.
- González, M.E., Quesada, G., Mack, R. and Urrutia, I., 2005. Building an activity-based costing hospital model using quality function deployment and benchmarking. *Benchmarking: An International Journal*, 12(4), pp.310-329.
- González-Rodríguez, M.R., Jiménez-Caballero, J.L., Martín-Samper, R.C., Köseoglu, M.A. and Okumus, F., 2018. Revisiting the link between business strategy and performance: Evidence from hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 72, pp.21-31.
- Gordon, L.A. and Miller, D., 1976. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), pp.59-69.
- Gordon, L.A. and Narayanan, V.K., 1984. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), pp.33-47.
- Gosselin, M., 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp.105-122.
- Gosselin, M., 2007. A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, pp.641-671.
- Govindarajan, V. and Fisher, J., 1990. Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*, 33(2), pp.259-285.
- Govindarajan, V. and Shank, J.K., 1992. Strategic cost management: tailoring controls to strategies. *Journal of Cost Management*, 6(3), pp.14-25.
- Govindarajan, V., 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision sciences*, 17(4), pp.496-516.
- Govindarajan, V., 1988. A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31(4), pp.828-853.

- Govindarajan, V., 1989. Implementing competitive strategies at the business unit level: Implications of matching managers to strategies. *Strategic Management Journal*, 10(3), pp.251-269.
- Grabski, S., Leech, S. and Sangster, A., 2008. Management accountants: a profession dramatically changed by ERP systems. *CIMA Global*, 4(5), pp.1-9.
- Grande, E.U., Estébanez, R.P. and Colomina, C.I.M., 2011. The Impact of Accounting Information Systems (AIS) on performance measures: empirical evidence in Spanish SMEs. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 11(17), pp.25-43.
- Granlund, M. and Malmi, T., 2002. Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?. *Management Accounting Research*, 13(3), pp.299-321.
- Granlund, M., 2007. On the Interface between Management Accounting and Modern Information Technology-A literature review and some empirical evidence. Available at SSRN 985074 (accessed 20 March 2020).
- Granlund, M., 2011. Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(1), pp.3-19.
- Grant Thornton, 2017. Η φοροδοτική δυνατότητα των ξενοδοχείων και η δυνατότητα αξιοποίησης της οικονομίας διαμοιρασμού για τη φορολογική εξομάλυνση του κλάδου. Αθήνα: Grant Thornton A.E.
- Gray, D.E., 2013. *Doing research in the real world*. London: Sage.
- Green, S.B., 1991. How many subjects does it take to do a regression analysis. *Multivariate Behavioral Research*, 26(3), pp.499-510.
- Greiner, L.E., 1972. Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 50 (4), pp. 37-46.
- Griffiths, J.R., Johnson, F. and Hartley, R.J., 2007. User satisfaction as a measure of system performance. *Journal of Librarianship and Information Science*, 39(3), pp.142-152.
- Griffy-Brown, C. and Chun, M., 2007. Aligning business strategies and IS resources in Japanese SMEs: A resource-based view. *Journal of Global Information Technology Management*, 10(3), pp.28-51.

- Grisseemann, U., Plank, A. and Brunner-Sperdin, A., 2013. Enhancing business performance of hotels: The role of innovation and customer orientation. *International Journal of Hospitality Management*, 33, pp.347-356.
- Gu, J.W. and Jung, H.W., 2013. The effects of IS resources, capabilities, and qualities on organizational performance: An integrated approach. *Information & Management*, 50(2-3), pp.87-97.
- Guan, Y., 2010. A study on the Internal Control of accounting information system. In *International Conference on Computer and Communication Technologies in Agriculture Engineering* (Vol. 2, pp. 203-206), Conference Proceedings. China, Chengdu.
- Guenther, T.W., Riehl, A. and Rößler, R., 2014. Cost stickiness: state of the art of research and implications. *Journal of Management Control*, 24(4), pp.301-318.
- Guilding, C., Cravens, K.S. and Tayles, M., 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), pp.113-135.
- Guilding, C., Kennedy, D.J. and McManus, L., 2001. Extending the boundaries of customer accounting: applications in the hotel industry. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 25(2), pp.173-194.
- Guimaraes, T. and Igbaria, M., 1997. Assessing user computing effectiveness: An integrated model. *Journal of Organizational and End User Computing (JOEUC)*, 9(2), pp.3-15.
- Gul, F.A. and Chia, Y.M., 1994. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), pp.413-426.
- Gul, F.A., 1991. The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance. *Accounting and Business Research*, 22(85), pp.57-61.
- Gul, F.A., Glen, W. and Huang, A.R., 1993. The Effects of Environmental Uncertainty, Computer Usage, and Management Accounting Systems on Small Business. *Journal of Small Business Finance*, 2(3), pp.251-271.
- Gunasekaran, A., 1999. A framework for the design and audit of an activity-based costing system. *Managerial Auditing Journal*, 14(3), pp.118-127.

- Gunasekaran, A., Marri, H. B., & Grieve, R. J., 1999. Justification and implementation of activity based costing in small and medium-sized enterprises. *Logistics Information Management*, 12(5), 386-394.
- Gupta, A.K. and Govindarajan, V., 1984. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management Journal*, 27(1), pp.25-41.
- Gupta, K.M. and Gunasekaran, A., 2005. Costing in new enterprise environment: A challenge for managerial accounting researchers and practitioners. *Managerial Auditing Journal*, 20(4), pp.337-353.
- Gupta, M. and Galloway, K., 2003. Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation*, 23(2), pp.131-138.
- Gupta, M. and King, R.R., 1997. An experimental investigation of the effect of cost information and feedback on product cost decisions. *Contemporary Accounting Research*, 14(1), pp.99-127.
- Gurses, A.P., 1999. *An Activity-Based Costing and Theory of Constraints Model for Product-Mix Decisions*. Doctoral dissertation, Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Hägerstrand, T., 1967. Innovation diffusion as a spatial process. Chicago: Univ. of Chicago Press.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E., 2006. *Multivariate Data Analysis*. New Jersey: Pearson Education.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E., 2014. *Multivariate Data Analysis*. Harlow, UK: Pearson Education.
- Hair, J.F., Money, A.H., Samouel, P. and Page, M., 2007. *Research Methods for Business*. New York: John Willey & Sons. Inc.
- Haktanir, M. and Harris, P., 2005. Performance measurement practice in an independent hotel context: A case study approach. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17(1), pp.39-50.
- Halbouni, S.S. and Nour, M.A., 2014. An empirical study of the drivers of management accounting innovation: a UAE perspective. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 6(1), pp.60-86.

- Haldma, T. and Lääts, K., 2002. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), pp.379-400.
- Hall, M., 2016. Realising the richness of psychology theory in contingency-based management accounting research. *Management Accounting Research*, 31, pp.63-74.
- Ham, S., Kim, W.G. and Jeong, S., 2005. Effect of information technology on performance in upscale hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 24(2), pp.281-294.
- Hambrick, D.C. and Mason, P.A., 1984. Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9(2), pp.193-206.
- Hambrick, D.C., 2016. Upper echelons theory. *The Palgrave Encyclopedia of Strategic Management*, Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Harris, M. and Harrington, H.J., 2000. Service quality in the knowledge age: Huge opportunities for the twenty-first century. *Measuring Business Excellence*, 4(4), pp.31-36.
- Harris, P.J. and Mongiello, M., 2001. Key performance indicators in European hotel properties: general managers' choices and company profiles. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), pp.120-128.
- Harris, P.J. and Mongiello, M., 2006. *Accounting and Financial Management: developments in the international hospitality industry*. London: Routledge.
- Harrison, J. S. and Enz, C. A., 2005. *Hospitality Strategic Management: Concepts and cases*. Hoboken, NJ: John Wiley.
- Hatzis, A., Koulidou, A. and Folinas, D., 2011. Costing logistics services. *Operations and Supply Chain Management*, 4(2/3), pp.116-122.
- Haywood, M., 1993. North America. In Jones P. and Pizam A. (eds.), *The International Hospitality Industry - Organisation and Operational Issues*. New York: John Wiley and Sons.
- Heart, T., Pliskin, N., Schechtman, E. and Reichel, A., 2001. Information technology in the hospitality industry: the Israeli scene and beyond. *Information Technology & Tourism*, 4(1), pp.41-64.
- Hendricks, K.B., Singhal, V.R. and Stratman, J.K., 2007. The impact of enterprise systems on corporate performance: A study of ERP, SCM, and CRM system implementations. *Journal of Operations Management*, 25(1), pp.67-82.

- Hendricks, K., Hora, M., Menor, L. and Wiedman, C., 2012. Adoption of the balanced scorecard: A contingency variables analysis. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 29(2), pp.124-138.
- Henttu-Aho, T. and Järvinen, J., 2013. A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: an institutional perspective. *European Accounting Review*, 22(4), pp.765-785.
- Hiamey, S.E. and Amenumey, E.K., 2013. Exploring service outsourcing in 3–5 Star hotels in the Accra Metropolis of Ghana. *Tourism Management Perspectives*, 8, pp.9-17.
- Hicks, J. O. Jr., 1993. *Management Information Systems: A User Perspective*. 3rd ed. St. Paul, Minneapolis: West Publishing.
- Hicks, J. O. Jr., and Leininger, W.E., 1981. *Accounting Information Systems*. Minnesota: West Publishing.
- Hiebl, M.R., 2014. Upper echelons theory in management accounting and control research. *Journal of Management Control*, 24(3), pp.223-240.
- Hiebl, M.R., Gärtner, B. and Duller, C., 2017. Chief financial officer (CFO) characteristics and ERP system adoption: an upper-echelons perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(1), pp.85-111.
- Hill, R., 1998. What sample size is “enough” in internet survey research. *Interpersonal Computing and Technology: An electronic journal for the 21st century*, 6(3-4), pp.1-12.
- Hilliard, J.E. and Leitch, R.A., 1975. Cost-volume-profit analysis under uncertainty: a log normal approach. *The Accounting Review*, 50(1), pp.69-80.
- Hilton, R.W., 2011. *Managerial accounting*. New York: Irwin/McGraw-Hill.
- Hoe, S.L., 2008. Issues and procedures in adopting structural equation modeling technique. *Journal of applied quantitative methods*, 3(1), pp.76-83.
- Hofmann, S., Wald, A. and Gleich, R., 2012. Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: An empirical analysis on the use of budgets. *Journal of Management Control*, 23(3), pp.153-182.
- Hofstede, G., 1981. Culture and organizations. *International Studies of Management & Organization*, 10(4), pp.15-41.
- Hofstede, G., 1984. The cultural relativity of the quality of life concept. *Academy of Management Review*, 9(3), pp.389-398.

- Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D.D. and Sanders, G., 1990. Measuring organizational cultures: A qualitative and quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quarterly*, 35(2), pp.286-316.
- Holsapple, C.W., Wang, Y.M. and Wu, J.H., 2005. Empirically testing user characteristics and fitness factors in enterprise resource planning success. *International Journal of Human-Computer Interaction*, 19(3), pp.325-342.
- Hoozée, S. and Ngo, Q.H., 2018. The impact of managers' participation in costing system design on their perceived contributions to process improvement. *European Accounting Review*, 27(4), pp.747-770.
- Hopper, T., Northcott, D. and Scapens, R., 2007. *Issues in Management Accounting*. Harlow: Pearson Education.
- Hopwood, A.G., 2009. The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), pp.797-802.
- Hoque, Z. and James, W., 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12(1), pp.1-17.
- Hoque, Z., 2000. Just-in-time production, automation, cost allocation practices and importance of cost information: an empirical investigation in New Zealand-based manufacturing organizations. *The British Accounting Review*, 32(2), pp.133-159.
- Hoque, Z., 2004. A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International Business Review*, 13(4), pp.485-502.
- Hoque, Z., 2011. The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model. *Advances in Accounting*, 27(2), pp.266-277.
- Hornigren, C. T. and Sundem, G. L., 1990. *Introduction to Management Accounting*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Hornigren, C.T., 1995. Management accounting: this century and beyond. *Management Accounting Research*, 6(3), pp.281-286.
- Hosnavi, R. and Ramezan, M., 2010. Measuring the effectiveness of a human resource information system in National Iranian Oil Company: An empirical assessment. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 3(1), pp.28-39.

- Hou, C.K., 2012. Examining the effect of user satisfaction on system usage and individual performance with business intelligence systems: An empirical study of Taiwan's electronics industry. *International Journal of Information Management*, 32(6), pp.560-573.
- Howell, R.A. and Soucy, S.R., 1990. Customer Profitability-As Critical as Product Profitability. *Strategic Finance*, 72(4), pp.43-47.
- Hsu, P.F., Yen, H.R. and Chung, J.C., 2015. Assessing ERP post-implementation success at the individual level: Revisiting the role of service quality. *Information & Management*, 52(8), pp.925-942.
- Hughes, S.B. and Paulson Gjerde, K.A., 2003. Do different cost systems make a difference?. *Management Accounting Quarterly*, 5(1), pp.22-30.
- Huh, H.J., Kim, T.T. and Law, R., 2009. A comparison of competing theoretical models for understanding acceptance behavior of information systems in upscale hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 28(1), pp.121-134.
- Hunton, J.E., Lippincott, B. and Reck, J.L., 2003. Enterprise resource planning systems: comparing firm performance of adopters and nonadopters. *International Journal of Accounting Information Systems*, 4(3), pp.165-184.
- Hussain, M.M. and Gunasekaran, A., 2001. Activity-based cost management in financial services industry. *Journal of Service Theory and Practice*, 11(3), pp.213-226.
- Hussain, M.M., Gunasekaran, A. and Laitinen, E.K., 1998. Management accounting systems in Finnish service firms. *Technovation*, 18(1), pp.57-67.
- Hussein, A., 2017. Adoption, Importance and Barriers to the Implementation of Contemporary Management Accounting Practices: Evidence from Egypt. *Accounting and Finance Research*, 7(1), pp.192-213.
- Hussein, R., Shahriza Abdul Karim, N. and Hasan Selamat, M., 2007. The impact of technological factors on information systems success in the electronic-government context. *Business Process Management Journal*, 13(5), pp.613-627.
- Hutaibat, K. and Alhatabat, Z., 2019. Management accounting practices' adoption in UK universities. *Journal of Further and Higher Education*, pp.1-15.
- Hyvönen, J., 2005. Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, 18, pp.97-120.

- Hyvönen, J., 2007. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18(3), pp.343-366.
- Iatridis, G. and Dimitras, A.I., 2013. Financial crisis and accounting quality: evidence from five European countries. *Advances in Accounting*, 29(1), pp.154-160.
- Ifinedo, P. and Nahar, N., 2009. Interactions between contingency, organizational IT factors, and ERP success. *Industrial Management & Data Systems*, 109(1), pp.118-137.
- Ifinedo, P., 2006. Extending the Gable et al. enterprise systems success measurement model: a preliminary study. *Journal of Information Technology Management*, 17(1), pp.14-33.
- Ifinedo, P., 2007. An empirical study of ERP success evaluations by business and IT managers. *Information Management & Computer Security*, 15(4), pp.270-282.
- Ifinedo, P., Rapp, B., Ifinedo, A. and Sundberg, K., 2010. Relationships among ERP post-implementation success constructs: An analysis at the organizational level. *Computers in Human Behavior*, 26(5), pp.1136-1148.
- Igbaria, M. and Nachman, S.A., 1990. Correlates of user satisfaction with end user computing: an exploratory study. *Information & Management*, 19(2), pp.73-82.
- Igbaria, M. and Tan, M., 1997. The consequences of information technology acceptance on subsequent individual performance. *Information & Management*, 3(32), pp.113-121.
- Iivari, J. and Ervasti, I., 1994. User information satisfaction: IS implementability and effectiveness. *Information & Management*, 27(4), pp.205-220.
- Iivari, J., 2005. An empirical test of the DeLone-McLean model of information system success. *ACM SIGMIS Database: the DATABASE for Advances in Information Systems*, 36(2), pp.8-27.
- Ilias, A. and Razak, M.Z.A., 2011. A validation of the end-user computing satisfaction (EUCS) towards computerised accounting system (CAS). *Global Business and Management Research: An International Journal*, 3(2), pp.119-135.
- Innes, J. and Mitchell, F., 1995. A survey of activity-based costing in the UK's largest companies. *Management Accounting Research*, 6(2), pp.137-153.
- Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D., 2000. Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11(3), pp.349-362.

- International Federation of Accountants, 1998. *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. New York: IFAC.
- Ismail, T.H. and Mahmoud, N., 2012. The influence of organizational and environmental factors on cost systems design in Egypt. *British Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 4(2), pp.31-51.
- Ittner, C.D. and Larcker, D.F., 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), pp.349-410.
- Ittner, C.D., Lanen, W.N. and Larcker, D.F., 2002. The association between activity-based costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, 40(3), pp.711-726.
- Ittner, C.D., Larcker, D.F. and Taylor, R., 1997. The activity-based cost hierarchy, production policies and firm profitability. *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp.143-162.
- Ivankovič, G., Jankovič, S. and Peršič, S., 2010. Framework for performance measurement in hospitality industry—case study Slovenia. *Economic research-Ekonomska istraživanja*, 23(3), pp.12-23.
- Ives, B., Olson, M.H. and Baroudi, J.J., 1983. The measurement of user information satisfaction. *Communications of the ACM*, 26(10), pp.785-793.
- Jääskeläinen, A., Laihonen, H., Lönnqvist, A., Palvalin, M., Sillanpää, V., Pekkola, S. and Ukko, J., 2012. A contingency approach to performance measurement in service operations. *Measuring Business Excellence*, 16(1), pp.43-52.
- Jackson, L.A., 2010. Enterprise resource planning systems: revolutionizing lodging human resources management. *Worldwide Hospitality and Tourism Themes*, 2(1), pp.20-29.
- Jagels, M.G. and Coltman, M.M., 2004. *Hospitality Management Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Jain, P.K., 2000. *Cost accounting*. New Delhi: Tata McGraw Hill Publishing Company Limited.
- Jang, J.H., Kim, J.K. and Hwang, Y.H., 2006. Influence of hotel information system quality on system use and user satisfaction. *Journal of Quality Assurance in Hospitality & Tourism*, 7(3), pp.41-58.

- Jänkälä, S. and Silvola, H., 2012. Lagging effects of the use of activity-based costing on the financial performance of small firms. *Journal of Small Business Management*, 50(3), pp.498-523.
- Janke, R., Mahlendorf, M.D. and Weber, J., 2014. An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research*, 25(4), pp.251-270.
- Jarvis, N., Lindh, A. and Jones, P., 1998. An investigation of the key criteria affecting the adoption of yield management in UK hotels. *Progress in Tourism and Hospitality Research*, 4(3), pp.207-216.
- Jassawalla, A.R. and Sashittal, H.C., 2002. Cultures that support product-innovation processes. *Academy of Management Perspectives*, 16(3), pp.42-54.
- Jermias, J. and Gani, L., 2004. Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research*, 15(2), pp.179-200.
- Jermias, J., 2008. The relative influence of competitive intensity and business strategy on the relationship between financial leverage and performance. *The British Accounting Review*, 40(1), pp.71-86.
- Jiao, J. and Tseng, M.M., 1999. A pragmatic approach to product costing based on standard time estimation. *International Journal of Operations & Production Management*, 19(7), pp.738-755.
- Johns, N., Howcroft, B. and Drake, L., 1997. The use of data envelopment analysis to monitor hotel productivity. *Progress in Tourism and Hospitality Research*, 3(2), pp.119-127.
- Johnson, T. and Kaplan, R.S., 1987. *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School.
- Joiner, T.A., 2007. Total quality management and performance: The role of organization support and co-worker support. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 24(6), pp.617-627.
- Jones, C.S., 1985. An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change. *Accounting, Organizations and Society*, 10(3), pp.303-328.

- Jones, P. and Lockwood, A., 2002. *The management of hotel operations*. London: Cengage Learning EMEA.
- Jones, T., 2012. Budgetary practice within hospitality. In *Accounting and Financial Management* (pp. 90-105). London: Routledge.
- Jones, T.A., 1998. UK hotel operators use of budgetary procedures. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10(3), pp.96-100.
- Jones, T.A., 2008. Improving hotel budgetary practice—A positive theory model. *International Journal of Hospitality Management*, 27(4), pp.529-540.
- Joshi, P.L., Bremser, W.G., Deshmukh, A. and Kumar, R., 2011. Diffusion of Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries. *Accounting Perspectives*, 10(1), pp.23-53.
- Jurison, J., 1996. The temporal nature of IS benefits: a longitudinal study. *Information and Management*, 30(2), pp.75-79.
- Kachigan, S.K., 1986. *Statistical analysis: An interdisciplinary introduction to univariate & multivariate methods*. New York: Radius Press.
- Kala, D. and Bagri, S.C., 2014. Key performance indicators for hospitality industry: a study from the tourist state of Uttarakhandm, Indian. *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 9(1), pp.187-206.
- Kalifa, A.M., Triyuwono, I., Irianto, G. and Prihatiningtias, Y.W., 2020. The use and benefit of management accounting practices in Libyan oil companies. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(1), pp.91-102.
- Kallunki, J.P. and Silvola, H., 2008. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19(1), pp.62-79.
- Kamal Abd Rahman, I., Omar, N. and ZainalAbidin, Z., 2003. The applications of management accounting techniques in Malaysian companies: An industrial survey. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 1(1), pp.1-12.
- Kapiki, S., 2013. Information Technologies & Competitiveness in Hospitality: Case Study of Greek Resort Hotels. In *Proceedings of the International Conference on Hospitality & Tourism Management, ICOHT* (pp. 456-475). Sri Lanka, Colombo.
- Kaplan, R. S. and Norton, D.P., 1992. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, January-February, pp.71-79.
- Kaplan, R.S. 1984. Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, July/August, pp. 95-101.

- Kaplan, R.S. and Anderson, S.R., 2004. Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), p.131-138.
- Kaplan, R.S., 1988. One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, January-February, pp.61-66.
- Kaplan, R.S., 1994. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. *Management Accounting Research*, 5(3-4), pp.247-260.
- Kaplan, R.S. and Cooper, R., 1998. *Cost and Effect: Using integrated systems to drive profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Karadag, E. and Dumanoglu, S., 2009. The productivity and competency of information technology in upscale hotels: The perception of hotel managers in Turkey. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21(4), pp.479-490.
- Karadag, I. and Kim, W.G., 2006. Comparing market-segment-profitability analysis with department-profitability analysis as hotel marketing-decision tools. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 47(2), pp.155-173.
- Karagiorgos T., Diavastis I., Arampatzis K. and Anagnostopoulou E., 2012. Implementation of Accounting Information Systems and their Impacts on Financial Performance - An Empirical Research on Greek SMEs in Hotel Industry, In *Proceedings of 4th International Conference on Accounting and Finance*, Conference Proceedings (pp. 244-263). Greece, Corfu.
- Karagiorgos, T. and Diavastis I., 2013. The Effectiveness of Accounting Information Systems on Managerial and Firm's Financial Performance - Empirical Evidence from Greek SMEs in Hotel Industry. In *10th International Conference on Enterprise Systems, Accounting and Logistics 2013*, Conference Proceedings (pp.27-55). Netherlands, Utrecht.
- Kattan, F., Pike, R. and Tayles, M., 2007. Reliance on management accounting under environmental uncertainty: The case of Palestine. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), pp.227-249.
- Kaya, E. and Azaltun, M., 2012. Role of information systems in supply chain management and its application on five-star hotels in Istanbul. *Journal of Hospitality and Tourism Technology*, 3(2), pp.138-146.
- Kennedy, T. and Affleck-Graves, J., 2001. The impact of activity-based costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), pp.19-45.

- Kerlinger, F.N., 1986. *Foundations of behavioral research* 3rd ed. New York: Holt. Rinehart and Winston.
- Kettinger, W.J. and Lee, C.C., 1994. Perceived Service Quality and User Satisfaction with the Information Services Function. *Decision Sciences*, 25(5-6), pp.737-766.
- Khandwalla, P.N., 1972. The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10, pp.275-285.
- Kholeif, A., Abdel, M., Sherer, M. and Abdel-Kader, M.G., 2008. *Enterprise resource planning: Implementation and management accounting change in a transitional country*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Kihn, L.A., 2010. Performance outcomes in empirical management accounting research: Recent developments and implications for future research. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(5), pp.468-492.
- Kim, H.B. and Kim, W.G., 2005. The relationship between brand equity and firms' performance in luxury hotels and chain restaurants. *Tourism Management*, 26(4), pp.549-560.
- Kim, H.B., Lee, D.S. and Ham, S., 2013. Impact of hotel information security on system reliability. *International Journal of Hospitality Management*, 35, pp.369-379.
- Kim, Y.J., Eom, M. and Ahn, J.H., 2005. Measuring IS service quality in the context of the service quality-user satisfaction relationship. *Journal of Information Technology Theory and Application (JITTA)*, 7(2), pp.53-70.
- King, R., Clarkson, P.M. and Wallace, S., 2010. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), pp.40-55.
- Kivijärvi, H. and Saarinen, T., 1995. Investment in information systems and the financial performance of the firm. *Information & Management*, 28(2), pp.143-163.
- Klaus, H., Rosemann, M. and Gable, G.G., 2000. What is ERP?. *Information Systems Frontiers*, 2(2), pp.141-162.
- Kline, R.B., 1998. *Structural equation modeling*. New York: Guilford.
- Kock, S., 1995. Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge. *Management Decision*, 33(6), pp.57-63.
- Kont, K.R., 2012. New cost accounting models in measuring of library employees' performance. *Library Management*, 33(1/2), pp.50-65.
- Köseoglu, M.A., Topaloglu, C., Parnell, J.A. and Lester, D.L., 2013. Linkages among business strategy, uncertainty and performance in the hospitality industry: Evidence

from an emerging economy. *International Journal of Hospitality Management*, 34, pp.81-91.

Kostakis, H., Sarigiannidis, C., Boutsinas, B., Varvakis, K. and Tampakas, V., 2008. Integrating activity-based costing with simulation and data mining. *International Journal of Accounting & Information Management*, 16(1), pp.25-35.

Kotas R., 1999. *Management Accounting for Hospitality and Tourism*, 3rd Edition. London: International Thomson Business Press.

Kotas, R., 1986. *Management Accounting for Hotels and Restaurants*. London: Routledge.

Kothari, C.R., 2004. *Research Methodology: Methods and techniques*. New Delhi: New Age International.

Kouser, R., Rana, G. and Shahzad, F.A., 2011. Determinants of AIS effectiveness: Assessment thereof in Pakistan. *International Journal of Contemporary Business Studies*, 2(12), pp.6-21.

Krejcie, R.V. and Morgan, D.W., 1970. Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), pp.607-610.

Krumwiede, K.R. and Charles, S.L., 2014. The use of activity-based costing with competitive strategies: impact on firm performance. In Malina, M. (ed) *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.113-148.

Krumwiede, K.R., 1998. The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp.239-277.

Krumwiede, K.R., Suessmair, A. and MacDonald, J., 2007. An exploratory study of the factors affecting the implementation success of German cost accounting methods. In *AAA 2008 MAS Meeting Paper*. Available at SSRN 1003833 (accessed 12 January 2020).

Krumwiede, K.R., Suessmair, A. and MacDonald, J., 2014. A framework for measuring the complexity of cost systems. In *AAA 2014 Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper*. Available at SSRN 2311720 (accessed 12 January 2020).

Kuzey, C., Uyar, A. and Delen, D., 2019. An investigation of the factors influencing cost system functionality using decision trees, support vector machines and logistic regression. *International Journal of Accounting & Information Management*, 27(1), pp.27-55.

- Lai, C.S.K. and Pires, G., 2010. Testing of a model evaluating e-government portal acceptance and satisfaction. *Electronic Journal of Information Systems Evaluation*, 13(1), pp.35-46.
- Laitinen, E.K., 2014. Influence of cost accounting change on performance of manufacturing firms. *Advances in Accounting*, 30(1), pp.230-240.
- Lam, L.W., Chuang, A., Wong, C.S. and Zhu, J.N., 2019. A typology of three-way interaction models: Applications and suggestions for Asian management research. *Asia Pacific Journal of Management*, 36(1), pp.1-16.
- Lambert, R.A., 2006. Agency theory and management accounting. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, pp.247-268.
- Lamminmaki, D. and Drury, C., 2001. A comparison of New Zealand and British product-costing practices. *The International Journal of Accounting*, 36(3), pp.329-347.
- Lamminmaki, D., 2008. Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry. *Management Accounting Research*, 19(2), pp.163-181.
- Lange, M., Mendling, J. and Recker, J., 2016. An empirical analysis of the factors and measures of Enterprise Architecture Management success. *European Journal of Information Systems*, 25(5), pp.411-431.
- Langfield-Smith, K., 1997. Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp.207-232.
- Langfield-Smith, K., 2008. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), pp.204-228.
- Langfield-Smith, K., 2009. *Management accounting: Information for creating and managing value*. Australia: McGraw-Hill Education.
- Lapsley, I. and Wright, E., 2004. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), pp.355-374.
- Law, R. and Jogaratnam, G., 2005. A study of hotel information technology applications. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17(2), pp.170-180.
- Lawson, R.A., Hatch, T., Desroches, D. and Stratton, W.O., 2010. Who can win with a cost and profitability system?. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 21(3), pp.53-60.

- Lea, B.R., 2007. Management accounting in ERP integrated MRP and TOC environments. *Industrial Management & Data Systems*, 107(8), pp.1188-1211.
- Lee, C.L. and Yang, H.J., 2011. Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting Research*, 22(2), pp.84-104.
- Lee, C.L., Yen, D.C., Peng, K.C. and Wu, H.C., 2010. The influence of change agents' behavioral intention on the usage of the activity based costing/management system and firm performance: The perspective of unified theory of acceptance and use of technology. *Advances in Accounting*, 26(2), pp.314-324.
- Lee, E. and Rhim, H., 2014. An application of conjoint analysis to explore user perceptions on management information systems: A case study. *Management Research Review*, 37(1), pp.69-88.
- Lee, J.Y., 2002. An examination of international differences in adoption and theory development of activity-based costing. *Advances in International Accounting*, 15, pp.65-77.
- Lee, S.C., Barker, S. and Kandampully, J., 2003. Technology, service quality, and customer loyalty in hotels: Australian managerial perspectives. *Managing Service Quality: An International Journal*, 13(5), pp.423-432.
- Lenthen, S. and Stanton, P., 2001. Small business satisfaction with accounting software. *Small Enterprise Research*, 9(1), pp.63-73.
- Lewis, V.L. and Churchill, N.C., 1983. The five stages of small business growth. *Harvard Business Review*, 61(3), pp.30-50.
- Li, C., 2013. Little's test of missing completely at random. *The Stata Journal*, 13(4), pp.795-809.
- Li, C., Cable, R.J. and Healy, P., 2009. Cross-country differences in the use of management accounting tools. *Journal for Global Business Advancement*, 2(1-2), pp.112-124.
- Lin, H.Y., Hsu, P.Y. and Ting, P.H., 2006. ERP systems success: An integration of IS success model and balanced scorecard. *Journal of Research and Practice in Information Technology*, 38(3), pp.215-228.
- Linassi, R., Alberton, A. and Marinho, S.V., 2016. Menu engineering and activity-based costing: an improved method of menu planning. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 28(7), pp.1417-1440.

- Lindley, J.T., Topping, S. and Lindley, L.T., 2008. The hidden financial costs of ERP software. *Managerial Finance*, 34(2), pp.78-90.
- Linnenluecke, M.K. and Griffiths, A., 2010. Corporate sustainability and organizational culture. *Journal of World Business*, 45(4), pp.357-366.
- Little, R.J., 1988. A test of missing completely at random for multivariate data with missing values. *Journal of the American Statistical Association*, 83(404), pp.1198-1202.
- Liu, L., Miao, R. and Li, C., 2007. The impacts of enterprise resource planning systems on firm performance: an empirical analysis of Chinese chemical firms. In Xu, L., Tjoa, M. and Chaudhry, S. (eds), *Research and Practical Issues of Enterprise Information Systems II*. Boston, MA: Springer, pp.579-587.
- Lo, B. and Darma, C.S., 2000. Employee Perception of the Impact of Information Technology Investment in Organisations: a survey of the hotel industry. *Australasian Journal of Information Systems*, 7(2), pp.32-51.
- Longinidis, P. and Gotzamani, K., 2009. ERP user satisfaction issues: insights from a Greek industrial giant. *Industrial Management & Data Systems*, 109(5), pp.628-645.
- Lovelock, C.H. and Wright, L., 1999. *Principles of Service Management and Marketing*. Englewood Cliff, NJ: Prentice-Hall.
- Lucas, M. and Rafferty, J., 2008. Cost analysis for pricing: Exploring the gap between theory and practice. *The British Accounting Review*, 40(2), pp.148-160.
- Lucianetti, L., Jabbour, C.J.C., Gunasekaran, A. and Latan, H., 2018. Contingency factors and complementary effects of adopting advanced manufacturing tools and managerial practices: Effects on organizational measurement systems and firms' performance. *International Journal of Production Economics*, 200, pp.318-328.
- Lukka, K. and Granlund, M., 1996. Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. *European Accounting Review*, 5(1), pp.1-28.
- Lumley, T., Diehr, P., Emerson, S. and Chen, L., 2002. The importance of the normality assumption in large public health data sets. *Annual Review of Public Health*, 23(1), pp.151-169.
- Mabert, V.A., Soni, A. and Venkataramanan, M.A., 2003. The impact of organization size on enterprise resource planning (ERP) implementations in the US manufacturing sector. *Omega*, 31(3), pp.235-246.

- Maditinos, Z. and Vassiliadis, C., 2008. Crises and disasters in tourism industry: happen locally, affect globally. In *Management of International Business and Economics systems, MIBES conference* (pp. 67-76). Greece, Larissa.
- Maelah, R. and Ibrahim, D.N., 2006. Activity based costing (ABC) adoption among manufacturing organizations-the case of Malaysia. *International Journal of Business and Society*, 7(1), pp.70-101.
- Maher, M.W., 2005. Activity-based costing and management, in Weil, R.L. and Maher, M.W. (Eds), *Handbook of Cost Management*, Hoboken, NJ: JohnWiley&Sons.
- Maiga, A.S. and Jacobs, F.A., 2003. Balanced scorecard, activity-based costing and company performance: an empirical analysis. *Journal of Managerial Issues*, pp.283-301.
- Maiga, A.S. and Jacobs, F.A., 2004. The association between benchmarking and organizational performance: an empirical investigation. *Managerial Finance*, 30(8), pp.13-33.
- Maiga, A.S. and Jacobs, F.A., 2008. Extent of ABC Use and Its Consequences. *Contemporary Accounting Research*, 25(2), pp.533-566.
- Maiga, A.S., 2012. The effects of information technology integration on manufacturing financial performance: the role of cost control systems. In Epstein, M. and Lee, J. (eds), *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.183-206.
- Maiga, A.S., 2015. Information systems integration and firm profitability: Mediating effect of cost management strategy. In Epstein, M. and Lee, J. (eds), *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.149-179.
- Maiga, A.S., 2017. Assessing the Main and Interaction Effects of Activity-Based Costing and Internal and External Information Systems Integration on Manufacturing Plant Operational Performance. In Malina, M. (ed), *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.55-90.
- Maiga, A.S., Nilsson, A. and Jacobs, F.A., 2014. Assessing the interaction effect of cost control systems and information technology integration on manufacturing plant financial performance. *The British Accounting Review*, 46(1), pp.77-90.
- Major, M., 2007. Activity-based costing and management: a critical review. *Issues in Management Accounting*, pp.155-174.

- Makkar, S. and Singh, A.K., 2018. Development of a spirituality measurement scale. *Current Psychology*, pp.1-8.
- Makrigiannakis, G. and Soteriades, M., 2007. Management accounting in the hotel business: the case of the Greek hotel industry. *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 8(4), pp.47-76.
- Makrygiannakis, G. and Jack, L., 2016. Understanding management accounting change using strong structuration frameworks. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(7), pp.1234-1258.
- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E. and Gomez-Conde, J., 2018. Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics*, 51(1), pp.221-244.
- Malik, S.A. and Sullivan, W.G., 1995. Impact of ABC information on product mix and costing decisions. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 42(2), pp.171-176.
- Malmi, T. and Brown, D.A., 2008. Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), pp.287-300.
- Malmi, T., 1999. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), pp.649-672.
- Mancini, D., Dameri, R.P. and Bonollo, E., 2016. Looking for synergies between accounting and information technologies. In *Strengthening Information and Control systems* (pp. 1-12). Springer, Cham.
- Manfreda, K.L. and Vehovar, V., 2002. Survey design features influencing response rates in web surveys. In *The International Conference On Improving Surveys proceedings, Conference Proceedings* (pp.25-28). Denmark, Copenhagen.
- Mansor, N.N.A., Tayles, M. and Pike, R., 2012. Information usefulness and usage in business decision-making: an activity-based costing (ABC) perspective. *International Journal of Management*, 29(1), pp.19-32.
- Marcus-Roberts, H.M. and Roberts, F.S., 1987. Meaningless statistics. *Journal of Educational Statistics*, 12(4), pp.383-394.
- Marple, R.P., 1955. Direct Costing and the Uses of Cost Data. *The Accounting Review*, 30(3), pp.430-438.

- Martinez Ramos, M., 2004. Interaction between management accounting and supply chain management. *Supply Chain Management: An International Journal*, 9(2), pp.134-138.
- Mason, R.O., 1978. Measuring information output: A communication systems approach. *Information & Management*, 1(4), pp.219-234.
- Mastilak, M.C., 2011. Cost pool classification and judgment performance. *The Accounting Review*, 86(5), pp.1709-1729.
- Matolcsy, Z.P., Booth, P. and Wieder, B., 2005. Economic benefits of enterprise resource planning systems: some empirical evidence. *Accounting & Finance*, 45(3), pp.439-456.
- Mattimoe, R. and Seal, W., 2011. Pricing in a service sector context: Accounting and marketing logics in the hotel industry. *European Accounting Review*, 20(2), pp.355-388.
- McCarthy, I. and Gordon, B., 2010. Leveraging dynamic capabilities: A contingent management control system approach. *Strategic Reconfigurations: Building Dynamics Capabilities in Rapid Innovation-Based Industries*, pp.13-32.
- McKee, D.O., Varadarajan, P.R. and Pride, W.M., 1989. Strategic adaptability and firm performance: a market-contingent perspective. *Journal of Marketing*, 53(3), pp.21-35.
- McLellan, J.D. and Moustafa, E., 2013. An exploratory analysis of management accounting practices in the Arab Gulf Cooperative countries. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 4(1), pp.51-63.
- McManus, L., 2013. Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33, pp.140-152.
- Melchor, M.Q. and Julián, C.P., 2008. The impact of the human element in the information systems quality for decision making and user satisfaction. *Journal of Computer Information Systems*, 48(2), pp.44-52.
- Melián-González, S. and Bulchand-Gidumal, J., 2016. A model that connects information technology and hotel performance. *Tourism Management*, 53, pp.30-37.
- Mellahi, K. and Harris, L.C., 2016. Response rates in business and management research: An overview of current practice and suggestions for future direction. *British Journal of Management*, 27(2), pp.426-437.

- Melnikovas, A., 2018. Towards an Explicit Research Methodology: Adapting Research Onion Model for Futures Studies. *Journal of Futures Studies*, 23(2), pp.29-44.
- Melone, N.P., 1990. A theoretical assessment of the user-satisfaction construct in information systems research. *Management Science*, 36(1), pp.76-91.
- Mendoza, C. and Bescos, P.L., 2001. An explanatory model of managers' information needs: implications for management accounting. *European Accounting Review*, 10(2), pp.257-289.
- Meyers, L.S., Gamst, G. and Guarino, A.J., 2016. *Applied multivariate research: Design and interpretation*. California: Sage Publications.
- Mia, L. and Chenhall, R.H., 1994. The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), pp.1-13.
- Mia, L. and Clarke, B., 1999. Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 10(2), pp.137-158.
- Mia, L. and Patiar, A., 2001. The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *International Journal of Hospitality Management*, 20(2), pp.111-128.
- Mia, L. and Winata, L., 2008. Manufacturing strategy, broad scope MAS information and information and communication technology. *The British Accounting Review*, 40(2), pp.182-192.
- Migdadi, M.M. and Abu Zaid, M.K.S., 2016. An empirical investigation of knowledge management competence for enterprise resource planning systems success: insights from Jordan. *International Journal of Production Research*, 54(18), pp.5480-5498.
- Mikalef, P., 2014. Developing IT-Enabled Dynamic Capabilities: A Service Science Approach. In *Perspectives in Business Informatics Research: 13th International Conference, BIR 2014, Lund, Sweden, September 22-24, 2014, Proceedings* (Vol. 194, p. 87). Springer.
- Miles, R.E., Snow, C.C., Meyer, A.D. and Coleman Jr, H.J., 1978. Organizational strategy, structure, and process. *Academy of Management Review*, 3(3), pp.546-562.
- Milgrom, P. and Roberts, J., 1995. Complementarities and fit strategy, structure, and organizational change in manufacturing. *Journal of Accounting and Economics*, 19(2-3), pp.179-208.

- Miller, D. and Friesen, P.H., 1983. Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle. *Organization Studies*, 4(4), pp.339-356.
- Miller, D. and Friesen, P.H., 1984. A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), pp.1161-1183.
- Miller, J., 1989. Information systems effectiveness: The fit between business needs and system capabilities. In *International Conference on Information Systems: Proceedings of the tenth international conference on Information Systems*: Boston, Massachusetts, United States (Vol. 1989, pp. 273-288).
- Miryazdi, S.M. and Jusoh, R., 2015. Activity-based costing diffusion, strategy and organizational performance: Evidence from Iran. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 8(1), pp.68-91.
- Mishra, B. and Vaysman, I., 2001. Cost-System Choice and Incentives—Traditional vs. Activity-Based Costing. *Journal of Accounting Research*, 39(3), pp.619-641.
- Mitakos, T., Almaliotis, I. and Demerouti, A., 2010. An Auditing Approach for ERP Systems Examining Human Factors that Influence ERP User Satisfaction. *Informatica Economica*, 14(1), pp.78-92.
- Mithas, S. and Rust, R.T., 2016. How Information Technology Strategy and Investments Influence Firm Performance: Conjecture and Empirical Evidence. *Management Information Systems Quarterly*, 40(1), pp.223-245.
- Mitrović, A. and Knežević, S., 2018. The Importance of Accounting Information Systems Usage in Hotel Industry. In *TISC-Tourism International Scientific Conference Vrnjačka Banja* (Vol. 3, No. 1, pp. 275-289).
- Modell, S., Vinnari, E. and Lukka, K., 2017. On the virtues and vices of combining theories: The case of institutional and actor-network theories in accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 60, pp.62-78.
- Moeller, S., 2010. Characteristics of services—a new approach uncovers their value. *Journal of Services Marketing*, 24(5), pp.359-368.
- Mohd Amir, A., 2014. Performance measurement system design in service operations: Does size matter?. *Management Research Review*, 37(8), pp.728-749.
- Montazemi, A.R., 1988. Factors affecting information satisfaction in the context of the small business environment. *MIS Quarterly*, 12(2), pp.239-256.

- Moore, K. and Yuen, S., 2001. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp.351-389.
- Morelli, M. and Lecci, F., 2014. Management control systems (MCS) change and the impact of top management characteristics: the case of healthcare organisations. *Journal of Management Control*, 24(3), pp.267-298.
- Moreton, R., 1995. Transforming the organization: the contribution of the information systems function. *The Journal of Strategic Information Systems*, 4(2), pp.149-163.
- Muñoz-Leiva, F., Sánchez-Fernández, J., Montoro-Ríos, F. and Ibáñez-Zapata, J.Á., 2010. Improving the response rate and quality in Web-based surveys through the personalization and frequency of reminder mailings. *Quality & Quantity*, 44(5), pp.1037-1052.
- Myers, B.L., Kappelman, L.A. and Prybutok, V.R., 1997. A comprehensive model for assessing the quality and productivity of the information systems function: toward a theory for information systems assessment. *Information Resources Management Journal (IRMJ)*, 10(1), pp.6-26.
- Myers, T.A., 2011. Goodbye, listwise deletion: Presenting hot deck imputation as an easy and effective tool for handling missing data. *Communication Methods and Measures*, 5(4), pp.297-310.
- Nachtmann, H. and Al-Rifai, M.H., 2004. An application of activity based costing in the air conditioner manufacturing industry. *The Engineering Economist*, 49(3), pp.221-236.
- Nachtmann, H. and Needy, K.L., 2003. Methods for handling uncertainty in activity based costing systems. *The Engineering Economist*, 48(3), pp.259-282.
- Narangajavana, Y. and Hu, B., 2008. The relationship between the hotel rating system, service quality improvement, and hotel performance changes: a canonical analysis of hotels in Thailand. *Journal of Quality Assurance in Hospitality & Tourism*, 9(1), pp.34-56.
- Naranjo-Gil, D. and Hartmann, F., 2007. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), pp.735-756.

- Naranjo-Gil, D., Maas, V.S. and Hartmann, F.G., 2009. How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. *European Accounting Review*, 18(4), pp.667-695.
- Naranjo-Valencia, J.C., Jiménez-Jiménez, D. and Sanz-Valle, R., 2016. Studying the links between organizational culture, innovation, and performance in Spanish companies. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 48(1), pp.30-41.
- Närman, P., Holm, H., Höök, D., Honeth, N. and Johnson, P., 2012. Using enterprise architecture and technology adoption models to predict application usage. *Journal of Systems and Software*, 85(8), pp.1953-1967.
- Nassar, M., Aldeen Al-Khadash, H. and Sangster, A., 2011. The diffusion of activity-based costing in Jordanian industrial companies. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(2), pp.180-200.
- Nassar, M., Morris, D., Thomas, A. and Sangster, A., 2009. An empirical study of activity-based costing (ABC) systems within the Jordanian industrial sector: critical success factors and barriers to ABC implementation. In Tsamenyi M. and Uddin S. (eds), *Accounting in Emerging Economies*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.229-263.
- Nazari, J., Kline, T. and Herremans, I., 2006. Conducting survey research in management accounting. *Methodological issues in Accounting research: Theories and methods*, pp.427-459.
- Ng, F., A. Harrison, J. and Akroyd, C., 2013. A revenue management perspective of management accounting practice in small businesses. *Meditari Accountancy Research*, 21(2), pp.92-116.
- Ngoc Phi Anh, D., Nguyen, D.T. and Mia, L., 2011. Western management accounting practices in Vietnamese enterprises: Adoption and perceived benefits. *Pacific Accounting Review*, 23(2), pp.142-164.
- Nicolaou, A.I., 2000. A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, 1(2), pp.91-105.
- Nicolaou, A.I., 2004. Quality of post implementation review for enterprise resource planning systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(1), pp.25-49.

- Nielsen, L. B., Mitchell, F., & Nørreklit, H., 2015. Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing. *Accounting Forum*, 39(1), pp.66–82.
- Nielsen, S., 2010. Top management team diversity: A review of theories and methodologies. *International Journal of Management Reviews*, 12(3), pp.301-316.
- Nieves, J., 2016. Outcomes of management innovation: an empirical analysis in the services industry. *European Management Review*, 13(2), pp.125-136.
- Nimtrakoon, S. and Tayles, M., 2015. Explaining management accounting practices and strategy in Thailand: A selection approach using cluster analysis. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(3), pp.269-298.
- Nimtrakoon, S. and Tayles, M.E., 2010. Contingency factors of management accounting practices in Thailand: A selection approach. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 1, pp.51-78.
- Noone, B. and Griffin, P., 1997. Enhancing yield management with customer profitability analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9(2), pp.75-79.
- Noone, B. and Griffin, P., 1998. Development of an activity-based customer profitability system for yield management. *Progress in Tourism and Hospitality Research*, 4(3), pp.279-292.
- Noreen, E., 1991. Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs. *Journal of Management Accounting Research*, 3(4), pp.159-168.
- Norris, G., Qureshi, F., Howitt, D. και Cramer, D., 2014. *Εισαγωγή στη Στατιστική με το SPSS για τις Κοινωνικές Επιστήμες*. Επιμέλεια από Χ. Εμμανουηλίδης. Αθήνα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος.
- Norušis, M.J., 2000. *Guide to data analysis: SPSS 10.0*. Chicago: Prentice Hall.
- Novák, P. and Popesko, B., 2014. *Cost Variability and Cost Behaviour in Manufacturing Enterprises*. *Economics & Sociology*, 7(4), pp.89-103.
- Nuhu, N.A., Baird, K. and Appuhami, R., 2016. The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance. In Epstein, M. and Malina, M. (eds) *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.67-98.

- Nuhu, N.A., Baird, K. and Bala Appuhamilage, A., 2017. The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector. *Asian Review of Accounting*, 25(1), pp.106-126.
- Núñez-Serrano, J.A., Turrion, J. and Velázquez, F.J., 2014. Are stars a good indicator of hotel quality? Assymetric information and regulatory heterogeneity in Spain. *Tourism Management*, 42, pp.77-87.
- O'Mahony, A. and Doran, J., 2008. The changing role of management accountants; evidence from the implementation of ERP systems in large organisations. *International Journal of Business and Management*, 3(8), pp.109-115.
- O'Brien, J.A. and Marakas, G.M., 2006. *Management information systems*. New York: McGraw-Hill Irwin.
- O'Dea, W.A., 1985. Budgetary control—a behavioural viewpoint. *International Journal of Hospitality Management*, 4(4), pp.179-180.
- O'Donovan, B.C., 1996. A framework for integrating the understanding of information systems into the accounting curriculum. *Accounting Education*, 5(1), pp.1-15.
- O'Guin, M., 1990. Focus the factory with activity-based costing. *Management Accounting*, 71(1), pp.36-41.
- Olofsson, C. and Svalander, P.A., 1975. The medical services change over to a poor environment. *Unpublished Working Paper, University of Linköping*.
- Onaitis, S. and Shastri, K., 2012. Characteristics of Non-Budget Firms: Strategy, Environment, Planning, Firm Performance Evaluations and Management Incentive Rewards. In Epstein, M. and Lee, J. (eds) *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.207-231.
- O'Reilly III, C.A., Chatman, J. and Caldwell, D.F., 1991. People and organizational culture: A profile comparison approach to assessing person-organization fit. *Academy of Management Journal*, 34(3), pp.487-516.
- Orelli, R.L., Padovani, E. and Katsikas, E., 2016. NPM Reforms in Napoleonic Countries: A Comparative Study of Management Accounting Innovations in Greek and Italian Municipalities. *International Journal of Public Administration*, 39(10), pp.778-789.
- Orfila-Sintes, F. and Mattsson, J., 2009. Innovation behavior in the hotel industry. *Omega*, 37(2), pp.380-394.

- Orfila-Sintes, F., Crespí-Cladera, R. and Martínez-Ros, E., 2005. Innovation activity in the hotel industry: Evidence from Balearic Islands. *Tourism Management*, 26(6), pp.851-865.
- Ortega, C.H., Garrido-Vega, P. and Dominguez Machuca, J.A., 2012. Analysis of interaction fit between manufacturing strategy and technology management and its impact on performance. *International Journal of Operations & Production Management*, 32(8), pp.958-981.
- Osborne, J.W. and Banjanovic, E.S., 2016. *Exploratory factor analysis with SAS*. Cary, NC: Sas Institute.
- Osborne, J.W. and Waters, E., 2002. Four assumptions of multiple regression that researchers should always test. *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, 8(1), pp.2-5.
- Otieno, J.O., 2008. Enterprise Resource Planning (ERP) Systems Implementation Challenges: A Kenyan Case Study. In Abramowicz, W. and Fensel D. (eds) *Business Information Systems*. Berlin Heidelberg: Springer, pp.399-409.
- Otley, D., 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, pp.45-62.
- Otley, D.T., 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In Emmanuel, C., Otley, C. and Merchant, K. (eds) *Readings in Accounting for Management Control*. Boston, MA: Springer, pp.83-106.
- Padilla-Meléndez, A. and Garrido-Moreno, A., 2014. Customer relationship management in hotels: examining critical success factors. *Current issues in tourism*, 17(5), pp.387-396.
- Palvia, P.C. and Palvia, S.C., 1999. An examination of the IT satisfaction of small-business users. *Information & Management*, 35(3), pp.127-137.
- Pant, L.W. and Yuthas, K., 2001. Using the management control system to promote competitive advantage in organizations: Behavioral and sociological perspectives. In Hunton, J. (ed) *Advances in Accounting Behavioral Research*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.155-183.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V.A. and Berry, L.L., 1985. A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications. *Journal of Marketing*, 49, pp.41-50.

- Park, K. and Jang, S., 2014. Hospitality finance and managerial accounting research: Suggesting an interdisciplinary research agenda. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 26(5), pp.751-777.
- Patiar, A. and Mia, L., 2008. The effect of subordinates' gender on the difference between self-ratings, and superiors' ratings, of subordinates' performance in hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 27(1), pp.53-64.
- Patiar, A. and Mia, L., 2008. The interactive effect of market competition and use of MAS information on performance: Evidence from the upscale hotels. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 32(2), pp.209-234.
- Patiar, A. and Mia, L., 2015. Drivers of hotel departments' performance: evidence from Australia. *Journal of Human Resources in Hospitality & Tourism*, 14(3), pp.316-337.
- Patiar, A., 2016. Costs allocation practices: Evidence of hotels in Australia. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 26, pp.1-8.
- Pavlatos, O. and Kostakis, H., 2015. Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting*, 31(1), pp.150-164.
- Pavlatos, O. and Kostakis, H., 2018. Management accounting innovations in a time of economic crisis. *The Journal of Economic Asymmetries*, 18, e00106.
- Pavlatos, O. and Paggios, I., 2007. Cost Accounting In Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach. *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2(2), pp.39-59.
- Pavlatos, O. and Paggios, I., 2008. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), pp.81-98.
- Pavlatos, O. and Paggios, I., 2009a. A survey of factors influencing the cost system design in hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 28(2), pp.263-271.
- Pavlatos, O. and Paggios, I., 2009b. Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(4), pp.511-527.
- Pavlatos, O., 2010. The impact of firm characteristics on ABC systems: a Greek-based empirical analysis. In Epstein, M., Manzoni, J.-F. and Davila, A. *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.501-527.

- Pavlatos, O., 2011. The impact of strategic management accounting and cost structure on ABC systems in hotels. *The Journal of Hospitality Financial Management*, 19(2), pp.37-55.
- Pavlatos, O., 2012. The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(3), pp.242-254.
- Pavlatos, O., 2015. An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), pp.756-767.
- Pavlatos, O., 2018. Strategic cost management, contingent factors and performance in services. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 17(2), pp.215-233.
- Pellinen, J., 2003. Making price decisions in tourism enterprises. *International Journal of Hospitality Management*, 22(2), pp.217-235.
- Pereira-Moliner, J., Pertusa-Ortega, E.M., Tarí, J.J., López-Gamero, M.D. and Molina-Azorin, J.F., 2016. Organizational design, quality management and competitive advantage in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 28(4), pp.762-784.
- Perera, S., Harrison, G. and Poole, M., 1997. Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), pp.557-572.
- Perera, S., McKinnon, J.L. and Harrison, G.L., 2003. Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization - a longitudinal case study of a government trading enterprise. *Management Accounting Research*, 14(2), pp.140-164.
- Pérez Estébanez, R., Urquía Grande, E. and Muñoz Colomina, C., 2010. Information technology implementation: evidence in Spanish SMEs. *International Journal of Accounting & Information Management*, 18(1), pp.39-57.
- Petter, S. and Fruhling, A., 2011. Evaluating the success of an emergency response medical information system. *International Journal of Medical Informatics*, 80(7), pp.480-489.
- Petter, S., DeLone, W. and McLean, E., 2008. Measuring information systems success: models, dimensions, measures, and interrelationships. *European Journal of Information Systems*, 17(3), pp.236-263.

- Petter, S., Delone, W. and McLean, E.R., 2013. Information systems success: The quest for the independent variables. *Journal of Management Information Systems*, 29(4), pp.7-61.
- Phillips, P.A. and Moutinho, L., 1999. Measuring strategic planning effectiveness in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 11(7), pp.349-358.
- Phillips, P.A., 1994. Welsh Hotel: Cost-volume-profit analysis and uncertainty. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 6(3), pp.31-36.
- Pierce, B. and Brown, R., 2006. Perceived success of costing systems: Activity-based and traditional systems compared. *Journal of Applied Accounting Research*, 8(1), pp.108-161.
- Pitt, L.F., Watson, R.T. and Kavan, C.B., 1995. Service quality: a measure of information systems effectiveness. *MIS Quarterly*, 19(2), pp.173-187.
- Pizzini, M.J., 2006. The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), pp.179-210.
- Pollanen, R.M. and Abdel-Maksoud, A.B., 2010. The deployment of contemporary management accounting practices in Canadian firms: a contingency approach. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 2(2), pp.134-152.
- Popovič, A., Hackney, R., Coelho, P.S. and Jaklič, J., 2012. Towards business intelligence systems success: Effects of maturity and culture on analytical decision making. *Decision Support Systems*, 54(1), pp.729-739.
- Porter, M. E., 1980. *Competitive strategy*. New York: Free Press.
- Porter, M. E., 1985. *Competitive advantage*. New York: Free Press.
- Porter, M., and Millar, V., 1985. How information gives you competitive advantage. *Harvard Business Review*, July-August, pp.149-160.
- Potter, G. and Schmidgall, R.S., 1999. Hospitality management accounting: current problems and future opportunities. *International Journal of Hospitality Management*, 18(4), pp.387-400.
- Prasad, A., Green, P. and Heales, J., 2013. On effective accounting information systems in a dynamic business environment: the role of complementing capabilities. In *International Symposium on Accounting Information Systems, Conference Proceedings*. Paris, France.

- Premkumar, G., Ramamurthy, K. and Nilakanta, S., 1994. Implementation of electronic data interchange: an innovation diffusion perspective. *Journal of Management Information Systems*, 11(2), pp.157-186.
- Quinlan, C., Babin, B., Carr, J., Griffin, M. and Zikmund, W.G., 2015. *Μέθοδοι Επιχειρηματικής Έρευνας*. Επιμέλεια από Α. Ανδρονικήδης και Γ. Μπαλτάς. Nicosia: Broken Hill.
- Quinn, M., Elafi, O. and Mulgrew, M., 2017. Reasons for not changing to activity-based costing: a survey of Irish firms. *PSU Research Review*, 1(1), pp.63-70.
- Quinn, R.E. and Kimberly, J.R., 1984. Paradox Planning and Perseverance: Guidelines for Managerial Practice, In J.R. Kimberly and R.E. Quinn (eds.), *Managing Organizational Transitions*. Dow Jones-Irwin: Homewood, Ill., pp.295-313.
- Raab, C. and Mayer, K.J., 2004. Exploring the use of activity based costing in the restaurant industry. *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 4(2), pp.79-96.
- Rai, A., Lang, S.S. and Welker, R.B., 2002. Assessing the Validity of IS Success Models: An Empirical Test and Theoretical Analysis. *Information Systems Research*, 13(1), pp.50-69.
- Rashid, M.A., Hossain, L. and Patrick, J.D., 2002. The evolution of ERP systems: A historical perspective. In Fui-Hoon Nah, F. (ed.), *Enterprise Resource Planning: Solutions and Management*. Pennsylvania: IGI Global, pp.35-50.
- Ratnatunga, J., Michael, S.C. and Balachandran, K.R., 2012. Cost management in Sri Lanka: A case study on volume, activity and time as cost drivers. *The International Journal of Accounting*, 47(3), pp.281-301.
- Raymond, L., 1990. Organizational context and information systems success: a contingency approach. *Journal of Management Information Systems*, 6(4), pp.5-20.
- Reeve, J.M., 1996. Projects, models, and systems-where is ABM headed?. *Journal of Cost Management*, 10, pp.5-16.
- Reginato, L. and Guerreiro, R., 2013. Relationships between environment, culture, and management control systems. *International Journal of Organizational Analysis*, 21(2), pp.219-240.
- Reheul, A.M. and Jorissen, A., 2014. Do management control systems in SMEs reflect CEO demographics?. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 21(3), pp.470-488.

- Reigle, R.F., 2001. Measuring organic and mechanistic cultures. *Engineering Management Journal*, 13(4), pp.3-8.
- Rejc, A., 2004. Toward contingency theory of performance measurement. *Journal for East European Management Studies*, 9(3), pp.243-264.
- Remenyi, D. and Money, A., 1991. A user-satisfaction approach to IS effectiveness measurement. *Journal of Information Technology*, 6(3-4), pp.162-175.
- Rivenbark, W.C. and Carter, K.L., 2000. Benchmarking and cost accounting: the North Carolina approach. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 12(1), pp.125-137.
- Rogers, E.M., 1983. *Diffusion of Accounting Innovations*, 3rd ed., New York: The Free Press.
- Rogers, E.M., 2003. *Diffusion of Innovations*, 5th ed., New York: The Free Press.
- Rababa'h, A., 2014. The Implementation of Management Accounting Innovations" The Case of Balanced Scorecard Implementation within Jordanian Manufacturing Companies". *International Review of Management and Business Research*, 3(1), pp.174-181.
- Rogerson, W.P., 1992. Overhead allocation and incentives for cost minimization in defense procurement. *Accounting Review*, pp.671-690.
- Rom, A. and Rohde, C., 2007. Management accounting and integrated information systems: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8(1), pp.40-68.
- Roscoe, J.T., 1975. *Fundamental research statistics for the behavioral sciences*. New York: Holt Rinehart & Winston.
- Roztocki, N. and Needy, K.L., 1999. Integrating activity-based costing and economic value added in manufacturing. *Engineering Management Journal*, 11(2), pp.17-22.
- Roztocki, N., 2003. The integrated activity-based costing and economic value-added system for the service sector. *International Journal of Services Technology and Management*, 4(4-6), pp.494-506.
- Rushmore Jr, S. and O'Neill, J.W., 2015. Updated benchmarks for projecting fixed and variable components of hotel financial performance. *Cornell Hospitality Quarterly*, 56(1), pp.17-28.

- Sabherwal, R., Jeyaraj, A. and Chowa, C., 2006. Information system success: Individual and organizational determinants. *Management Science*, 52(12), pp.1849-1864.
- Sainaghi, R., 2010. Hotel performance: state of the art. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(7), pp.920-952.
- Saira, K., Zariyawati, A.M., and Annuar, N.M., 2010. Information System and Firms' Performance: The Case of Malaysian Small Medium Enterprises, *International Business Research*, 3(4), pp.28-35.
- Sajady, H., Dastgir, M. and Nejad, H.H., 2012. Evaluation of the effectiveness of accounting information systems. *International Journal of Information Science and Management (IJISM)*, 6(2), pp.49-59.
- Sakurai, M., 1989. Target costing and how to use it. *Journal of Cost Management*, 3(2), pp.39-50.
- Sangster, A., Leech, S.A. and Grabski, S., 2009. ERP implementations and their impact upon management accountants. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 6(2), pp.125-142.
- Santos, L.L., Gomes, C. and Arroiteia, N., 2012. Management accounting practices in the Portuguese lodging industry. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(1), pp.1-19.
- Sapp, R.W., Crawford, D.M. and Rebischke, S.A., 2005. Activity-based information for financial institutions. *Journal of Performance Management*, 18(2), pp.22-34.
- Sartorius, K., Eitzen, C. and Kamala, P., 2007. The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey. *Meditari Accountancy Research*, 15(2), pp.1-21.
- Sauermann, H. and Roach, M., 2013. Increasing web survey response rates in innovation research: An experimental study of static and dynamic contact design features. *Research Policy*, 42(1), pp.273-286.
- Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A., 2003. *Research Methods for Business Students (3rd ed.)*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A., 2012. *Research methods for business students (6th ed.)*. Επιμέλεια από Ε. Τσουκάτος και Δ. Βρόντης. Harlow: Pearson Education Limited.

- Scapens, R.W., 2006. Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), pp.1-30.
- Schafer, J.L. and Graham, J.W., 2002. Missing data: our view of the state of the art. *Psychological Methods*, 7(2), pp.147-177.
- Schaffer, J.D., 1986. Structure and strategy: two sides of success. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 26(4), pp.76-81.
- Schiff, J.B., 2014. Building a sustainable cost leadership culture. *Strategic Finance*, 96(3), pp.47-52.
- Schilke, O., 2014. On the contingent value of dynamic capabilities for competitive advantage: The nonlinear moderating effect of environmental dynamism. *Strategic Management Journal*, 35(2), pp.179-203.
- Schleyer, T.K. and Forrest, J.L., 2000. Methods for the design and administration of web-based surveys. *Journal of the American Medical Informatics Association*, 7(4), pp.416-425.
- Schlissel, M.R. and Chasin, J., 1991. Pricing of services: an interdisciplinary review. *Service Industries Journal*, 11(3), pp.271-286.
- Schmidgall, R.S. and DeFranco, A.L., 1998. Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 39(6), pp.45-51.
- Schmidgall, R.S. and Ninemeier, J.D., 1987. Budgeting in hotel chains: coordination and control. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 28(1), pp.78-84.
- Schmidgall, R.S., Borchgrevink, C.P. and Zahl-Begnum, O.H., 1996. Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. *International Journal of Hospitality Management*, 15(2), pp.189-203.
- Schnell, R., Hill, P.B. and Esser, E., 2011. *Μέθοδοι εμπειρικής κοινωνικής έρευνας*. Επιμέλεια από Ν. Ναγόπουλος και Γ. Γκιόσος. Αθήνα: Εκδόσεις Προπομπός.
- Schoute, M. and Budding, T., 2017. Stakeholders' information needs, cost system design, and cost system effectiveness in Dutch local government. *Financial Accountability & Management*, 33(1), pp.77-101.
- Schoute, M., 2009. The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *The British Accounting Review*, 41(4), pp.208-226.

- Schoute, M., 2011. The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review*, 43(2), pp.120-134.
- Scorte, C.M., Cozma, A. and Rus, L., 2009. The importance of accounting information in crisis times. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), pp.194-200.
- Seal, W. and Mattimoe, R., 2011. Management Accounting Research in the Hospitality Sector. In Abdel-Kader, M. (ed.), *Review of Management Accounting Research*. London: Palgrave Macmillan, pp.497-520.
- Seddon, P. and Kiew, M.Y., 1996. A Partial Test and Development of DeLone and Mclean's Model of IS Success. *Australasian Journal of Information Systems*, 4(1), pp.90-109.
- Seddon, P.B., 1997. A respecification and extension of the DeLone and McLean model of IS success. *Information Systems Research*, 8(3), pp.240-253.
- Seddon, P.B., Graeser, V. and Willcocks, L.P., 2002. Measuring organizational IS effectiveness: an overview and update of senior management perspectives. *ACM SIGMIS Database: the DATABASE for Advances in Information Systems*, 33(2), pp.11-28.
- Sedera, D. and Tan, F., 2005. User Satisfaction: An Overarching Measure of Enterprise System Success. In *Pacific Asia Conference on Information Systems (PACIS), Conference Proceedings*. Thailand, Bangkok.
- Seethamraju, R., 2005. Enterprise Resource Planning Systems—Implications for Managers and Management. *Australian Accounting Review*, 15(37), pp.90-96.
- Sekaran, U., 2003. *Research Methods For Business, A Skill Building Approach*. New York: John Willey & Sons. Inc.
- Selto, F.H., Renner, C.J. and Young, S.M., 1995. Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7-8), pp.665-684.
- Sevima, A. and Korkmazb, E., 2014. Cost management practices in the hospitality industry: the case of the Turkish hotel industry. In *Global Interdisciplinary Business-Economics Advancement Conference (GIBA), Conference Proceedings*. Turkey, Istanbul.

- Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M. and Haq, A.U., 2018. Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), pp.211-223.
- Shanks, G., 1997. Conceptual data modelling: an empirical study of expert and novice data modellers. *Australasian Journal of Information Systems*, 4(2), pp.63-73.
- Shannon, C.E. and Weaver, W., 1949. The mathematical theory of communication. *Urbana: University of Illinois Press*.
- Sharma, D.S., 2002. The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13(1), pp.101-130.
- Sharma, R. and Ratnatunga, J., 1997. Teaching note: Traditional and activity based costing systems. *Accounting Education*, 6(4), pp.337-345.
- Shaw, N.C., DeLone, W.H. and Niederman, F., 2002. Sources of dissatisfaction in end-user support: an empirical study. *ACM SIGMIS Database: the DATABASE for Advances in Information Systems*, 33(2), pp.41-56.
- Sheldon, D.F., Huang, G.Q. and Perks, R., 1991. Design for cost: past experience and recent development. *Journal of Engineering Design*, 2(2), pp.127-139.
- Sheu, C., Chen, M.H. and Kovar, S., 2003. Integrating ABC and TOC for better manufacturing decision making. *Integrated Manufacturing Systems*, 14(5), pp.433-441.
- Shim, J.K. and Siegel, J.G., 2009. *Modern Cost Management & Analysis*. New York: Barron's Educational Series.
- Shin, I., 2006. Adoption of enterprise application software and firm performance. *Small Business Economics*, 26(3), pp.241-256.
- Shotter, M. 1999. The origin and development of management accounting. *Meditari Accountancy Research*, 7, pp.209-235.
- Siau, K. and Long, Y., 2009. Factors impacting e-government development. *Journal of Computer Information Systems*, 50(1), pp.98-107.
- Sigala, M., 2003. The information and communication technologies productivity impact on the UK hotel sector. *International Journal of Operations & Production Management*, 23(10), pp.1224-1245.
- Siguaw, J.A., Enz, C.A. and Namasivayam, K., 2000. Adoption of information technology in US hotels: strategically driven objectives. *Journal of Travel Research*, 39(2), pp.192-201.

- Sills, S.J. and Song, C., 2002. Innovations in survey research: An application of web-based surveys. *Social Science Computer Review*, 20(1), pp.22-30.
- Silvestro, R., Fitzgerald, L., Johnston, R. and Voss, C., 1992. Towards a classification of service processes. *International Journal of Service Industry Management*, 3(3), pp.62-75.
- Silvola, H., 2008. Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?. *Advances in Accounting*, 24(1), pp.128-138.
- Simmonds, M., 1981. *The Fundamentals of Strategic Management Accounting*. London: CIMA.
- Simons, R., 1994. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business Press.
- Singh, A.J. and Schmidgall, R.S., 2002. Analysis of financial ratios commonly used by US lodging financial executives. *Journal of Retail & Leisure Property*, 2(3), pp.201-213.
- Sisaye, S. and Birnberg, J., 2010. Extent and scope of diffusion and adoption of process innovations in management accounting systems. *International Journal of Accounting & Information Management*, 18(2), pp.118-139.
- Slater, S.F. and Atuahene-Gima, K., 2004. Conducting survey research in strategic management. In Boyd, B., Crook, R., Lê, J. and Smith, A. (eds), *Research Methodology in Strategy and Management*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.227-249.
- Slattery, P., 2002. Finding the hospitality industry. *Journal of Hospitality, Leisure, Sport and Tourism Education*, 1(1), pp.19-28.
- Sleihat, N., Al-Nimer, M. and Almahamid, S., 2012. An exploratory study of the level of sophistication of management accounting practices in Jordan. *International Business Research*, 5(9), pp.217-234.
- Smith, M. and Dikolli, S., 1995. Customer profitability analysis: An activity-based costing approach. *Managerial Auditing Journal*, 10(7), pp.3-7.
- Smith, M., 2005. *Performance measurement and management: a strategic approach to management accounting*. California: Sage
- Smith, M., 2019. *Research Methods in Accounting*. California: Sage

- Smith, M., Abdullah, Z. and Abdul Razak, R., 2008. The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence. *Asian Review of Accounting*, 16(3), pp.197-218.
- Soobaroyen, T. and Poorundersing, B., 2008. The effectiveness of management accounting systems: evidence from functional managers in a developing country. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), pp.187-219.
- Sorros, J., Karagiorgos, A. and Mpelesis, N., 2017. Adoption of activity-based costing: A survey of the education sector of Greece. *International Advances in Economic Research*, 23(3), pp.309-320.
- Spathis, C. and Ananiadis, J., 2005. Assessing the benefits of using an enterprise system in accounting information and management. *Journal of Enterprise Information Management*, 18(2), pp.195-210.
- Spathis, C. and Constantinides, S., 2004. Enterprise resource planning systems' impact on accounting processes. *Business Process Management Journal*, 10(2), pp.234-247.
- Spathis, C., 2006. Enterprise systems implementation and accounting benefits. *Journal of Enterprise Information Management*, 19(1), pp.67-82.
- Sprinkle, G.B. and Williamson, M.G., 2006. Experimental research in managerial accounting. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, pp.415-444.
- Stapleton, D., Pati, S., Beach, E. and Julmanichoti, P., 2004. Activity-based costing for logistics and marketing. *Business Process Management Journal*, 10(5), pp.584-597.
- Stefanou, C.J. and Athanasaki, M.T., 2012. Management Accounting Practices in ERP Environments: A Research Agenda. In *Proceedings of the 9th International Conference on Enterprise Systems, Accounting and Logistics*. Greece, Chania.
- Stefanou, C.J., 2000. The selection process of enterprise resource planning (ERP) systems. In *Proceedings of the Americas Conference on Information Systems (PACIS)*. USA, California.
- Stefanou, C.J., 2006. The complexity and the research area of AIS. *Journal of Enterprise Information Management*, 19(1), pp.9-12.
- Stefanou, J.C., 2002. Accounting information systems (AIS) development/acquisition approaches by Greek SME. In *Proceedings of European Accounting Information System Conference (ECAIS)*. Denmark, Copenhagen.

- Stevens, M.E., 2004. Activity-based planning and budgeting: The coming of age of the “consumption-based” approach. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 15(3), pp.15-28.
- Stevenson, T.H., Barnes, F.C. and Stevenson, S.A., 1993. Activity-based costing: an emerging tool for industrial marketing decision makers. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 8(2), pp.40-52.
- Stratton, W.O., Desroches, D., Lawson, R.A. and Hatch, T., 2009. Activity-based costing: is it still relevant?. *Management Accounting Quarterly*, 10(3), pp.31-40.
- Su, S., Baird, K. and Schoch, H., 2013. Management control systems from an organisational life cycle perspective: The role of input, behaviour and output controls. *Journal of Management & Organization*, 19(5), pp.635-658.
- Subramaniam, N. and Mia, L., 2001. The relation between decentralised structure, budgetary participation and organisational commitment: The moderating role of managers’ value orientation towards innovation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(1), pp.12-30.
- Sulaiman, M.B., Nazli Nik Ahmad, N. and Alwi, N., 2004. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), pp.493-508.
- Sulaiman, S. and Mitchell, F., 2005. Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, 16(4), pp.422-437.
- Sun, H., Fang, Y. and Hsieh, J.P.A., 2014. Consuming information systems: An economic model of user satisfaction. *Decision Support Systems*, 57, pp.188-199.
- Sunarni, C.W., 2015. Management Accounting Practices at Hospitality Business in Yogyakarta, Indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(1), pp.380-396.
- Swanson, R.A. and Holton, E.F., 2005. *Research in organizations: Foundations and methods in inquiry*. California: Berrett-Koehler Publishers.
- Swenson, D., 1995. The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry. *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp.167-180.
- Swieringa, R.J. and Weick, K.E., 1983. Management accounting and action In Emmanuel, C., Otley, C. and Merchant, K. (eds) *Readings in Accounting for Management Control*. Boston, MA: Springer, pp.307-327.

Swieringa, R.J. and Weick, K.R., 1987. Management accounting and action. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), pp.293-308.

Sykianakis, N. and Bellas, A., 2011. Organization Politics and the Role of Accounting. *European Research Studies*, 14(3), pp.119-134.

Szychta, A., 2002. The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13(4), pp.401-418.

Tabachnick, B.G. and Fidell, L.S., 2013. *Using Multivariate Statistics*, 6th Edn, New International Edition. Harlow: Pearson Education Limited.

Tai, H. (2000). *The application of activity based costing in hotel context*, Unpublished Msc Thesis. Oxford, UK: Oxford Brooks University.

Taipaleenmäki, J. and Ikäheimo, S., 2013. On the convergence of management accounting and financial accounting—the role of information technology in accounting change. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14(4), pp.321-348.

Tait, P. and Vessey, I., 1988. The Effect of User Involvement on System Success: A Conting. *MIS Quarterly*, 12(1), pp.91-108.

Tatari, O. and Skibniewski, M.J., 2010. Empirical analysis of construction enterprise information systems: Assessing system integration, critical factors, and benefits. *Journal of Computing in Civil Engineering*, 25(5), pp.347-356.

Taticchi, P. and Balachandran, K.R., 2008. Forward performance measurement and management integrated frameworks. *International Journal of Accounting & Information Management*, 16(2), pp.140-154.

Taticchi, P., Balachandran, K. and Tonelli, F., 2012. Performance measurement and management systems: state of the art, guidelines for design and challenges. *Measuring Business Excellence*, 16(2), pp.41-54.

Tavitiyaman, P., Qiu Zhang, H. and Qu, H., 2012. The effect of competitive strategies and organizational structure on hotel performance. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 24(1), pp.140-159.

Taylor, T.C., 2000. Current developments in cost accounting and the dynamics of economic calculation. *The Quarterly Journal of Austrian Economics*, 3(2), pp.3-19.

Teece, D.J., 2007. Explicating dynamic capabilities: the nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. *Strategic Management Journal*, 28(13), pp.1319-1350.

- Teece, D.J., Pisano, G. and Shuen, A., 1997. Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), pp.509-533.
- Teeroovengadum, V. and Nunkoo, R., 2018. Sampling design in tourism and hospitality research. In Nunkoo, R. (ed.), *Handbook of Research Methods for Tourism and Hospitality Management*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Terzioglu, B. and Chan, E.S., 2013. Toward Understanding the Complexities of Service Costing: A Review of Theory and Practice. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 11(2), pp.29-44.
- Thong, J.Y., 2001. Resource constraints and information systems implementation in Singaporean small businesses. *Omega*, 29(2), pp.143-156.
- Thong, J.Y., Yap, C.S. and Raman, K.S., 1994. Engagement of external expertise in information systems implementation. *Journal of Management Information Systems*, 11(2), pp.209-231.
- Tillema, S., 2005. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), pp.101-129.
- Triantafylli, A.A. and Ballas, A.A., 2010. Management control systems and performance: evidence from the Greek shipping industry. *Maritime Policy & Management*, 37(6), pp.625-660.
- Trice, A.W. and Treacy, M.E., 1988. Utilization as a dependent variable in MIS research. *ACM SIGMIS Database: The Database for advances in information systems*, 19(3-4), pp.33-41.
- Tricker, R., 1976. *Management information and control systems*. London & New York: John Wiley & Sons Ltd.
- Tsai, W.H., 1996. Activity-based costing model for joint products. *Computers & Industrial Engineering*, 31(3-4), pp.725-729.
- Tsai, W.H., Lee, P.L., Shen, Y.S. and Lin, H.L., 2012. A comprehensive study of the relationship between enterprise resource planning selection criteria and enterprise resource planning system success. *Information & Management*, 49(1), pp.36-46.
- Tsamenyi, M., Sahadev, S. and Qiao, Z.S., 2011. The relationship between business strategy, management control systems and performance: Evidence from China. *Advances in Accounting*, 27(1), pp.193-203.

- Tsifora, E.I. and Chatzoglou, P.D., 2016. Exploring the effects of firm and product characteristics on cost system's features. *International Journal of Economics & Business Administration*, 4(3), pp.93-116.
- Tsikriktsis, N., 2005. A review of techniques for treating missing data in OM survey research. *Journal of Operations Management*, 24(1), pp.53-62.
- Tsui, J.S., 2001. The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: an analysis of Chinese and Western managers. *The International Journal of Accounting*, 36(2), pp.125-146.
- Tucker, P. B. and Lowe, D. A., 2014. Practitioners are from Mars; academics are from Venus? An investigation of the research-practice gap in management accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(3), pp.394-425.
- Turner, G.B., LeMay, S.A., Hartley, M. and Wood, C.M., 2000. Interdependence and cooperation in industrial buyer-supplier relationships. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 8(1), pp.16-24.
- Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D. and Witteman, W., 2017. Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, pp.33-43.
- Udo, G., 1992. Rethinking the effectiveness measures of decision support systems. *Information & Management*, 22(2), pp.123-135.
- Umble, E.J., Haft, R.R. and Umble, M.M., 2003. Enterprise resource planning: Implementation procedures and critical success factors. *European journal of Operational Research*, 146(2), pp.241-257.
- Upadhaya, B., Munir, R. and Blount, Y., 2014. Association between performance measurement systems and organisational effectiveness. *International Journal of Operations & Production Management*, 34(7), pp.853-875.
- Urbach, N. and Müller, B., 2012. The updated DeLone and McLean model of information systems success. In Dwivedi, Y., Wade, M. and Schneberger, S. (eds), *Information Systems Theory*, New York: Springer, New York, NY, pp.1-18.
- Urbach, N., Smolnik, S. and Riempp, G., 2009. The state of research on information systems success. *Business & Information Systems Engineering*, 1(4), pp.315-325.
- Urbach, N., Smolnik, S. and Riempp, G., 2010. An empirical investigation of employee portal success. *The Journal of Strategic Information Systems*, 19(3), pp.184-206.

- Ussman, A.M. and Alves, M.D.C.G., 2006. Characteristics of management accounting systems in portuguese industry. *Portuguese Journal of Management Studies*, 11(1), pp.27-44.
- Uyar, A. and Bilgin, N., 2011. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. *International Journal of Hospitality Management*, 30(2), pp.398-408.
- Uyar, A. and Kuzey, C., 2016a. Contingent Factors, Extent of Budget Use and Performance: A Structural Equation Approach. *Australian Accounting Review*, 26(1), pp.91-106.
- Uyar, A. and Kuzey, C., 2016b. Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance?. *Advances in Accounting*, 35, pp.170-176.
- Uyar, A., 2010. Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), pp.113-125.
- Van der Stede, W.A., 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), pp.609-622.
- Van der Stede, W.A., Young, S.M. and Chen, C.X., 2005. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), pp.655-684.
- Van Nguyen, H. and Brooks, A., 1997. An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing. *Asian Review of Accounting*, 5(1), pp.1-18.
- Van Raaij, E.M., 2005. The strategic value of customer profitability analysis. *Marketing Intelligence & Planning*, 23(4), pp.372-381.
- Van Triest, S. and Fathy Elshahat, M., 2007. The use of costing information in Egypt: a research note. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), pp.329-343.
- Vazakidis, A. and Karagiannis, I., 2011. Activity-based management and traditional costing in tourist enterprises (a hotel implementation model). *Operational Research*, 11(2), pp.123-147.
- Venieris, G. and Cohen, S., 2008. Flexibility in manufacturing and activity based costing: modelling the interrelationships. *Journal of Applied Business Research*, 24(2), pp.81-96.

- Vij, M., 2012. A survey of factors influencing cost structures in the Indian hotel sector. *Worldwide Hospitality and Tourism Themes*, 4(5), pp.449-462.
- Vij, M., 2016. The cost competitiveness, competitiveness and sustainability of the hospitality industry in India. *Worldwide Hospitality and Tourism Themes*, 8(4), pp.432-443.
- Villar, C., Pla-Barber, J. and León-Darder, F., 2012. Service characteristics as moderators of the entry mode choice: empirical evidence in the hotel industry. *The Service Industries Journal*, 32(7), pp.1137-1148.
- Vriens, R.G.M., 2006. *The handbook of marketing research: uses, misuses, and future advances*. California: Sage.
- Wade, M.R. and Nevo, S., 2005. Development and validation of a perceptual instrument to measure e-commerce performance. *International Journal of Electronic Commerce*, 10(2), pp.123-146.
- Wadongo, B., Odhuno, E., Kambona, O. and Othuon, L., 2010. Key performance indicators in the Kenyan hospitality industry: a managerial perspective. *Benchmarking: An International Journal*, 17(6), pp.858-875.
- Wali, S., 2014. Factors affecting TQM implementation: an empirical study in Tunisian firms. *Oxford Journal: An International Journal of Business & Economics*, 5(1), pp.1-11.
- Walker, K.B., Fleischman, G.M. and Johnson, E.N., 2011. A call for research on management accounting service quality. In Epstein, M. and Lee, J. (eds) *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.1-22.
- Walther, L.M. and Skousen, C.J., 2009. *Managerial and cost accounting*. Telluride: Ventus Publishing.
- Wang, C.H., Chen, K.Y. and Chen, S.C., 2012. Total quality management, market orientation and hotel performance: The moderating effects of external environmental factors. *International Journal of Hospitality Management*, 31(1), pp.119-129.
- Wang, D.H.M. and Huynh, Q.L., 2013. Mediating role of knowledge management in effect of management accounting practices on firm performance. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, 3(3), pp.1-25.
- Wang, L. and He, J., 2011. Analysis on the Security of Accounting Information System. In *International Conference on Computer Science, Environment, Ecoinformatics, and Education, Conference Proceedings*. Berlin, Heidelberg: Springer.

- Wang, Y. and Qualls, W., 2007. Towards a theoretical model of technology adoption in hospitality organizations. *International Journal of Hospitality Management*, 26(3), pp.560-573.
- Wang, Y.S., 2008. Assessing e-commerce systems success: a respecification and validation of the DeLone and McLean model of IS success. *Information Systems Journal*, 18(5), pp.529-557.
- Waterhouse, J.H. and Tiessen, P., 1978. A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), pp.65-76.
- Waweru, M. N., Hoque, Z. and Uliana, E., 2004. Management accounting change in South Africa: case studies from retail services. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), pp.675-704.
- Weber, M.M., Dodd, J.L., Wood, R.E. and Wolk, H.I., 1997. Process improvement through marketing variance analysis. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 12(2), pp.103-118.
- Weber, R., 2004. Editor's comments: the rhetoric of positivism versus interpretivism: a personal view. *MIS Quarterly*, 28(1), pp.iii-xii.
- Wei, H.L., Wong, C.W. and Lai, K.H., 2012. Linking inter-organizational trust with logistics information integration and partner cooperation under environmental uncertainty. *International Journal of Production Economics*, 139(2), pp.642-653.
- Weill, P. and Baroudi, J.J., 1990. An empirical investigation of the relationship between firm performance and system success. *Information Systems Working Papers Series, Vol.15*, University of Melbourne, The Graduate School of Management.
- Weisberg, H.F. and Bowen, B.D., 1977. Introduction to Survey Research and Data Analysis (1977). *Journal of Market Research*, 14, pp.621-622.
- Wernerfelt, B., 1984. A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5(2), pp.171-180.
- Wessels, S. and Shotter, M., 2000. Organisational problems in respect of the implementation of activity-based costing in South Africa. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 8(1), pp.215-227.
- Whetten, D.A., 1989. What constitutes a theoretical contribution?. *Academy of Management Review*, 14(4), pp.490-495.

- White, S.D. and Cronan, T.P., 1997. Software maintenance: An empirical study of the influence of maintenance characteristics on user information satisfaction. *Journal of Computer Information Systems*, 38(1), pp.1-14.
- Whyte, G., Bytheway, A. and Edwards, C., 1997. Understanding user perceptions of information systems success. *The Journal of Strategic Information Systems*, 6(1), pp.35-68.
- Widener, S.K., 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), pp.757-788.
- Wieder, B., Booth, P., Matolcsy, Z.P. and Ossimitz, M.L., 2006. The impact of ERP systems on firm and business process performance. *Journal of Enterprise Information Management*, 19(1), pp.13-29.
- Wierenga, B. and Ophuis, P.A.O., 1997. Marketing decision support systems: Adoption, use, and satisfaction. *International Journal of Research in Marketing*, 14(3), pp.275-290.
- Wihinen, K., 2012. *Exploring Cost System Design Principles: The Analysis of Costing System Sophistication in a Pricing Context*. Ph.D Thesis, Tampere University of Technology, Finland.
- Wilden, R., Gudergan, S.P., Nielsen, B.B. and Lings, I., 2013. Dynamic capabilities and performance: strategy, structure and environment. *Long Range Planning*, 46(1-2), pp.72-96.
- Wilhelmi, M. and Kleiner, B.H., 1995. New developments in budgeting. *Management Research News*, 18(3/4/5), pp.78-87.
- Wilkin, C., Carr, R. and Hewett, B., 2001. Evaluating IS quality: exploration of the role of expectations on stakeholders' evaluation. In Grembergen, W.-V. (ed.), *Information Technology Evaluation Methods and Management*. Pennsylvania: IGI Global. pp.111-129.
- Wilkinson, J.W., 1989. *Accounting Information Systems: Essential Concepts and Applications*. New York: John Wiley & Sons.
- Willcocks, L., 1992. Evaluating information technology investments: Research findings and reappraisal. *Information Systems Journal*, 2(4), pp.243-268.
- Witt, C.A. and Witt, S.F., 1989. Why productivity in the hotel sector is low. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1(2), pp.28-34.

- Woodrow, L., 2014. Presenting Descriptive Statistics. In Woodrow, L. (ed.), *Writing about Quantitative Research in Applied Linguistics*. London: Palgrave Macmillan, pp.49-60.
- Wu, J., Boateng, A. and Drury, C., 2007. An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. *The International Journal of Accounting*, 42(2), pp.171-185.
- Wu, J.H. and Wang, Y.M., 2006. Measuring KMS success: A respecification of the DeLone and McLean's model. *Information & Management*, 43(6), pp.728-739.
- Wu, J.H. and Wang, Y.M., 2007. Measuring ERP success: The key-users' viewpoint of the ERP to produce a viable IS in the organization. *Computers in Human behavior*, 23(3), pp.1582-1596.
- Xiao, J.Z., Duh, R.R. and Chow, C.W., 2011. Exploring the direct and indirect performance effects of information/communication technology and management accounting and controls. *Accounting and Business Research*, 41(2), pp.145-169.
- Xiao, L. and Dasgupta, S., 2005. User satisfaction with Web portals: An empirical Study. In Gao, Y. (ed.), *Web Systems Design and Online Consumer Behavior*. Pennsylvania: IGI Global. pp.192-204.
- Xiong, J., He, Z., Ke, B. and Zhang, M., 2016. Development and validation of a measurement instrument for assessing quality management practices in hospitals: An exploratory study. *Total Quality Management & Business Excellence*, 27(5-6), pp.465-478.
- Yalcin, S., 2012. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. *Accounting in Europe*, 9(1), pp.95-110.
- Yazdifar, H. and Askarany, D., 2011. Accounting Innovations and Ownership. Available at SSRN 1658340 (accessed 18 August 2019).
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M. and Askarany, D., 2008. Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), pp.404-430.
- Yigitbasioglu, O., 2016. Firms' information system characteristics and management accounting adaptability. *International Journal of Accounting and Information Management*, 24(1), pp.20-37.

- Ylä-Kujala, A., Kinnunen, S. K., Hyvärinen, T., Tynnininen, L., Kärri, T., & Ryyänen, H. 2017. *The state of management accounting symbolized by five clusters of companies. Nordic Journal of Business*, 65, pp.3-4.
- Yoon, Y., Guimaraes, T. and Clevenson, A., 1998. Exploring expert system success factors for business process reengineering. *Journal of Engineering and Technology Management*, 15(2-3), pp.179-199.
- Yuen, D., 2006. The impact of a budgetary design system: direct and indirect models. *Managerial Auditing Journal*, 21(2), pp.148-165.
- Yusof, M.M., Papazafeiropoulou, A., Paul, R.J. and Stergioulas, L.K., 2008. Investigating evaluation frameworks for health information systems. *International Journal of Medical Informatics*, 6(77), pp.377-385.
- Zainol, Z., Yasin, N.M., Omar, N.A. and Hashim, N.M.H.N., 2014. Determining the key factors of customer–brand relationship investment dimensions: Insights from Malaysian mobile phone users. *Journal of Relationship Marketing*, 13(4), pp.318-342.
- Zainun Tuanmat T., Smith, M., and Djajadikerta, H., 2010. Management accounting and organisational change: an exploratory study in Malaysian manufacturing firms. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(2), pp.51-80
- Zainun Tuanmat, T. and Smith, M., 2011. Changes in management accounting practices in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 19(3), pp.221-242.
- Zaleha Abdul Rasid, S., Ruhana Isa, C. and Khairuzzaman Wan Ismail, W., 2014. Management accounting systems, enterprise risk management and organizational performance in financial institutions. *Asian Review of Accounting*, 22(2), pp.128-144.
- Zarzycka, E., 2012. Implementation of an ERP package and its effect on the management accounting system: Author's own research into enterprises in Poland. *e-Finanse: Financial Internet Quarterly*, 8(3), pp.85-96.
- Zawawi, N.H.M. and Hoque, Z., 2010. Research in management accounting innovations: an overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(4), pp.505-568.
- Zhang, Y.F., Hoque, Z. and Isa, C.R., 2015. The effects of organizational culture and structure on the success of activity-based costing implementation. In Epstein, M. and Lee, J. (eds) *Advances in Management Accounting*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp.229-257.

- Zhong Liu, A. and Seddon, P.B., 2009. Understanding how project critical success factors affect organizational benefits from enterprise systems. *Business Process Management Journal*, 15(5), pp.716-743.
- Zhu, Z., 2006. A systems approach to developing and implementing an ERP financial subsystem. *Systems Research and Behavioral Science: The Official Journal of the International Federation for Systems Research*, 23(2), pp.237-250.
- Zigan, K. and Zeglat, D., 2010. Intangible resources in performance measurement systems of the hotel industry. *Facilities*, 28(13/14), pp.597-610.
- Zounta, S. and Bekiaris, M.G., 2009. Cost-Based Management and Decision Making in Greek Luxury Hotels. *Tourismos: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 4(3), pp.205-225.
- Zviran, M., Pliskin, N. and Levin, R., 2005. Measuring user satisfaction and perceived usefulness in the ERP context. *The Journal of Computer Information Systems*, 45(3), pp.43-52.
- Αναστασιάδου, Σ., 2012. *Στατιστική και Μεθοδολογία Έρευνας στις Κοινωνικές Επιστήμες*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.
- Βενιέρης, Γ., Κοέν Σ. και Κωλέτση, Μ., 2005. *Λογιστική Κόστους - Αρχές και Εφαρμογές*, 2η Έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις P.I Publishing.
- Γναρδέλλης, Χ., 2013. *Ανάλυση Δεδομένων με το IBM SPSS Statistics 21*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.
- Δαφέρμος, Β., 2005. *Κοινωνική Στατιστική με το SPSS*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Ζήτη.
- Δημητράς, Α. και Μπάλλας, Α., 2010. *Διοικητική Λογιστική: Για Προγραμματισμό και Έλεγχο*. Αθήνα: Εκδόσεις Gutenberg.
- Δημητριάδη, Ζ., 2000. *Μεθοδολογία Επιχειρηματικής Έρευνας*. Αθήνα: Εκδόσεις Interbooks.
- Δημητριάδης, Ε., 2012. *Στατιστική Επιχειρήσεων με Εφαρμογές σε SPSS και LISREL*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.
- Δημητριάδης, Ε., 2016. *Στατιστική Επιχειρήσεων με Εφαρμογές σε SPSS και LISREL*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.
- Ζαφειρόπουλος, Κ. και Μυλωνάς, Ν., 2017. *Στατιστική με SPSS*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Τζιόλα.
- Ζαφειρόπουλος, Κ., 2015. *Πώς Γίνεται Μία Επιστημονική Εργασία; Επιστημονική έρευνα και συγγραφή εργασιών*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.

- Ι.Τ.Ε.Π., 2020. *Εξελίξεις στα Βασικά Μεγέθη της Ελληνικής Ξενοδοχίας 2019*. Αθήνα: Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων.
- Καλτσούνη-Νόβα, Χ., 2006. *Μεθοδολογία εμπειρικής έρευνας στις Κοινωνικές Επιστήμες*. Αθήνα: Εκδόσεις Gutenberg.
- Καραγιώργος, Θ. και Πετρίδης Α., 2017. *Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αφοί Καραγιώργου.
- Κεχράς, Ι., 2010. *Η Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Λαλούμης, Δ. και Ρούπας Β., 1996. *Διοίκηση Προσωπικού Τουριστικών Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Interbooks.
- Λεκαράκου, Κ., 2011. *Ξενοδοχειακή Λογιστική*. Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου.
- Νικολάου, Α.Ι., 1999. *Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα*. Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.
- Πάγγγιος, Γ.Κ., 1993. *Θεωρία Κόστους*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Σαλαβού, Ε.Ε., 2013. *Καινοτομία και Αλλαγή στο 'Επιχειρείν'*. Αθήνα: Εκδόσεις Rosili.
- Σωτηριάδης, Μ., 2005. *Οικονομικό Management Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Προπομπός.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράρτημα Α: Ταξινόμηση Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής σε Παραδοσιακές και Σύγχρονες βάσει Εμπειρικών Ερευνών												
	Smith et al. (2008)	Nuhu et al. (2016)	Santos et al. (2012)	Naranjo-Gil et al. (2009)	Abdel-Maksoud et al. (2012)	Baines and Langfield-Smith (2003)	Zainun Tuanmat and Smith (2011)	Angelakis et al. (2010)	Nimtrakoon and Tayles (2015)	Pollanen and Abdel-Maksoud (2010)	Ngoc Phi Anh et al. (2011)	Joshi et al. (2011)
Άμεση κοστολόγηση	Π						Π	Σ	Π		Π	
Πλήρης κοστολόγηση	Π						Π	Π	Π		Π	
Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ
Πρότυπη κοστολόγηση	Π	Π	Π				Π		Π		Π	
Προϋπολογισμοί για σχεδιασμό λειτουργιών	Π	Π	Π					Π			Π	
Προϋπολογισμοί για έλεγχο κόστους	Π	Π					Π	Π	Π		Π	

Προϋπολογισμοί για συντονισμό τμημάτων								Π	Π			
Προϋπολογισμοί για αξιολόγηση των μάνατζερ								Π	Π			
Προϋπολογισμοί ανά δραστηριότητα			Σ		Σ					Σ	Σ	
Χρηματοοικονομικοί δείκτες	Π		Π					Π	Π			
Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες		Σ						Σ	Σ		Σ	Σ
Δείκτης Απόδοσης Επένδυσης	Π	Π	Π					Π	Π		Π	
Υπολειμματικό εισόδημα								Π	Σ		Σ	
Προστιθέμενη Οικονομική Αξία			Σ		Σ			Σ	Σ	Σ	Σ	Σ
Απόδοση πωλήσεων	Π							Π				

Κάρτα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ			Σ	Σ	Σ		Σ
Συγκριτική Αξιολόγηση		Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ		
Ανάλυση Κερδοφορίας Προϊόντων						Σ	Σ	Σ	Σ		Π	
Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών			Σ		Σ	Σ	Σ			Σ		
Ανάλυση Κόστους-Όγκου-Κέρδους	Π	Π					Π	Π	Π		Π	
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις								Π	Π		Π	
Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων		Σ				Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ
Κοστολόγηση με βάση το στόχο	Σ		Σ			Σ	Σ		Σ		Σ	Σ
Ανάλυση κύκλου ζωής προϊόντος								Π			Σ	

Διοίκηση Ολικής Ποιότητας	Σ	Σ				Σ	Σ				Σ	Σ
Εγκαιρη Παραγωγή και Παράδοση	Σ											
Κοστολόγηση Συνεχούς Βελτίωσης	Σ		Σ						Σ			Σ
Ανάλυση Αλυσίδας Αξίας		Σ				Σ	Σ	Σ	Σ			
Ανάλυση Εφοδιαστικής Αλυσίδας		Σ									Σ	
Στρατηγικός Σχεδιασμός		Π	Π					Π	Π			
Κοστολόγηση Βάσει Κύκλου ζωής προϊόντος			Σ			Σ	Σ					Σ
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική					Σ					Σ		

Όπου Π = Παραδοσιακή και Σ = Σύγχρονη

Παράρτημα Β: Εμπειρικές Έρευνες στην Υιοθέτηση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής

Έρευνα	Δείγμα Έρευνας	Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής Υπό Διερεύνηση	Αποτελέσματα Έρευνας
Chenhall and Langfield-Smith (1998)	78 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αυστραλίας	42 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Joshi et al. (2001)	60 μεγάλες και μεσαίες βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ινδίας	45 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Hyvönen (2005)	51 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Φινλανδίας	45 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Abdel-Kader and Luther (2008)	245 επιχειρήσεις του κλάδου των τροφίμων και ποτών της Αγγλίας	38 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της IFAC	Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές του 1 ^{ου} και 2 ^{ου} σταδίου εξέλιξης της IFAC.
Pavlatos and Paggios (2008)	85 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας	30 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός χρήσης των παραδοσιακών πρακτικών είναι υψηλότερος σε σχέση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων πρακτικών.
Li et al. (2009)	43 επιχειρήσεις της Ινδίας	16 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Οι παραδοσιακές πρακτικές χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με τις σύγχρονες πρακτικές.

Zainun Tuanmat et al. (2010)	117 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Μαλαισίας	15 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός χρήσης των παραδοσιακών πρακτικών είναι υψηλότερος σε σχέση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων πρακτικών.
Pollanen and Abdel-Maksoud (2010)	43 βιομηχανικές επιχειρήσεις του Καναδά	7 σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Η Συγκριτική Αξιολόγηση, η Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και η Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών παρουσιάζουν το μεγαλύτερο βαθμό χρήσης.
Angelakis et al. (2010)	83 μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ελλάδας	45 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Chand and Dahiya (2010)	429 μικρομεσαίες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ινδίας	25 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές που σχετίζονται με τον προϋπολογισμό και την αξιολόγηση της απόδοσης.
Ngoc Phi Anh et al. (2011)	181 μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις του Βιετνάμ	32 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Zainun Tuanmat and Smith (2011)	171 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Μαλαισίας	15 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Οι επιχειρήσεις έχουν μεταβάλλει και έχουν αυξήσει τη χρήση των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής και χρησιμοποιούν παράλληλα τόσο τις σύγχρονες όσο και τις παραδοσιακές.
Joshi et al. (2011)	57 επιχειρήσεις των χωρών του Συμβουλίου	16 σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Η ανάλυση της αξίας των μετοχών, οι μη χρηματοοικονομικοί δείκτες, η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας, η Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων

	Συνεργασίας Περσικού Κόλπου		και η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων παρουσιάζουν το μεγαλύτερο βαθμό χρήσης.
Sleihat et al. (2012)	64 επιχειρήσεις του χρηματοοικονομικό κλάδο της Ιορδανίας	38 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της IFAC	Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές του 1 ^{ου} σταδίου εξέλιξης της IFAC.
Yalcin (2012)	80 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Τουρκίας	26 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Santos et al. (2012)	35 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Πορτογαλίας	19 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός χρήσης των παραδοσιακών πρακτικών είναι υψηλότερος σε σχέση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων πρακτικών.
McLellan and Moustafa (2013)	153 επιχειρήσεις σε 6 χώρες του Αραβικού Κόλπου	41 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Οι παραδοσιακές πρακτικές χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με τις σύγχρονες πρακτικές.
Halbouni and Nour (2014)	138 επιχειρήσεις των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων	16 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός χρήσης των παραδοσιακών πρακτικών είναι υψηλότερος σε σχέση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων πρακτικών.
Ahmad and Leftesi (2014)	81 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Λιβύης	24 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της IFAC	Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές του 1 ^{ου} σταδίου εξέλιξης της IFAC.
Sunarni (2015)	61 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Τζακάρτα	30 Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της IFAC	Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές του 1 ^{ου} και 2 ^{ου} σταδίου εξέλιξης της IFAC.

Al-Dhubaibi et al. (2015)	158 επιχειρήσεις της Υεμένης	Παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής βάσει της ταξινόμησης της IFAC	Ο βαθμός χρήσης των παραδοσιακών πρακτικών είναι υψηλότερος σε σχέση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων πρακτικών. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κυρίως πρακτικές του 1 ^{ου} και 2 ^{ου} σταδίου εξέλιξης της IFAC.
Angelakis et al. (2015)	198 επιχειρήσεις του κλάδου της βιομηχανίας, των υπηρεσιών και του εμπορίου της Ελλάδας	57 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι οριακά μεγαλύτερος από βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Pavlatos and Kostakis (2015)	301 επιχειρήσεις της Ελλάδας	62 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Η χρήση των πρακτικών προϋπολογισμού, κοστολόγησης και στρατηγικής παρουσιάζουν το μεγαλύτερο βαθμό χρήσης πριν την κρίση. Κατά τη διάρκεια της κρίσης, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν πρακτικές στρατηγικής ανάλυσης, προϋπολογισμού και Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.
Nimtrakoon and Tayles (2015)	135 επιχειρήσεις της Ταϊλάνδης	43 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.
Nuhu et al. (2016)	127 δημόσιοι οργανισμοί της Αυστραλίας	15 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Οι παραδοσιακές πρακτικές χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με τις σύγχρονες πρακτικές.
Abdel-Maksoud et al. (2016)	313 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αγγλίας	6 σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Η Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών παρουσιάζει το υψηλότερο ποσοστό χρήσης ενώ το

			χαμηλότερο ποσοστό χρήσης παρουσιάζει η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία.
Nuhu et al. (2017)	127 δημόσιοι οργανισμοί της Αυστραλίας	8 σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Οι βασικοί δείκτες απόδοσης και η Συγκριτική Αξιολόγηση παρουσιάζουν το μεγαλύτερο βαθμό χρήσης.
EI-Shishini (2017)	37 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις του Μπαχρέιν	26 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός χρήσης των παραδοσιακών πρακτικών είναι υψηλότερος σε σχέση με το βαθμό χρήσης των σύγχρονων πρακτικών.
Cuzdriorean (2017)	37 μικρομεσαίες επιχειρήσεις της Ρουμανίας	49 παραδοσιακές και σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής	Ο βαθμός υιοθέτησης των παραδοσιακών πρακτικών είναι πολύ μεγαλύτερος σε σχέση με το βαθμό υιοθέτησης των σύγχρονων πρακτικών.

Παράρτημα Γ: Εμπειρικές Έρευνες στις Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής Βάσει της Ενδεχομενικής Θεωρίας

Έρευνες Συμβατότητας (Congruence Researches)

Έρευνα	Δείγμα Έρευνας	Αποτελέσματα Έρευνας
Khandwalla (1972)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής	Υπάρχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα σε διάφορους τύπους ανταγωνισμού (τιμής, μάρκετινγκ, προϊόντος) και στη χρήση πολύπλοκων Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου.
Lee and Yang (2011)	Επιχειρήσεις της Ταϊβάν	Οι οργανικές δομές σχετίζονται με ολοκληρωμένα μέτρα απόδοσης. Δεν εντοπίζεται σημαντική συσχέτιση με τον ανταγωνισμό.
Abdel-Kader and Luther (2008)	Επιχειρήσεις του κλάδου τροφίμων και ποτών της Αγγλίας	Οι πολύπλοκες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής σχετίζονται θετικά με την περιβαλλοντική αβεβαιότητα, την αποκεντρωμένη δομή και το μέγεθος των επιχειρήσεων.
Nimtrakoon and Tayles (2010)	Επιχειρήσεις της Ταϊλάνδης	Υπάρχει θετική σχέση υπάρχει ανάμεσα στη στρατηγική αναζήτησης και στο μέγεθος των επιχειρήσεων και στα οφέλη από τις σύγχρονες Πρακτικές Διοικητικής Λογιστικής. Δεν εντοπίζεται στατιστικά σημαντική συσχέτιση με τη στρατηγική οικοδόμησης και τον κλάδο δραστηριότητας των επιχειρήσεων.
Cinquini and Tenucci (2010)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ιταλίας	Οι επιχειρήσεις που υιοθετούν είτε στρατηγική υπεράσπισης είτε στρατηγική ηγεσίας κόστους εφαρμόζουν τεχνικές με κοστολογικό προσανατολισμό.
Erserim (2012)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Τουρκίας	Η οργανωσιακή κουλτούρα με προσανατολισμό στην καινοτομία έχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση με τη χρήση σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα, ο ανταγωνισμός

		και η οργανωσιακή δομή δεν επιδρούν στατιστικά σημαντικά στη χρήση των σύγχρονων πρακτικών.
Albu and Albu (2012)	Επιχειρήσεις της Ρουμανίας	Η πολυπλοκότητα των Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής εξαρτάται θετικά από το μέγεθος των επιχειρήσεων, τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιούνται, την ύπαρξη ξένων κεφαλαίων και την ικανότητα των λογιστών. Δεν εντοπίζεται στατιστικά σημαντική συσχέτιση με την περιβαλλοντική αβεβαιότητα και τον ανταγωνισμό.
Bastian and Muchlish (2012)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ινδονησίας	Η αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα συμβάλλει στη χρήση συστημάτων μέτρησης απόδοσης. Επίσης, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη στρατηγική αναζήτησης τείνουν να χρησιμοποιούν μη χρηματοοικονομικούς δείκτες.
Ayda and Affes (2014)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Τυνησίας	Υπάρχει στατιστικά σημαντικά θετική σχέση ανάμεσα στην περιβαλλοντική αβεβαιότητα, στο μέγεθος της επιχείρησης και στη χρήση σύγχρονων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής. Δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση με την οργανωσιακή δομή και την επιχειρησιακή στρατηγική.
Halbouni and Nour (2014)	Επιχειρήσεις των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων	Τα αποτελέσματα απέδειξαν ότι η πληροφοριακή τεχνολογία, η παγκοσμιοποίηση και το μέγεθος της επιχείρησης έχουν στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση με τη χρήση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
Ahmad and Mohamed Zabri (2015)	Μικρομεσαίες βιομηχανικές επιχειρήσεις της Μαλαισίας	Η χρήση Κοστολογικών Συστημάτων εξαρτάται από το μέγεθος της επιχείρησης, την ένταση του ανταγωνισμού και την προηγμένη τεχνολογία παραγωγής. Η χρήση συστημάτων προϋπολογισμού επηρεάζεται από την ένταση του ανταγωνισμού και την αφοσίωση των στελεχών της ανώτατης διοίκησης ενώ η χρήση συστημάτων αξιολόγησης απόδοσης εξαρτάται από το μέγεθος της επιχείρησης, τον ανταγωνισμό και την προηγμένη τεχνολογία παραγωγής. Η αφοσίωση των στελεχών της ανώτατης διοίκησης και η προηγμένη τεχνολογία

		παραγωγής επηρεάζουν τη χρήση των πρακτικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής.
Uyar and Kuzey (2016a)	Επιχειρήσεις της Τουρκίας	Το μέγεθος, η αποκεντρωμένη δομή και τα λειτουργικά πληροφοριακά συστήματα επιδρούν στο βαθμό χρήσης των προϋπολογισμών. Η στρατηγικής ηγεσίας κόστους δεν έχει στατιστικά σημαντική επίδραση στη χρήση προϋπολογισμών.
Pavlatos (2018)	Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών της Ελλάδας	Η χρήση της στρατηγικής διοίκησης κόστους αυξάνεται σε συνάρτηση με την αντιλαμβανόμενη περιβαλλοντική αβεβαιότητα, με τις αποκεντρωμένες δομές, τα στάδια του κύκλου ζωής των επιχειρήσεων, τη στρατηγική διαφοροποίησης υπηρεσιών και το μέγεθος των επιχειρήσεων.
Pavlatos and Kostakis (2018)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ελλάδας	Η οικονομική κρίση και το μέγεθος των επιχειρήσεων επηρεάζουν θετικά την υιοθέτηση καινοτόμων Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
Shahzadi et al. (2018)	Επιχειρήσεις του Πακιστάν	Η περιβαλλοντική αβεβαιότητα, η οργανωσιακή δομή, η προηγμένη τεχνολογία παραγωγής, η διοίκηση ολικής ποιότητας και η έγκαιρη παραγωγή και παράδοση έχουν στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση με τη χρήση Πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.
Έρευνες Ενδεχομενικότητας (Contingency Researches)		
Έρευνα	Δείγμα Έρευνας	Γενικά Αποτελέσματα Έρευνας
Gul and Chia (1994)	Επιχειρήσεις του Σιγκαπούρης	Η αποκεντρωμένη δομή σε συνδυασμό με την ευρέως πεδίου (υψηλής πολυπλοκότητας) πληροφορία των Διοικητικών Λογιστικών Συστημάτων οδηγούν σε υψηλότερη απόδοση των μανάτζερ σε καταστάσεις υψηλής περιβαλλοντικής αβεβαιότητας.

Lee and Yang (2011)	Επιχειρήσεις της Ταϊβάν	Οι επιχειρήσεις με μηχανιστικές δομές που χρησιμοποιούν ολοκληρωμένα μέτρα απόδοσης παρουσιάζουν καλύτερη επιχειρησιακή απόδοση ενώ οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τις συγκεκριμένες πρακτικές σε μεγάλο βαθμό δεν σημειώνουν υψηλότερη απόδοση κάτω από συνθήκες εντόνου ανταγωνισμού.
Hoque (2004)	Επιχειρήσεις της Νέας Ζηλανδίας	Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν μη χρηματοοικονομικούς δείκτες αυξάνουν την επιχειρησιακή τους απόδοση.
Hyvönen (2007)	Επιχειρήσεις της Φινλανδίας	Στις επιχειρήσεις που δεν ακολουθούν πελατοκεντρικές στρατηγικές, τα σύγχρονα Διοικητικά Λογιστικά Συστήματα σε συνδυασμό με την προηγμένη πληροφοριακή τεχνολογία οδηγούν σε υψηλή απόδοση σε όρους πελατών. Τα σύγχρονα συστήματα μέτρησης απόδοσης δεν βοηθούν τις επιχειρήσεις που ακολουθούν πελατοκεντρική στρατηγική να επιτύχουν υψηλές αποδόσεις. Η συνέργεια της πελατοκεντρικής στρατηγικής και των χρηματοοικονομικών δεικτών βελτιώνει την απόδοση της επιχείρησης σε όρους πελατών.
Tsamenyi et al. (2011)	Επιχειρήσεις της Κίνας	Στις επιχειρήσεις που ακολουθούν τη στρατηγική διαφοροποίησης προϊόντος, η χρήση μη χρηματοοικονομικών Διοικητικών Συστημάτων Ελέγχου οδηγεί σε καλύτερη επιχειρησιακή απόδοση. Στις επιχειρήσεις που ακολουθούν τη στρατηγική ηγεσίας κόστους, η χρήση χρηματοοικονομικών Διοικητικών Συστημάτων έχει θετική σχέση με την επιχειρησιακή απόδοση.
Bastian and Muchlish (2012)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ινδονησίας	Η χρήση των χρηματοοικονομικών δεικτών έχουν θετική αλλά μη στατιστικά σημαντική σχέση με την επιχειρησιακή απόδοση ενώ οι μη χρηματοοικονομικοί δείκτες οδηγούν σε σημαντικά υψηλότερη απόδοση.
Maiga et al. (2014)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής	Όταν τα σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα όπως η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων αλληλεπιδρούν με την ολοκληρωμένη πληροφοριακή τεχνολογία, η χρηματοοικονομική απόδοση της επιχείρησης αυξάνεται.

Uyar and Kuzey (2016a)	Επιχειρήσεις της Τουρκίας	Η χρήση προϋπολογισμών έχει θετική συσχέτιση με την απόδοση της επιχείρησης.
Diavastis et al. (2016)	Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας	Η αλληλεπίδραση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και της αποτελεσματικότητας των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων οδηγεί σε υψηλότερη χρηματοοικονομική απόδοση.
Pavlatos (2018)	Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών της Ελλάδας	Η χρήση της στρατηγικής διοίκησης κόστους αυξάνει την απόδοση των επιχειρήσεων.

Παράρτημα Δ: Εμπειρικές Έρευνες στην Κοστολόγηση		
Εμπειρικές έρευνες στην Κοστολογική Δομή, στα Κοστολογικά Συστήματα και στην Κοστολογική Πληροφορία		
Έρευνα	Δείγμα Έρευνας	Αποτελέσματα Έρευνας
Blayney et al. (1991)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αυστραλίας	Η άμεση εργασία αποτελεί το 60% του συνολικού κόστους παραγωγής ενώ τα γενικά βιομηχανικά έξοδα υπολογίζονται στο 23%. Η άμεση εργασία αποτελεί την κυρίαρχη βάση επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων καθώς χρησιμοποιείται σε ποσοστό 71% των επιχειρήσεων. Επίσης, το 13% των επιχειρήσεων είναι πλήρως ικανοποιημένοι με τα Κοστολογικά Συστήματα που χρησιμοποιούν ενώ το 45% είναι δυσαρεστημένοι ή σημειώνει ότι τα συστήματα που χρησιμοποιούν χρήζουν σημαντικών βελτιώσεων. Τέλος, το 73% των επιχειρήσεων αναφέρει ότι η κοστολόγηση των προϊόντων αποτελεί την πρωταρχική πηγή πληροφορίας για την εφαρμογή τιμολογιακών αποφάσεων.
Lukka and Granlund (1996)	Μεσαίες και μεγάλες κατασκευαστικές επιχειρήσεις της Φινλανδίας	Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη άμεση κοστολόγηση σε μεγαλύτερο βαθμό από την πλήρη κοστολόγηση, ενώ οι μεγάλες επιχειρήσεις δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στην πλήρη κοστολόγηση. Περίπου το 30% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί ή σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ενώ το 6% την Κοστολόγηση Βάσει Στόχου. Το 45% του συνολικού κόστους αφορά τα άμεσα υλικά, το 19% την άμεση εργασία, ενώ το υπόλοιπο αποτελεί τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την κοστολογική πληροφορία κυρίως για την τιμολόγηση των προϊόντων, την ανάλυση κερδοφορίας των προϊόντων, την αποδοχή ή απόρριψη προσφορών και τη μείωση του κόστους.
Van Nguyen and Brooks (1997)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αυστραλίας	Το 46,7% του συνολικού κόστους αφορά τα άμεσα υλικά, το 21,8% την άμεση εργασία ενώ το υπόλοιπο αποτελεί τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ο έλεγχος του

		κόστους και η τιμολόγηση των προϊόντων αποτελούν τους κύριους λόγους χρήσης των κοστολογικών δεδομένων.
Lamminmaki and Drury (2001)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου και της Νέας Ζηλανδίας.	Το 52% των επιχειρήσεων της Νέας Ζηλανδίας χρησιμοποιεί μία μόνο βάση επιμερισμού ενώ το 40% των επιχειρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου χρησιμοποιεί διαφορετικές βάσεις για κάθε κέντρο κόστους σε κάθε τμήμα. Η άμεση εργασία αποτελεί μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους (16% και 19%) των επιχειρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου και της Νέας Ζηλανδίας αντίστοιχα. Ως βάσεις επιμερισμού και στις δύο χώρες χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο ποσοστό οι ώρες εργασίας και οι ώρες λειτουργίας μηχανών. Το 5% και το 4% των επιχειρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου και της Νέας Ζηλανδίας αντίστοιχα χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.
Haldma and Lääts (2002)	Μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της Εσθονίας	Το 80% των επιχειρήσεων κατηγοριοποιούν τα κόστη σε βιομηχανικά και μη βιομηχανικά, το 58% σε μεταβλητά και σταθερά και το 75% σε άμεσα και έμμεσα. Το 51,3% χρησιμοποιεί την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, το 33,7% την κοστολόγηση κατά έργο – παραγγελία, ενώ το 7% εφαρμόζει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Ως βάσεις επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων, το 42% χρησιμοποιεί την άμεση εργασία, το 38% τον όγκο πωλήσεων, το 28% τις ώρες άμεσης εργασίας, το 26% τα άμεσα υλικά και το 16% τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Το 50% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί μέχρι δύο βάσεις επιμερισμού ενώ το 70% μέχρι τέσσερις βάσεις.
Szychta (2002)	Επιχειρήσεις της Πολωνίας	Τα έμμεσα κόστη αποτελούν το 33,5% του συνολικού κόστους ενώ τα μεταβλητά κόστη αποτελούν το 53,6% του κόστους. Το 90% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί κάποιο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης, ενώ το 15% των επιχειρήσεων σχεδιάζει να αντικαταστήσει το υπάρχον σύστημα με την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

<p>Van Triest and Fathy Elshahat (2007)</p>	<p>Επιχειρήσεις της Αιγύπτου</p>	<p>Το ποσοστό των γενικών βιομηχανικών εξόδων αποτελεί το 35% του συνολικού κόστους. Το 90% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί πολλαπλές δεξαμενές κόστους (πάνω από 2). Το 5% των επιχειρήσεων εφαρμόζει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Οι τιμολογιακές αποφάσεις, η ανάλυση κερδοφορίας πελατών και η αξιολόγηση της απόδοσης αποτελούν τις πιο σημαντικές εφαρμογές της κοστολογικής πληροφορίας.</p>
<p>Uyar (2010)</p>	<p>Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Τουρκίας</p>	<p>Το 51% των επιχειρήσεων εφαρμόζει την κοστολόγηση κατά παραγγελία ενώ το 31% έχει υιοθετήσει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Ως βάσεις επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το πρώτο κόστος (65,6%), τις μονάδες παραγωγής (19,7%) και το κόστος άμεσης εργασίας (19,7%). Το ποσοστό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων σε σχέση με το συνολικό κόστος ανέρχεται στο 34,5%. Η κοστολογική πληροφορία χρησιμοποιείται σε μεγαλύτερο βαθμό για τη λήψη τιμολογιακών αποφάσεων και την ανάλυση κερδοφορίας πελατών.</p>
<p>Hatzis et al. (2011)</p>	<p>Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών Logistics προς Τρίτους (Third Party Logistics Providers) της Βόρειας Ελλάδας</p>	<p>Το 48,5% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την Άμεση Κοστολόγηση, το 27,3% χρησιμοποιούν την Πλήρη Κοστολόγηση, το 21,2% χρησιμοποιούν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, ενώ το υπόλοιπο 3% χρησιμοποιεί κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα. Το 75,8% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί το κόστος άμεσης εργασίας ως βάση επιμερισμού, το 54,5% χρησιμοποιούν τις ώρες άμεσης εργασίας, ενώ το 51,5% χρησιμοποιεί το κόστος των πρώτων υλών. Ακόμη, το 36,4% των χρηστών των Κοστολογικών Συστημάτων δηλώνει ικανοποίηση από τη χρήση τους, ενώ η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σημειώνει το υψηλότερο ποσοστό. Το 87,9% των επιχειρήσεων δηλώνει ότι χρησιμοποιεί το κοστολογικό σύστημα για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών, το 66,7% για τον επανασχεδιασμό των διαδικασιών και δραστηριοτήτων και το 63,6% για τον υπολογισμό του κόστους κάθε τμήματος.</p>

Tsifora and Chatzoglou (2016)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ελλάδας	Τα σταθερά έξοδα αποτελούν το 48,11% του συνολικού κόστους, τα έμμεσα κόστη ανέρχονται στο 29,35% του συνολικού κόστους, ενώ τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ανέρχονται στο 19,12% του συνολικού κόστους παραγωγής. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κατά μέσο όρο 4,26 βάσεις επιμερισμού ενώ το 68,7% εξ' αυτών χρησιμοποιεί μέχρι 3 βάσεις επιμερισμού. Ο αριθμός των δεξαμενών κόστους ανέρχεται σε 7,53 κατά μέσο όρο ενώ το 80,6% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί μέχρι 6 δεξαμενές κόστους. Το μέγεθος των επιχειρήσεων και ο αριθμός των προϊόντων σχετίζονται θετικά με την ανάγκη για ακρίβεια του κοστολογικού συστήματος.
Εμπειρικές έρευνες στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων		
Έρευνα	Δείγμα Έρευνας	Αποτελέσματα Έρευνας
Innes and Mitchell (1995)	Επιχειρήσεις της Μεγάλης Βρετανίας	Το 19,5% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, το 27,1% σκέφτεται να την εφαρμόσει ενώ το 40,2% δεν σχεδιάζει να την εφαρμόσει. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων κυρίως για τη μείωση του κόστους, την αξιολόγηση της απόδοσης και την τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών. Η ακαταλληλότητα της μεθόδου για το είδος των επιχειρήσεων, η ικανοποίηση με το υπάρχον κοστολογικό σύστημα, η έλλειψη χρόνου και πόρων αλλά και η έλλειψη γνώσης σχετικά με τη συγκεκριμένη μέθοδο αποτελούν τους πιο σημαντικούς λόγους για τη μη υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.
Bjørnenak (1997)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Νορβηγίας	Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 40%. Η κοστολογική δομή επηρεάζει θετικά την υιοθέτηση της μεθόδου. Αντιθέτως, ο ανταγωνισμός, το μέγεθος των επιχειρήσεων και το εύρος των προϊόντων δεν έχουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση.

Van Nguyen and Brooks (1997)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αυστραλίας	Το ποσοστό υιοθέτησής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 12,5%. Η πολυπλοκότητα της παραγωγής, το μέγεθος των επιχειρήσεων και η ένταση του ανταγωνισμού έχουν θετική επίδραση στην υιοθέτηση της μεθόδου ενώ η κοστολογική δομή και το εύρος των προϊόντων δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση.
Hussain et al. (1998)	Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών της Φινλανδίας	Το ποσοστό της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 12%. Η κατανόηση του πραγματικού κόστους, η μείωση του κόστους παραγωγής και η βελτίωση της λήψης αποφάσεων αποτελούν τους κύριους λόγους για την εφαρμογή της μεθόδου. Τα σημαντικότερα προβλήματα στην εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων αποτελούν η αντίσταση του προσωπικού για την αλλαγή του συστήματος, ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται και το υψηλό κόστος εφαρμογής.
Clarke et al. (1999)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ιρλανδίας	Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 12%. Το καθεστώς ιδιοκτησίας (πολυεθνικές) και το μέγεθος των επιχειρήσεων έχουν θετική επίδραση στην υιοθέτηση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Αντιθέτως, η κοστολογική δομή δεν επηρεάζει την υιοθέτηση της μεθόδου. Η ακριβέστερη κοστολογική πληροφορία, ο βελτιωμένος έλεγχος κόστους και η καλύτερη κατανόηση της αιτιότητας και της συμπεριφοράς του κόστους αποτελούν τα σημαντικότερα οφέλη που αποκτούν οι επιχειρήσεις. Ο επιμερισμός του κόστους στις δραστηριότητες, ο εντοπισμός και η επιλογή των οδηγών κόστους, η ανεπάρκεια του λογισμικού, ο καθορισμός των δραστηριοτήτων και η έλλειψη επαρκών πόρων αποτελούν τα πιο σημαντικά προβλήματα στην υιοθέτησή της.
Wessels and Shotter (2000)	Επιχειρήσεις της Νοτίου Αφρικής	Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 13,39%. Η έλλειψη επαρκούς εκπαίδευσης, το γεγονός ότι η διοίκηση θέτει άλλες προτεραιότητες σε σχέση με την εφαρμογή της και το γεγονός ότι αποτελεί μία

		χρονοβόρα διαδικασία για τους μανάτζερ αξιολογήθηκαν ως τα πιο σημαντικά προβλήματα για τη χρήση της.
Chen et al. (2001)	Επιχειρήσεις του Χονγκ Κονγκ	Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 15,5%. Το μέγεθος των επιχειρήσεων, το εύρος των προϊόντων και ο ανταγωνισμός επηρεάζουν τη χρήση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων. Αντιθέτως, η κοστολογική δομή δεν επηρεάζει την υιοθέτηση της μεθόδου. Οι χρήστες της δηλώνουν σε μεγάλο βαθμό ικανοποιημένοι ως προς την κοστολογική πληροφορία, τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τη τιμολόγηση και το μείγμα προϊόντων και την αξιολόγηση της απόδοσης. Η έλλειψη ανθρωπίνου δυναμικού, η ικανοποίηση με το υπάρχον κοστολογικό σύστημα και η ανεπάρκεια της Πληροφοριακής Τεχνολογίας αποτελούν τους πιο σημαντικούς λόγους για τη μη υιοθέτησή της.
Cagwin and Bouwman (2002)	Επιχειρήσεις των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής	Το 23% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων. Επίσης, οι χρήστες εφαρμόζουν τη μέθοδο αυτή κυρίως για τη μείωση του κόστους, την κοστολόγηση του προϊόντος και την αξιολόγηση της απόδοσης. Τέλος, η χρηματοοικονομική απόδοση της επιχείρησης αυξάνεται όταν η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων συνδυάζεται με άλλους παράγοντες όπως η πολυπλοκότητα της επιχείρησης, η σημαντικότητα του κόστους, οι ενδοομιλικές συναλλαγές, το μέγεθος της επιχείρησης αλλά και πρακτικές όπως η Ανάλυση Αξίας Αλυσίδας, η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας και άλλες.
Ittner et al. (2002)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής	Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 26%. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων σχετίζεται με την υψηλότερη ποιότητα και τη βελτίωση στο χρόνο κύκλου παραγωγής ενώ οδηγεί εμμέσως σε μείωση του κόστους. Τέλος, η εκτεταμένη χρήση της μεθόδου δεν έχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση με το δείκτη απόδοσης ενεργητικού.

Cotton et al. (2003)	Επιχειρήσεις της Νέας Ζηλανδίας	Το ποσοστό της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 20,3%. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο σε μεγαλύτερο βαθμό για την τιμολόγηση, τον προϋπολογισμό και τη μείωση του κόστους.
Chongruksut and Brooks (2005)	Επιχειρήσεις της Ταϊλάνδης	Το ποσοστό της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 35,6%. Η πολυπλοκότητα παραγωγής ένταση πάγιου κεφαλαίου επηρεάζει την υιοθέτηση της ενώ το μέγεθος των επιχειρήσεων, η οργανωσιακή δομή, το εύρος των προϊόντων, ο ανταγωνισμός και η κοστολογική δομή δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση. Ο αυξημένος ανταγωνισμός, τα αυξανόμενα κόστη και οι ανακρίβειες στον υπολογισμό του κόστους προϊόντων από τα παραδοσιακά Κοστολογικά Συστήματα αποτελούν τους κυριότερους λόγους για την υιοθέτηση της μεθόδου. Επιπλέον, η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, η σύνδεση με την αξιολόγηση της απόδοσης και η αφοσίωση της ανώτατης διοίκησης αποτελούν τους πιο σημαντικούς παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχία της εφαρμογής της μεθόδου. Τα πιο σημαντικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής της αποτελούν η ακρίβεια στην κοστολόγηση του προϊόντος και της υπηρεσίας, η βελτίωση στον έλεγχο του κόστους και η καλύτερη αξιολόγηση της απόδοσης ενώ ο μεγάλος όγκος εργασίας που απαιτείται, η δυσκολία συγκέντρωσης δεδομένων και ο αυξημένος χρόνος που απαιτείται από τους μανάτζερ αποτελούν τα κυριότερα προβλήματα που ανακύπτουν.
Cohen et al. (2005)	Επιχειρήσεις της Ελλάδας	Το ποσοστό της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 40,7%. Η πλειονότητα των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων χρησιμοποιεί μικρό αριθμό οδηγών κόστους και δραστηριοτήτων, αποδεικνύοντας ότι η μέθοδος δεν εφαρμόζεται αρκετά λεπτομερώς. Οι χρήστες της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων επωφελούνται πολυδιάστατα όπως στην ακρίβεια του υπολογισμού του κόστους, στη διαχείριση του κόστους, στην αξιολόγηση της απόδοσης και στη λήψη αποφάσεων. Τα κύρια προβλήματα της εφαρμογής της αποτελούν η επιλογή του

		λογισμικού, η συλλογή δεδομένων και η έλλειψη επαρκών πόρων. Η κοστολογική δομή, το μέγεθος των επιχειρήσεων, η ένταση του ανταγωνισμού και η αλλαγή στα γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν επηρεάζουν την απόφαση για την υιοθέτησή της.
Baird (2007)	Οργανισμούς και επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα της Αυστραλίας	Το ποσοστό της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 34,4%. Υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στη χρησιμότητα της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων και στην υιοθέτησή της, ενώ το μέγεθος των οργανισμών και η επιχειρησιακή κουλτούρα δεν έχουν στατιστικά σημαντική επίδραση.
Cauvin and Neumann (2007)	Επιχειρήσεις της Γαλλίας	Το ποσοστό της υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων της ανέρχεται στο 23% ενώ το 42% δεν έχει πρόθεση να την εφαρμόσει. Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης και τα υψηλά κόστη εφαρμογής αποτελούν τους πιο σημαντικούς παράγοντες που αποτρέπουν την εφαρμογή της.
Kallunki and Silvola (2008)	Επιχειρήσεις της Φινλανδίας	Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 28%. Η χρήση της είναι πιο συχνή στις επιχειρήσεις που βρίσκονται στο στάδιο “ωρίμανσης” και στο στάδιο “αναβίωσης” του οργανωσιακού κύκλου ζωής. Υπάρχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στο μέγεθος των επιχειρήσεων εκφραζόμενο σε αριθμό υπαλλήλων και στην υιοθέτηση της μεθόδου. Αντιθέτως, δεν εντοπίζεται στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε σχέση με το μέγεθος των επιχειρήσεων εκφραζόμενο σε κύκλο πωλήσεων, τα έτη δραστηριότητας των επιχειρήσεων, το εύρος των προϊόντων και υπηρεσιών, την πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας, το μορφωτικό επίπεδο των μάνατζερ, τον αριθμό των επενδυτών επιχειρηματικών κεφαλαίων, τη συμμετοχή των επιχειρήσεων στο χρηματιστήριο και τον κλάδο δραστηριότητας.

Nassar et al. (2009)	Βιομηχανικές επιχειρήσεις της Ιορδανίας	<p>Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 55,7%. Οι πιο σημαντικοί παράγοντες που διευκολύνουν την εφαρμογή της είναι η επαρκής εκπαίδευση για το σχεδιασμό του συστήματος, η ενημέρωση των δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα σε πραγματικό χρόνο και η επαρκής εκπαίδευση για τη χρήση του συστήματος. Η αυξημένη αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων, η αύξηση του συνολικού κόστους αλλά και η αύξηση του εύρους των προϊόντων αποτελούν τους πιο συνήθεις παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση για την εφαρμογή της. Το υψηλό κόστος εφαρμογής, το υψηλό κόστος συμβουλευτικής υπηρεσίας και ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται από το προσωπικό των Πληροφοριακών Συστημάτων αποτελούν τα πιο σημαντικά προβλήματα για την εφαρμογή της μεθόδου. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την πληροφορία που παράγεται από το σύστημα κυρίως για την κοστολόγηση του προϊόντος, την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών και τη λήψη αποφάσεων. Οι πιο σημαντικοί λόγοι για τη μη υιοθέτηση της αποτελούν το κόστος της αλλαγής του κοστολογικού συστήματος, το κόστος της συμβουλευτικής υπηρεσίας, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, ο υπάρχων ικανοποιητικός έλεγχος των γενικών βιομηχανικών εξόδων και η ικανοποίηση με το υπάρχον κοστολογικό σύστημα.</p>
Pavlatos (2011)	Μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας	<p>Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 23,5%. Η κοστολογική δομή και η χρήση των τεχνικών της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής επηρεάζουν θετικά τη χρήση της.</p>
Jänkälä and Silvola (2012)	Μικρές επιχειρήσεις της Φινλανδίας	<p>Το 70% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί έστω και σε μικρό βαθμό την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ενώ το 12% τη χρησιμοποιεί συστηματικά. Τα έτη δραστηριότητας των επιχειρήσεων, η ένταση του ανταγωνισμού και το εύρος των εξειδικευμένων στελεχών επηρεάζουν θετικά τη χρήση της. Η χρήση της οδηγεί σε αύξηση του κύκλου πωλήσεων μετά από δύο χρόνια από τη στιγμή της εφαρμογής της.</p>

Al-Sayed et al. (2012)	Επιχειρήσεις του κλάδου της βιομηχανίας και των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών του Ηνωμένου Βασιλείου	Το 10% των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων ενώ το 67,2% δεν σχεδιάζει να την εφαρμόσει. Η ακαταλληλότητα της μεθόδου για το είδος των επιχειρήσεων, η ικανοποίηση με το υπάρχον κοστολογικό σύστημα και η έλλειψη πόρων και εξειδικευμένων στελεχών αποτελούν τους πιο σημαντικούς ανασταλτικούς παράγοντες για την εφαρμογή της. Οι χρήστες εφαρμόζουν τη μέθοδο αυτή κυρίως για τη μοντελοποίηση του κόστους, την αξιολόγηση της απόδοσης και την ανάλυση κερδοφορίας των πελατών.
Charaf and Bescos (2013)	Επιχειρήσεις του Μαρόκο	Το ποσοστό υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανέρχεται σε 22,6%. Το 47,1% των επιχειρήσεων που την εφαρμόζουν χρησιμοποιεί το υπάρχον Σύστημα Ενδοεπιχειρησιακού Σχεδιασμού Πόρων (ERP) ενώ το 23,5% χρησιμοποιεί λογισμικό εξειδικευμένο. Η σημαντικότητα του κόστους για τη λήψη αποφάσεων, η καινοτομία και ο προσανατολισμός στο αποτέλεσμα επηρεάζουν την υιοθέτηση της μεθόδου. Αντιθέτως, η πολυπλοκότητα των επιχειρήσεων, το ποσοστό συμμετοχής των έμμεσων εξόδων, η εστίαση στις λεπτομέρειες και η ομαδικότητα δεν επηρεάζουν την υιοθέτησή της.

Παράρτημα Ε: Εμπειρικές Έρευνες στην Αποτελεσματικότητα των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων		
Έρευνα	Δείγμα Έρευνας	Αποτελέσματα Έρευνας
Choe (1996)	Επιχειρήσεις της Κορέας	Η συμμετοχή του χρήστη, η ικανότητα του προσωπικού των Πληροφοριακών Συστημάτων, το μέγεθος της επιχείρησης και η παροχή εκπαίδευσης των χρηστών έχουν θετική συσχέτιση με τη χρήση του συστήματος και την ικανοποίηση του χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.
Seddon and Kiew (1996)	Πανεπιστήμιο της Μελβούρνης της Αυστραλίας	Η ποιότητα της πληροφορίας, η ποιότητα του συστήματος και η χρησιμότητα έχουν στατιστικά σημαντική σχέση με την ικανοποίηση του χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος. Αντιθέτως, δεν διαπιστώθηκε στατιστικά σημαντική σχέση με τη σημαντικότητα του συστήματος.
White and Cronan (1997)	Επιχειρήσεις του πετρελαϊκού κλάδου των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής	Ο βαθμός χρήσης του συστήματος και η προϋπηρεσία στην επιχείρηση επηρεάζουν θετικά την ικανοποίηση του χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος. Αντιθέτως, διαπιστώθηκε αρνητική σχέση με την ύπαρξη εξωτερικών ελεγκτών.
Nicolaou (2000)	Επιχειρήσεις των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής	Ο επιχειρησιακός συντονισμός και έλεγχος σε συνδυασμό με την ολοκλήρωση των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων οδηγούν σε υψηλότερα επίπεδα αποτελεσματικότητας.
Aziz (2003)	Επιχειρήσεις της Μαλαισίας	Δεν υπάρχει σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στο φύλο, στη χρήση υπολογιστών στις γνώσεις υπολογιστών και στην ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος. Αντιθέτως, η ικανοποίηση των χρηστών έχει στατιστικά σημαντική θετική σχέση με την ικανοποίησή τους ως προς την εργασία τους.

Iivari (2005)	Δημοτική επιχείρηση της Φινλανδίας	Η ποιότητα του συστήματος και η ποιότητα της πληροφορίας επηρεάζουν την ικανοποίηση του χρήστη του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος. Η ποιότητα του συστήματος αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τη χρήση του συστήματος. Η ικανοποίηση του χρήστη σχετίζεται με την απόδοση του χρήστη.
Kouser et al. (2011)	Επιχειρήσεις του Πακιστάν	Η συμμετοχή των μανάτζερ στην εφαρμογή του συστήματος αλλά και οι γνώσεις τους στη Λογιστική επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.
Dastgir and Mortezaie (2012)	Επιχειρήσεις της Τεχεράνης	Το περιεχόμενο της πληροφορίας, η ακρίβεια, η αμεσότητα και η ορθότητα της πληροφορίας αλλά και ο τύπος των αναφορών επηρεάζουν την ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος.
Karagiorgos and Diavastis (2013)	Μικρομεσαίες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας	Η ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος βελτιώνει την απόδοση των μανάτζερ και των επιχειρήσεων.
Fong and Ho (2014)	Δημόσια επιχείρηση του Χονγκ Κονγκ	Υπάρχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση ανάμεσα στην αντιλαμβανόμενη χρησιμότητα και στην ικανοποίηση των χρηστών του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος. Η επιβεβαίωση των προσδοκιών των χρηστών επηρεάζει θετικά την ικανοποίηση των χρηστών. Η ικανοποίηση των χρηστών έχει θετική επίδραση στην τάση για συνεχιζόμενη χρήση του συστήματος.

Παράρτημα ΣΤ: Ποσοστά Υιοθέτησης της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Έρευνα	Χώρα	Κλάδος	Ποσοστό Υιοθέτησης	Έρευνα	Χώρα	Κλάδος	Ποσοστό Υιοθέτησης
Innes and Mitchell (1995)	Ηνωμένο Βασίλειο	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	19,8%	Maelah and Ibrahim (2006)	Μαλαισία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	36,1%
		Μη Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	18,9%	Al-Omiri and Drury (2007)	Ηνωμένο Βασίλειο	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	20%
Van Nguyen and Brooks (1997)	Αυστραλία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	12,5%			Υπηρεσίες	33%
Gosselin (1997)	Καναδάς	Διάφοροι κλάδοι	47,8%			Χρηματοοικονομικές και εμπορικές επιχειρήσεις	68%
Bjørnenak (1997)	Νορβηγία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	40%	Baird (2007)	Αυστραλία	Οργανισμοί και Υπηρεσίες του Δημοσίου Τομέα	34,4%
Hussain et al. (1998)	Φινλανδία	Υπηρεσίες	12%	Askarany and Yazdifar (2007)	Αυστραλία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	14% (1997)
Chenhall and Langfield-Smith (1998b)	Αυστραλία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	56%				28% (2002)

Frey and Gordon (1999)	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	24,4%	Al-Omiri and Drury (2007)	Ηνωμένο Βασίλειο	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	20%
Clarke et al. (1999)	Ιρλανδία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	12%			Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες	68%
Innes et al. (2000)	Ηνωμένο Βασίλειο	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	14,3%			Εμπόριο	22%
		Μη Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	12,1%	Υπηρεσίες	33%		
		Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες	40,7%	Cauvin and Neumann (2007)	Γαλλία	Διάφοροι κλάδοι	23%
Hoque (2000)	Νέα Ζηλανδία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	41%	Kallunki and Silvola (2008)	Φιλανδία	Διάφοροι κλάδοι	28%
Chen et al. (2001)	Χονγκ Κονγκ	Διάφοροι κλάδοι	15,5%	Venieris and Cohen (2008)	Ελλάδα	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	12,73%
Lamminmaki and Drury (2001)	Ηνωμένο Βασίλειο	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	5%	Banker et al. (2008)	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	19.8%
	Νέα Ζηλανδία		4%	Nassar et al. (2009)	Ιορδανία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	55,7%

Haldma and Lääts (2002)	Εσθονία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	7%	Angelakis et al. (2010)	Ελλάδα	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	62%
Cagwin and Bouwman (2002)	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	31,1%	Askarany et al. (2010)	Νέα Ζηλανδία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	4,2%
		Μη Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	14,3%			Υπηρεσίες	12,7%
Ittner et al. (2002)	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	26%	Nassar et al. (2011)	Ιορδανία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	23.5%
Cotton et al. (2003)	Νέα Ζηλανδία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	25.5%	Schoute (2011)	Ολλανδία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	17,5%
		Μη Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	18.8%	Al-Saied et al. (2012)	Ηνωμένο Βασίλειο	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	8,2%
		Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες	8%			Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες	1,6%
Brown et al. (2004)	Αυστραλία	Διάφοροι κλάδοι	20,6%	Elhamma and Zhang (2013)	Μαρόκο	Διάφοροι κλάδοι	12,9%
Chongruksut and Brooks (2005)	Ταϊλάνδη	Διάφοροι κλάδοι	35,6%	Charaf and Bescos (2013)	Μαρόκο	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	17,4%
Cohen et al. (2005)	Ελλάδα	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	35,7%			Υπηρεσίες	25,6%

		Εμπόριο	30,8%	Cinquini et al. (2015)	Ιταλία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	17,9%
		Υπηρεσίες	65%	Zhang et al. (2015)	Κίνα	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	57,5%
Drury and Tayles (2005)	Ηνωμένο Βασίλειο	Διάφοροι κλάδοι	15%	Sunarni (2015)	Ινδονησία	Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	54,1%
Pierce and Brown (2006)	Ιρλανδία	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	34,9%	Quinn et al. (2017)	Ιρλανδία	Διάφοροι κλάδοι	18,7%
		Μη Βιομηχανικές επιχειρήσεις	17,8%	Pavlatos and Kostakis (2018)	Ελλάδα	Βιομηχανικές Επιχειρήσεις	67%
		Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες	28,6%				

