



ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΤΟΝ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟ ΚΛΑΔΟ
ΤΩΝ

ΖΑΡΕΙΦΗ ΔΗΜΗΤΡΑ ΕΥΣΤΑΘΙΑ, ΔΛ13140

ΚΑΡΑΒΙΤΟΥ ΕΛΕΝΗ, ΔΛ13312

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΧΑΡΙΤΑΚΗ ΧΑΡΑ

Ηράκλειο, Απρίλιος 2023

Εκπονηθείσα Πτυχιακή Εργασία απαραίτητη
για τη λήψη του διπλώματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο κλάδος της φιλοξενίας είναι ένας ταχέως αναπτυσσόμενος επιχειρηματικός τομέας σε ολόκληρο τον κόσμο, ο οποίος αποτελείται από επιχειρήσεις που για να λειτουργήσουν αποτελεσματικά θα πρέπει να παρακολουθούν τα οικονομικά και λογιστικά τους δεδομένα. Ένα σωστά οργανωμένο λογιστικό σύστημα αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για κάθε επιχείρηση και ο κλάδος της φιλοξενίας δεν αποτελεί εξαίρεση όσον αφορά αυτόν τον κανόνα. Κάθε επιτυχημένη επιχείρηση χρειάζεται μια σταθερή οικονομική διαχείριση για να καταστεί δυνατή η ανάπτυξή της. Παράλληλα οι διευθυντές που εργάζονται στον κλάδο της φιλοξενίας πρέπει να έχουν πρόσβαση σε εκτενείς αναφορές που περιγράφουν λεπτομερώς το κόστος των πόρων που ξοδεύουν οι επιχειρήσεις τους, προκειμένου να λάβουν συγκεκριμένες αποφάσεις που θα μπορούσαν να βελτιώσουν την κερδοφορία της επιχείρησης. Οι εκθέσεις της διοικητικής λογιστικής βοηθούν επίσης τους διευθυντές να διαπιστώσουν εάν υπάρχουν αποκλίσεις μεταξύ των προγραμματισμένων προϋπολογισμών και των πραγματικών δαπανών. Συνολικά η διαχειριστική λογιστική είναι ένα εργαλείο που αξιολογεί τα λειτουργικά επιτεύγματα ενός οργανισμού και έως εκ τούτου απαιτεί μια απαραίτητη διαδικασία, στο πλαίσιο της επίτευξης της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων. Στόχος της διατριβής είναι η διερεύνηση της λογιστικής διαχείρισης και εφαρμογή της στον τουριστικό τομέα υπό το πρίσμα της σημασίας της τουριστικής βιομηχανίας για την ελληνική οικονομία και της σημασίας της λογιστικής διαχείρισης για τη μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα των τουριστικών επιχειρήσεων. Μέσα από την παρουσίαση και συζήτηση εμπειρικών ερευνών, θα διενεργηθεί μια συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας μέσα από την οποία θα ανακύψουν χρήσιμα συμπεράσματα για τους διευθυντές των τουριστικών επιχειρήσεων αλλά και τους λογιστές.

Λέξεις κλειδιά: κλάδος φιλοξενίας, διοικητική λογιστική, προϋπολογισμός, έσοδα, οικονομική απόδοση, διευθυντικές αποφάσεις.

ABSTRACT

The hospitality sector is a globally expanding commercial market that includes companies that, to run efficiently, must correctly maintain their accounting and financial data. Any firm must have an efficient accounting system in place, and the hospitality sector is no exception. To support its expansion, every successful firm needs sound financial management. At the same time, managers working in the hospitality industry need to have access to comprehensive reports detailing the cost of resources their business are spending to make specific decisions that could improve business profitability. Management accounting reports also help managers determine if there are discrepancies between planned budgets and actual expenditures. Overall, management accounting is a tool that evaluates the operational achievements of an organization and therefore requires a necessary process, in the context of achieving business sustainability. This study seeks to analyze management accounting and its application in the tourism industry in light of the significance of the tourism industry to the Greek economy and the significance of management accounting to the long-term viability of tourism enterprises. An organized review of the literature would be conducted through the presentation and discussion of empirical research, and relevant conclusions will result for both accountants and managers of tourism firms.

Keywords: hospitality industry, management accounting, budget, revenue, financial performance, managerial decisions.

Περιεχόμενα

Περίληψη	2
Abstract.....	3
Εισαγωγή.....	8
Κεφάλαιο 1. Λογιστική και διοικητική λογιστική.....	11
1.1. Ορισμός της λογιστικής.....	11
1.2. Ιστορική αναδρομή της λογιστικής.....	13
1.3. Διακρίσεις της Λογιστικής.....	14
Κεφάλαιο 2. Η Διοικητική Λογιστική.	19
2.1. Εννοιολογική προσέγγιση.	19
2.2. Η Ανάπτυξη της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής	22
2.3. Στρατηγική Λογιστική Διαχείρισης Κόστους Εταιρείας	26
2.3.1. Κατευθύνσεις για τη στρατηγική διαχείριση.....	28
2.3.2. Η εφαρμογή της στρατηγικής διαχείρισης	29
2.4. Τεχνικές διοικητικής λογιστικής	33
Κεφάλαιο 3. Τουριστικές επιχειρήσεις.....	38
και διοικητική λογιστική.	38
3.1. Ορισμός του τουρισμού και η εξέλιξή του στην Ελλάδα.....	38
3.2. Αναγκαιότητα ενσωμάτωσης διοικητικής λογιστικής στις τουριστικές επιχειρήσεις.....	40
3.3. Η εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στις ελληνικές τουριστικές επιχειρήσεις	44
3.4. Επίδραση της διοικητικής λογιστικής στις τουριστικές επιχειρήσεις	52
Κεφάλαιο 4. Μελέτη περίπτωσης.....	56
4.1 Ξενοδοχειακές Μονάδες στην Ελλάδα και στην Κρήτη.....	56
4.2 Ποιότητα των Ξενοδοχείων στην Ελλάδα και Κρήτη.....	58
4.3 Υπηρεσίες Ξενοδοχείων στην Ελλάδα και Κρήτη.....	62
Συμπεράσματα.....	67
Βιβλιογραφία	69
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	69
Ξένη Βιβλιογραφία.....	70

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1. Λογιστικές Τεχνικές	33
Πίνακας 2. Ξενοδοχειακό δυναμικό Ελλάδας	56
Πίνακας 3. Ξενοδοχειακό δυναμικό Κρήτης.....	57
Πίνακας 4. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων στην Ελλάδα	60
Πίνακας 5. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων στην Ελλάδα ανά κατηγορία αστεριών.....	61
Πίνακας 6. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων Κρήτης.....	62
Πίνακας 7. Παρεχόμενες υπηρεσίες του τομέα εστίασης και αναψυχής στα ξενοδοχεία	64
Πίνακας 8. Παρεχόμενες συμπληρωματικές υπηρεσίες στα ξενοδοχεία.....	64

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1. Διακρίσεις της λογιστικής.....	15
Εικόνα 2.	22
Εικόνα 3. Τα βασικά χαρακτηριστικά του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.	27
Εικόνα 4. Δείκτης ποιότητας ξενοδοχειακών μονάδων για την Ελλάδα και ανταγωνιστικές χώρες	60

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1. Ξενοδοχειακό δυναμικό Ελλάδας	57
Διάγραμμα 2. Ξενοδοχειακό δυναμικό Κρήτης.....	58
Διάγραμμα 3. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων στην Ελλάδα ανά κατηγορία αστεριών.....	61
Διάγραμμα 4. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων Κρήτης.....	62

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική στον κλάδο της φιλοξενίας είναι απαραίτητη για την παρακολούθηση των συναλλαγών κι ένα σωστά οργανωμένο λογιστικό σύστημα μπορεί να αποτρέψει την κακή διαχείριση και την αναποτελεσματική παρακολούθηση. Η σημασία της λογιστικής στον κλάδο της φιλοξενίας όμως δεν περιορίζεται μόνο στην παρακολούθηση που αφορά τα βασικά έξοδα, τα έσοδα, τα κέρδη, τις ζημίες, τα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις αλλά εκτείνεται σε ένα ευρύ φάσμα παρακολούθησης των οικονομικών γεγονότων που μπορεί να οδηγήσει στην ανάπτυξη μιας αποτελεσματικής στρατηγικής.

Αξίζει επίσης, να σημειωθεί ότι ο τουρισμός συνεισφέρει σημαντικά στην οικονομία της Ελλάδας, εκφράζοντας το 20,8% του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (ΑΕΠ) αλλά και το 21,7% του συνόλου απασχόλησης που προέβλεπε ότι θα ανέρχονταν σε 846.200 θέσεις απασχόλησης πριν από το ξέσπασμα της πανδημίας (SARS CoV- 19).¹ Η Τράπεζα της Ελλάδος (ΤτΕ) σε μελέτη της ανέδειξε μια τρομερή κατάσταση που επέφερε η πανδημική κρίση, με τα έσοδα από τον τουρισμό το έτος 2020 και συγκεκριμένα το μήνα Ιούνιο να ανέρχονται σε 64 εκατομμύρια €, από 2,56 δισεκατομμύρια € που έφθαναν το περσινό Ιούνιο.

Δεδομένης της οικονομικής ύφεσης που προκάλεσε η πανδημική και η ενεργειακή κρίση, γίνεται ακόμη πιο εμφανές ότι η Ελλάδα βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στα συνολικά έσοδα από τον τουρισμό αφού το έτος 2019 έφτασαν τα 17,7 δισεκατομμύρια €, σύμφωνα με την ΤτΕ². Σύμφωνα με το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος³, υπάρχουν συνολικά 10.121 ξενοδοχειακά καταλύματα στον Ελλαδικό χώρο, με συνολική δυναμικότητα κλινών στις 798.650. Ενώ, και οι ακαδημαϊκές μελέτες καταδεικνύουν τη σημασία του ελληνικού τουρισμού, ως κύριο μοχλό ανάπτυξης που

¹ WTTC (2019). *Economic Impact of Travel & Tourism: Annual Update* World Travel and Tourism Council: London. UK. 2019.

² Bank of Greece (2021) *Report of Travel Service*. Retrieved from: <https://www.bankofgreece.gr/en/statistics/externalsector/balance-of-payments/travel-services>

³ Hellenic Chamber of Hotels (2019). *Hotel Dynamic of Greece-Announcement*. Retrieved from: https://www.grhotels.gr/wp-content/uploads/2020/02/2019-Hotels_total.pdf

συμβάλλει σημαντικά στην οικονομική μεγέθυνση και ανάπτυξη σε βιομηχανικές χώρες όπως η Ελλάδα⁴.

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι μια υγιής οικονομία εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τον τουριστικό τομέα αφού πολλά έθνη και οι κυβερνήσεις ενδιαφέρονται έντονα για την τουριστική βιομηχανία λόγω της πολλαπλασιαστικής επίδρασης που έχει στο εθνικό εισόδημα. Υπάρχει μια πιεστική ζήτηση για βελτιωμένη απόδοση και διαχείριση στον ξενοδοχειακό τομέα ως αποτέλεσμα της παγκοσμιοποίησης και των αυξανόμενων επιπέδων ανταγωνισμού⁵. Η διοικητική λογιστική είναι ένα ισχυρό εργαλείο για την προετοιμασία λογιστικών πληροφοριών για τη βελτίωση του κόστους, των εσόδων και των αποτελεσμάτων μιας εταιρείας, αφού επιτρέπει τον έλεγχο, προβλέπει προβλήματα και ανοίγει νέες προοπτικές στις επιχειρήσεις ⁶.

Προκειμένου να αξιολογηθεί, να ρυθμιστεί και να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των οργανωτικών πόρων, τα λογιστικά συστήματα που αναπτύχθηκαν από το 1980 βασίζονται στην αναγνώριση, ερμηνεία και μετάδοση πληροφοριών⁷. Δηλαδή, τα αποτελέσματα αυτών των τεχνικών λογιστικής διαχείρισης υπολογίζονται για να παρέχουν αναφορές που διευκολύνουν την κατανόηση των εσόδων, του κόστους, καθώς και την ανάπτυξη εις βάθος αναλύσεων⁸.

Θα πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι ο δέκατος ένατος αιώνας έφερε μια γρήγορη αλλαγή στην εφαρμογή των τεχνικών λογιστικής διαχείρισης, η οποία έχει θεωρηθεί κρίσιμη για την επιτυχία της επιχείρησης στον κλάδο της φιλοξενίας. Ωστόσο, η σημασία των πρακτικών διαφέρει πολύ μεταξύ ξενοδοχείων και άλλων επιχειρήσεων. Επομένως, η ανάλυση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας στις λογιστικές πρακτικές διαχείρισης φιλοξενίας είναι απαραίτητη, όπως και η επίγνωση του πως λειτουργούσαν αυτές οι τεχνικές κατά τις αρχές του εικοστού αιώνα. Σκοπός της παρούσας μελέτης, με βάση

⁴ Cárdenas-García, P.J., Sánchez-Rivero, M., & Pulido-Fernández, J.I. (2015). *Does tourism growth influence economic development*. *Travel Res*, 54, 206–221.

⁵ Oliveira, H. (2021). *The dismissal of information technology opportunities in the management accounting of small medium-sized tourism enterprise: A research note*. *Smart Innov*, 351–359.

⁶ Pajrok, A. (2014). *Application of target costing method in the hospitality industry*. *J. Edu*, 154–165.

⁷ Chenhall, R.H. (2003). *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*, 127–168.

⁸ Lima Santos, L., Gomes, C., Faria, A.R., Lunkes, R.J., Malheiros, C., Silva da Rosa, F., & Nunes, C. (2016). *Contabilidade de Gestão Hoteleira*, 1st ed. ATF-Portugal

και τα όσα συζητήθηκαν παραπάνω, είναι να αναλυθεί η διοικητική λογιστική και ο τρόπος εφαρμογής της στον τουριστικό κλάδο. Μέσα από την συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, θα αναζητηθούν οι παράγοντες και οι τεχνικές που μπορούν να βελτιώσουν συνολικά την στρατηγική των τουριστικών επιχειρήσεων μέσα από την εφαρμογή των τεχνικών της διοικητικής λογιστικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.

1.1 Ορισμός της λογιστικής

Η λογιστική επιστήμη έχει αναπτυχθεί διαχρονικά παράλληλα με την εξέλιξη των οικονομικών και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η ανάγκη καταγραφής των οικονομικών πεπραγμένων σε συνδυασμό με την σημασία της ενημέρωσης των ενδιαφερόμενων μερών για τις επιδόσεις μιας επιχείρησης, οδήγησε διαχρονικά στην εξέλιξη της λογιστικής. Η λογιστική συντελεί ως προς τη διαδικασία παρακολούθησης των οικονομικών συναλλαγών ενός εταιρικού ομίλου (εταιρείας) και της κοινοποίησης σχετικών πληροφοριών σε ενδιαφερόμενα μέρη, όπως ρυθμιστικές και φορολογικές αρχές⁹. Ταυτόχρονα είναι απαραίτητη για τη λειτουργία μιας εταιρείας, διότι διευκολύνει τη συλλογή ποσοτικών οικονομικών πληροφοριών ώστε να παρθούν διοικητικές αποφάσεις καθώς και για την παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων.

Η λογιστική επίσης περιλαμβάνει κάποιες συγκεκριμένες διαδικασίες για την εκτέλεση μιας λειτουργίας στο λογιστήριο. Μια λογιστική διαδικασία είναι μια τυποποιημένη διαδικασία που χρησιμοποιείται για την εκτέλεση μιας λειτουργίας στο λογιστήριο.

Παραδείγματα λογιστικών διαδικασιών είναι¹⁰:

- Έκδοση χρεώσεων σε πελάτες
- Πληρωμή τιμολογίων από προμηθευτές
- Υπολογισμός μισθοδοσίας των εργαζομένων
- Υπολογισμός αποσβέσεων για πάγια στοιχεία
- Αποαναγνώριση παγίων
- Διεξαγωγή τραπεζικού συμβιβασμού

⁹ Jasch, C. (2002). Environmental Management Accounting Metrics: *Procedures and Principles*. Informational and Institutional Developments. Eco-Efficiency in Industry and Science, vol 9. Springer, Dordrecht

¹⁰ Appelbaum, D., & Nehmer, R. (2017). *Designing and auditing accounting systems based on block chain and distributed ledger principles*. Feliciano School of Business

Μια λογιστική διαδικασία έχει σχεδιαστεί για να ολοκληρώνει μια λειτουργία αποτελεσματικά, ενώ ενσωματώνει επαρκείς ελέγχους για τον μετριασμό του κινδύνου ζημίας. Μπορεί επίσης να αναπτυχθεί μια διαδικασία ως εργαλείο εκπαίδευσης για τους υπαλλήλους, οι οποίοι μπορούν να μελετήσουν το σχετικό έγγραφο για να κατανοήσουν το περιεχόμενο σε μια νέα θέση εργασίας¹¹.

Για την κατανόηση του περιεχομένου της λογιστικής πολύ σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο λογιστικός κύκλος, ο οποίος αναφέρεται στη διαδικασία δημιουργίας οικονομικών καταστάσεων, που αρχίζει με μια επιχειρηματική συναλλαγή και τελειώνει με την προετοιμασία της έκθεσης. Το πρώτο βήμα στον κύκλο είναι η ανάλυση των δεδομένων που συλλέγονται από πολλές πηγές. Όλες οι συναλλαγές που έχουν οικονομικό αντίκτυπο στην επιχείρηση: πωλήσεις, πληρωμές σε υπαλλήλους και προμηθευτές, πληρωμές τόκων και φόρων, αγορές αποθεμάτων και παρόμοια πρέπει να τεκμηριώνονται. Συνολικά είναι αποκλειστικός ρόλος του λογιστή να εξετάσει τα έγγραφα για να βελτιωθεί ότι είναι πλήρη ¹².

Στη συνέχεια, κάθε συναλλαγή καταγράφεται σε ένα ημερολόγιο, μια λίστα των χρηματοοικονομικών συναλλαγών με χρονολογική σειρά. Έπειτα, οι ημερολογιακές εγγραφές καταγράφονται σε λογιστικά βιβλία, τα οποία εμφανίζουν αυξήσεις και μειώσεις σε συγκεκριμένους λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων. Τα σύνολα του καθολικού για κάθε λογαριασμό συνοψίζονται σε ένα δοκιμαστικό υπόλοιπο, το οποίο χρησιμοποιείται για την επιβεβαίωση της ακρίβειας των στοιχείων. Αυτές οι αξίες χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων διαχείρισης. Τέλος, τα άτομα αναλύουν αυτές τις αναφορές και λαμβάνουν αποφάσεις με βάση τις πληροφορίες σε αυτές.

Χρησιμοποιώντας γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές και οι λογιστές καταγράφουν και αναφέρουν οικονομικά δεδομένα με παρόμοιους τρόπους για τις επιχειρήσεις. Στο τέλος, αναφέρουν τα ευρήματά τους σε οικονομικές καταστάσεις που συνοψίζουν τις επιχειρηματικές συναλλαγές μιας εταιρείας για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Υπάρχουν τρία κύρια μέρη σε ένα σύνολο οικονομικών καταστάσεων: η κατάσταση των ταμειακών ροών, ο ισολογισμός και η κατάσταση

¹¹ Ηγουμενάκης, Ν. (2007). *Τουριστική Οικονομία* εκδόσεις Interbooks, Αθήνα

¹² Vanderbeck, E. (2012). *Principles of Cost Accounting*. Cengage Learning.

λογαριασμού αποτελεσμάτων. Θα πρέπει ωστόσο να διευκρινιστεί ότι η λογιστική είναι μια πολύ ευρύτερη έννοια. Η τήρηση λογιστικών βιβλίων, το σύστημα που χρησιμοποιείται για την καταγραφή των οικονομικών συναλλαγών μιας επιχείρησης, είναι μια διαδικασία ρουτίνας, γραφείου. Οι λογιστές λαμβάνουν τις συναλλαγές, ταξινομούν και συνοψίζουν τις οικονομικές πληροφορίες και στη συνέχεια προετοιμάζουν και αναλύουν οικονομικές εκθέσεις. Εκτός όμως από τα παραπάνω οι λογιστές αναπτύσσουν και διαχειρίζονται επίσης χρηματοοικονομικά συστήματα και βοηθούν στο σχεδιασμό της οικονομικής στρατηγικής της εταιρείας .

1.2 Η Ιστορική αναδρομή της λογιστικής

Με βάση τα ιστορικά αρχεία, η λογιστική, όπως η καταμέτρηση, η γραφή και το χρήμα, διαθέτουν μια μακρά ιστορία που χρονολογείται από την αυγή του πολιτισμού στην περιοχή της Μεσοποταμίας. Οι πρώτοι Αιγύπτιοι και Βαβυλώνιοι δημιούργησαν συστήματα ελέγχου, ενώ οι Ρωμαίοι συγκέντρωσαν λεπτομερείς οικονομικές πληροφορίες. Μερικοί από τους πρώτους λογιστές εργάστηκαν γύρω στο 300 π.Χ. στο Ιράν, όπου ανακαλύφθηκαν κέρματα και φύλα που προσαρμόζουν σε λογιστικά βιβλία. Γύρω στην πρώτη χιλιετία οι Φοίνικες επινόησαν ένα αλφαβητικό σύστημα για την τήρηση βιβλίων, ενώ οι αρχαίοι Αιγύπτιοι μπορεί να είχαν αναθέσει σε κάποιον τον ρόλο του ελεγκτή¹³.

Ο πατέρας της σύγχρονης λογιστικής θεωρείται ο Ιταλός Luca Pacioli, ο οποίος το 1494 περιέγραψε για πρώτη φορά το σύστημα της διπλής λογιστικής που χρησιμοποιούσαν Βενετοί έμποροι. Αν και δεν ήταν εφευρέτης της λογιστικής, ο Pacioli ήταν ο πρώτος που περιέγραψε το σύστημα χρεώσεων και πιστώσεων σε λογιστικά βιβλία που εξακολουθεί να είναι η βάση των σημερινών λογιστικών συστημάτων. Με την έναρξη της βιομηχανικής επανάστασης το 1760, υπήρξε ένας πολλαπλασιασμός των εταιρειών και η ανάγκη για πιο προηγμένα λογιστικά συστήματα. Η ανάπτυξη των εταιρειών

¹³ Napier, C. J. (2001). *Accounting history and accounting progress*. Accounting History, 7–31.

δημιούργησε επίσης μεγαλύτερες ομάδες επενδυτών και πιο πολύπλοκες δομές ιδιοκτησίας, που απαιτούν όλα τα λογιστικά συστήματα για να προσαρμοστούν¹⁴.

Το σύγχρονο επάγγελμα της λογιστικής έχει επίσης τις ρίζες του στη Σκωτία στα μέσα του 1800 που οι λογιστές ανέπτυξαν ένα σύστημα μέσα από το οποίο μπορούσαν να ξεχωρίζουν από τους δικηγόρους, καθώς για μεγάλο χρονικό διάστημα οι λογιστές ανήκαν σε ενώσεις δικηγόρων. Το σύστημα αυτό πρόσφερε υπηρεσίες λογιστικής εκτός από τις νομικές υπηρεσίες μιας εταιρείας¹⁵.

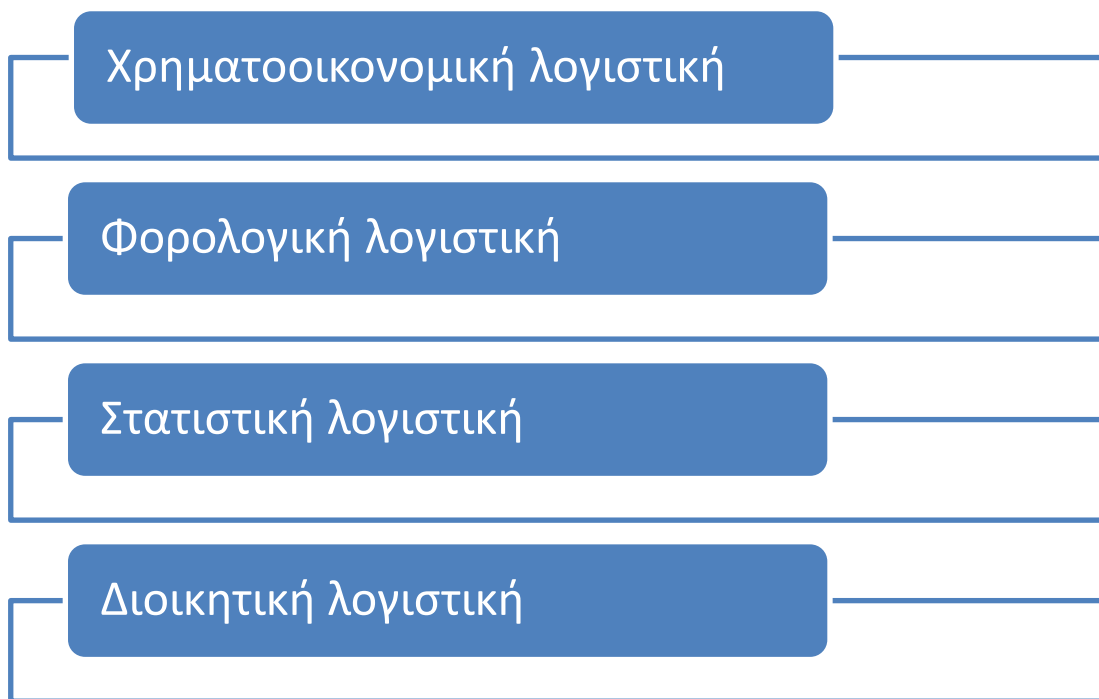
Διαχρονικά όμως το πλαίσιο δεν ήταν απόλυτα ξεκάθαρο για το επάγγελμα του λογιστή. Συγκεκριμένα το επάγγελμα του έχει διάφορες προεκτάσεις, οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά το περιεχόμενο της εργασίας. Έτσι υπάρχουν λογιστές που μπορεί να ασχολούνται αποκλειστικά με την καταγραφή οικονομικών πράξεων, άλλοι που να παρέχουν εκτεταμένη πληροφόρηση και συμβουλευτικές υπηρεσίες στους πελάτες τους ακόμα και λογιστές που στις υπηρεσίες τους περιλαμβάνονται και ενέργειες νομικού χαρακτήρα. Η εξέλιξη πάντως της λογιστικής φαίνεται να ακολουθεί την εξέλιξη των κοινωνιών και ιδίως του οικονομικού περιβάλλοντος, μέσα από το οποίο αναδιαμορφώνεται και εξελίσσεται το περιεχόμενο του λογιστικού επαγγέλματος.

1.3 Οι διακρίσεις της λογιστικής

Η λογιστική ως αντικείμενο περιλαμβάνει ορισμένες λειτουργίες και διαδικασίες οι οποίες όμως μπορούν να ενταχθούν σε κάποιες επιμέρους κατηγορίες. Η διάκριση της λογιστικής ανάλογα με το πεδίο αναφοράς και τις διαδικασίες που ακολουθούνται οδηγεί σε καλύτερη τμηματοποίηση των διαφορετικών τύπων λογιστικής ανάλυσης. Με βάση την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας η λογιστική μπορεί να διακριθεί σε χρηματοοικονομική, φορολογική, στρατηγική και διοικητική όπως φαίνεται και στο σχήμα που ακολουθεί.

¹⁴ Chatfield, M., & Vangermeersch, R. (1996). *The History of Accounting: An International Encyclopedia* 1st ed. Routledge

¹⁵ Carnegie, G. (2014), *The present and future of accounting history*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, No. 8, pp. 1241-1249. Retrieved from : <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2014-1715>



Εικόνα 1. Διακρίσεις της λογιστικής

Ανάλογα με το περιεχόμενο και τους στόχους της κάθε διαδικασίας υπάρχουν ορισμένα χαρακτηριστικά που διαφοροποιούν τις κατηγορίες αυτές.

Ο σκοπός της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι να παρακολουθεί, να συνοψίζει και να αναφέρει τις πολυάριθμες νομισματικές συναλλαγές που προκύπτουν από τις τρέχουσες εταιρικές δράσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις, όπως, η κατάσταση των ταμειακών ροών, ο ισολογισμός και η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων καταρτίζονται από τις συναλλαγές ώστε να αναφέρουν την επιτυχία ή την αποτυχία της επιχείρησης σε ένα δεδομένο χρονικό πλαίσιο.

Η χρηματοοικονομική λογιστική έχει ως στόχο την παροχή πληροφοριών για ένα ευρύ φάσμα χρηστών, πρώτα απ' όλα εξωτερικών σε σχέση με την εταιρεία. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι τα λογιστικά δεδομένα δεν χρησιμοποιούνται από εσωτερικούς χρήστες για τη λήψη αποφάσεων διαχείρισης. Η χρηματοοικονομική λογιστική είναι ένα πληροφοριακό σύστημα, το οποίο αποτελεί τον συνδυασμό μεταξύ της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρείας και των υπευθύνων λήψης

αποφάσεων. Επίσης, ορισμένα σημαντικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι¹⁶ :

- Η χρηματοοικονομική λογιστική είναι το πλαίσιο που υπαγορεύει τους κανόνες, τις διαδικασίες και τα πρότυπα για την τήρηση οικονομικών καταστάσεων και αναφορών.
- Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, οι εταιρείες και οι μικρές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν χρηματοοικονομικούς λογιστές για να προετοιμάσουν τα βιβλία τους και να δημιουργήσουν τις οικονομικές τους αναφορές.
- Η χρηματοοικονομική αναφορά γίνεται μέσω της χρήσης οικονομικών καταστάσεων.
- Η χρηματοοικονομική λογιστική διαφέρει από τη λογιστική διαχείριση (ή κόστους), καθώς η χρηματοοικονομική αναφορά αφορά περισσότερο την αναφορά σε εξωτερικούς φορείς, ενώ η λογιστική κόστους είναι περισσότερο για στρατηγικό σχεδιασμό εσωτερικά.
- Η χρηματοοικονομική λογιστική μπορεί να διενεργείται με τη μέθοδο του δεδουλευμένου (καταγραφή δαπανών για στοιχεία που δεν έχουν ακόμη πληρωθεί) ή με τη μέθοδο μετρητών (καταγράφονται μόνο οι συναλλαγές σε μετρητά).

Η φορολογική λογιστική γίνεται για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης και του ποσού ορισμένων ειδών φόρου. Εφαρμόζει τις δικές της αρχές, κανόνες και διαδικασίες για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης σύμφωνα με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κύρια αντικείμενα της φορολογικής λογιστικής είναι ο φορολογούμενος και οι επιχειρηματικές του δραστηριότητες.

Η στατιστική λογιστική στην εταιρεία στοχεύει στη δημιουργία λογιστικών πληροφοριών με τη μορφή στατιστικής αναφοράς. Ως στόχος της λογιστικής διαχείρισης ορίζεται: η συλλογή, αναγνώριση, ερμηνεία, μέτρηση, αποθήκευση, προετοιμασία και η παρουσίαση οικονομικών και μη οικονομικών πληροφοριών σχετικά με το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον για τον προϋπολογισμό, την ανάλυση, τον έλεγχο και τη ρύθμιση των δραστηριοτήτων της εταιρείας κατά τη

¹⁶ Λεκαράκου- Νιζάμη Κ. (2011). *Ξενοδοχειακή Λογιστική*. Εκδόσεις: Λεκαράκου. Αθήνα.

διαδικασία επίτευξης των τρεχουσών και στρατηγικούς στόχους. Ο συνδυασμός των πληροφοριών των παραπάνω λογιστικών τύπων επέτρεψε τη διαμόρφωση ολοκληρωμένης ροής λογιστικών πληροφοριών σχετικά με την κατάσταση του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος για εσωτερικούς χρήστες στη στρατηγική διαχείριση της εταιρείας¹⁷.

Η λογιστική διαχείριση είναι η διαδικασία συλλογής και μεταφοράς οικονομικών δεδομένων στους υπεύθυνους ενός εταιρικού οργανισμού ώστε να βοηθήσει τους αρμόδιους στη πιο σωστή επιλογή απόφασης. Η διευθυντική λογιστική διαφέρει από τη χρηματοοικονομική λογιστική στο ότι έχει σχεδιαστεί για να βοηθά τους εσωτερικούς χρήστες της εταιρείας να κάνουν μορφωμένες επιχειρηματικές επιλογές. Η λογιστική διαχείριση περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα τεχνικών που χρησιμοποιούνται για την καλύτερη ενημέρωση των εταιρικών ηγετών σχετικά με βασικούς δείκτες απόδοσης¹⁸.

Οι διευθυντικοί λογιστές αναλύουν δεδομένα από τις πωλήσεις αγαθών της εταιρείας, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών εξόδων και κερδών. Η λογιστική κόστους είναι ένα μεγάλο υποπεδίο της διοικητικής λογιστικής που εκτιμά πόσο θα κοστίσει κάθε στάδιο της παραγωγής σε όρους μεταβλητών και σταθερών εξόδων. Βοηθά τις εταιρείες να μηδενίσουν τις σπάταλες - δαπάνες και να τις μειώσουν στο μισό, ενισχύοντας τα εκάστοτε κέρδη.

Η κύρια διάκριση μεταξύ της λογιστικής διαχείρισης και της χρηματοοικονομικής λογιστικής έγκειται στους τελικούς καταναλωτές των πληροφοριών. Η χρηματοοικονομική λογιστική ασχολείται με την αποκάλυψη χρηματικών στοιχείων σε ενδιαφερόμενα μέρη εκτός ενός οργανισμού, ενώ η διαχειριστική λογιστική επικεντρώνεται στην παροχή βοήθειας σε διευθυντικά στελέχη της εταιρείας και στη λήψη ενδεδειγμένων επιχειρηματικών αποφάσεων¹⁸. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) και οι γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP) πρέπει να τηρούνται κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Προκειμένου να διασφαλιστεί η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, οι

¹⁷ Πομόνης, Ν. (2010). *Γενική Λογιστική II* (4η έκδοση). Εκδόσεις: Σταμούλη. Αθήνα

¹⁸ Παπάς, Α. (2011). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Εκδόσεις: Μπένου Γ. Αθήνα

περισσότερες μελέτες και οι δημόσιες επιχειρήσεις υποχρεούνται να καταρτίζουν τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς τους σύμφωνα με συγκεκριμένα κριτήρια.

Η συγκρισιμότητα ουσιαστικά είναι ένα πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό ώστε οι αναγνώστες των οικονομικών λογαριασμών να συγκρίνουν πληροφορίες για επιχειρήσεις σε διεθνές επίπεδο χωρίς να πρέπει να προβούν σε διορθωτικές ενέργειες. Παράλληλα η ύπαρξη προτύπων διασφαλίζει ότι υπάρχει διαφάνεια στις συναλλαγές και τη λογιστική απεικόνιση, δεδομένου ότι ισχύουν οι ίδιοι κανόνες για τις επιχειρήσεις. Δηλαδή υπάρχει ένας συγκεκριμένος τρόπος προσμέτρησης των οικονομικών στοιχείων αλλά και ένας συγκεκριμένος τρόπος καταγραφής των οικονομικών πράξεων, κάτι που οδηγεί συνολικά σε αυξημένη διαφάνεια¹⁹.

Ωστόσο, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι τα προαναφερθέντα δεν ισχύουν για την κατάσταση της λογιστικής διαχείρισης, η οποία μπορεί να προσαρμοστεί στις απαιτήσεις των προβλεπόμενων χρηστών της, επειδή δεν προορίζεται για εξωτερικούς χρήστες. Αυτό ποικίλλει ευρέως από τη μια επιχείρηση στην άλλη και ακόμη και μεταξύ των μεμονωμένων γραφείων. Τα οικονομικά στοιχεία για τους διευθυντές παραγωγής, για παράδειγμα, θα μπορούσαν να παρουσιαστούν ως μερίδιο του συνολικού αριθμού μονάδων που κατασκευάστηκαν κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου²⁰. Ο διευθύνων του ανθρώπινου δυναμικού θα μπορούσε να επωφεληθεί από την προβολή ενός γραφήματος που δείχνει τα δεδομένα μισθών σε συνάρτηση με το χρόνο. Η Διευθυντική λογιστική μπορεί να παρέχει τα δεδομένα που απαιτούνται από κάθε τμήμα στην πιο χρήσιμη μορφή για αυτή τη χρήση.

¹⁹ Van der Meulen, S., Gaeremynck, A., & Willekens, M. (2007). *Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study*, The International Journal of Accounting, 42 (2), 123-142.

²⁰ Horngren, T.C., Foster, G. & Datar, M.S. (2000). *Cost Accountings a Managerial Emphasis*. 10th Editions. Prentice Hall Internationals, Inc., London.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1 Η εννοιολογική προσέγγιση

Ένας θεμελιώδης σκοπός της διοικητικής λογιστικής είναι η ενίσχυση της εταιρικής αξίας διασφαλίζοντας την αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των σπάνιων πόρων. Τα λογιστικά συστήματα θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες που βελτιώνουν τις ικανότητες των εργαζομένων να λαμβάνουν οργανωτικά επιθυμητές αποφάσεις, επιτρέποντας έτσι στους υπαλλήλους να επιτύχουν τους στόχους του οργανισμού²¹.

Επιπλέον, τα διοικητικά λογιστικά συστήματα θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες που βοηθούν στην ευθυγράμμιση των συμφερόντων των εργαζομένων με τους ιδιοκτήτες κατευθύνοντας την προσπάθεια και την προσοχή των εργαζομένων σε δραστηριότητες που ωφελούν τον οργανισμό^{21,22}. Υπό αυτό το πρίσμα, οι πληροφορίες που παράγονται από ένα διευθυντικό λογιστικό σύστημα εξυπηρετούν δύο σημαντικούς ρόλους σε έναν οργανισμό²³:

- να παρέχει μερικές από τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προγραμματισμό και τη λήψη αποφάσεων
- να παρακινεί τα άτομα.

Αντίστοιχα, αυτοί οι δύο ρόλοι για τις διοικητικές λογιστικές πληροφορίες έχουν αναφερθεί ως ρόλος διευκόλυνσης αποφάσεων και ρόλος που επηρεάζει την απόφαση. Στο πλαίσιο αυτό έχει μελετηθεί εμπειρικά πως και οι δύο ρόλοι των διοικητικών λογιστικών πληροφοριών επηρεάζουν τη συμπεριφορά των ατόμων που συνθέτουν οργανισμούς. Πρώτον, οι οργανισμοί κάνουν επανειλημμένα κρίσεις και αποφάσεις που έχουν σχέση με τις πληροφορίες και τη ποσότητα αυτών που παρέχονται στους εργαζόμενους ενώ, με τη σειρά τους, οι εργαζόμενοι κάνουν κρίσεις και αποφάσεις με βάση αυτές τις πληροφορίες²⁴.

²¹ Lambert, R.A.(2001). *Contracting theory and accounting*. Journal of Accounting and Economics. 32(1-3), 3–87

²² Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S., &Young, S.M. (2001). *Management Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall

²³ Novotný, O., Pour, P. Slánský, D. (2004). *Business Intelligence*. Prague: Grade Publishing.

²⁴ Zimmerman, J.L. (2000). *Accounting for decision making and control*, New York: The McGraw-Hill Companies.

Επιπλέον, παρά την υπόθεση τέλει ορθολογικότητας που διέπει τα μοντέλα αντιπροσωπειών και τα περισσότερα μοντέλα οικονομικής συμπεριφοράς, άφθονα στοιχεία δείχνουν ότι οι κρίσεις και οι αποφάσεις τόσο των παραγώγων όσο και των χρηστών πληροφοριών συχνά δεν είναι υψηλής ποιότητας.

Έτσι, η έρευνα στη διοικητική λογιστική είναι απαραίτητη για να βοηθήσει στην αξιολόγηση της ποιότητας των κρίσεων και των αποφάσεων που λαμβάνονται σε έναν οργανισμό, να εξετάσει τους καθοριστικούς παράγοντες της ποιότητας των αποφάσεων και να αναφέρει την αποτελεσματικότητα των παραγόντων που τίθεται για τη βελτίωση της απόδοσης κρίσης και απόφασης. Μια τέτοια έρευνα παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τα οφέλη και το κόστος των πρακτικών διαχείρισης λογιστικής που αποσκοπούν στην υποστήριξη της λήψης αποφάσεων εντός ενός οργανισμού²⁵.

Επιπλέον, το διοικητικό λογιστικό σύστημα ενός οργανισμού χρησιμοποιείται για να παρακινήσει τους εργαζομένους²⁶. Η έρευνα στη διευθυντική λογιστική μπορεί να βοηθήσει στην αξιολόγηση του πόσο ορισμένες πρακτικές διευθυντικής λογιστικής παρακινούν πραγματικά τα άτομα μέσα σε έναν οργανισμό και να μετριάσουν την απόκλιση συμφερόντων μεταξύ εργαζομένων και ιδιοκτητών (δηλ. να μετριάσουν τα προβλήματα ηθικού κινδύνου και δυσμενούς επιλογής). Επιπλέον, παρά την υπόθεση ιδιοτελούς συμφέροντος που διέπει τα μοντέλα αντιπροσωπειών και τα περισσότερα μοντέλα οικονομικής συμπεριφοράς²⁷, τα στοιχεία δείχνουν ότι τα άτομα ανταποκρίνονται σε ηθικές αρχές εκτός από τα οικονομικά κίνητρα²⁸.

Από αυτή την άποψη, η έρευνα στη διοικητική λογιστική μπορεί επίσης να βοηθήσει στον προσδιορισμό του βαθμού στον οποίο τα κοινωνικά κίνητρα, οι ατομικές αξίες και τα άτυπα πληροφοριακά συστήματα των επιχειρήσεων αλληλοεπιδρούν με πιο

²⁵ Svobodova, L. (2015). *Managerial Accounting and Utilization of Software*. American Scientific Publishers Advanced Science Letters.

²⁶ Birnberg, J., J. Luft, M. D. (2007). Psychology theory in management accounting research. In *Handbook of Management Accounting Research*. 113–135. Oxford: Elsevier

²⁷ Brown, J. L., Evans, J.H., & Moser, D. V (2009). *Agency theory and participative budgeting experiments*. *Journal of Management Accounting Research* 21 (1): 317-345.

²⁸ Evans, J. H., Hannan R.L., Krishnan, R., & Moser, D.V. (2001). *Honesty in managerial reporting*. *The Accounting Review* 76 (4): 537-59.

επίσημες διαδικασίες διακυβέρνησης βοηθώντας να διασφαλιστεί ότι οι εργαζόμενοι αναλαμβάνουν ενέργειες προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Συχνά, ωστόσο, είναι δύσκολο να χρησιμοποιηθούν δεδομένα αρχείου για την αξιολόγηση των επιπτώσεων του διοικητικού λογιστικού συστήματος ενός οργανισμού, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλες μεταβλητές, στη συμπεριφορά των μελών του. Η αρχειακή-εμπειρική και επιτόπια έρευνα στη διοικητική λογιστική είναι συχνά γεμάτη με μεθοδολογικά και οικονομετρικά προβλήματα²²:

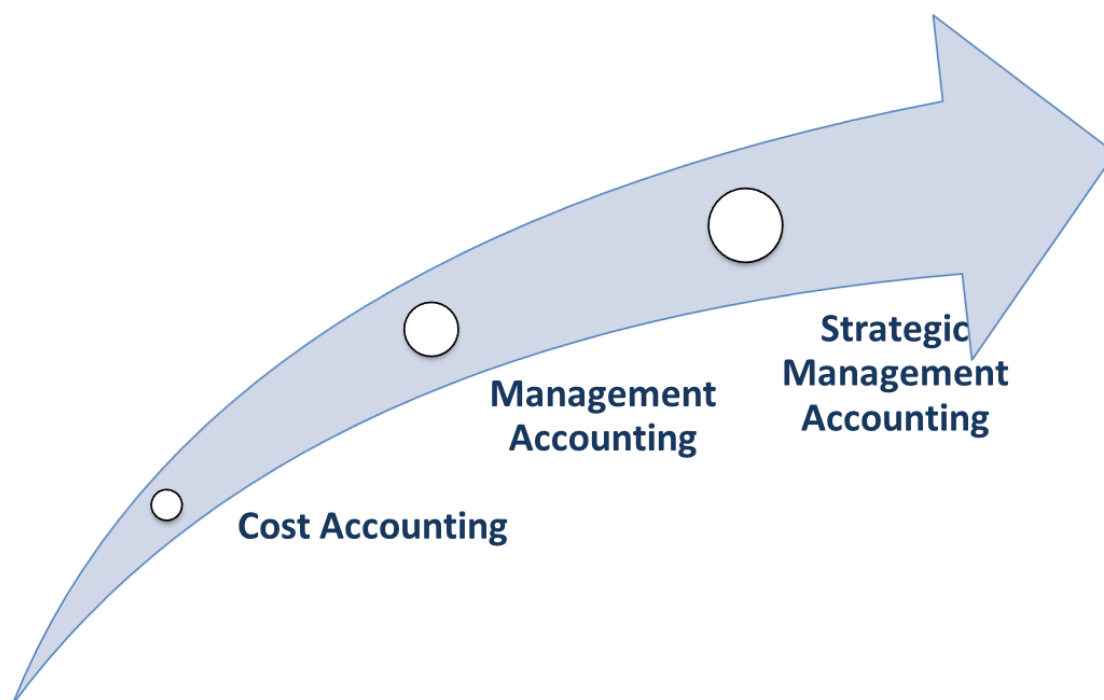
- Πρώτον, η πρόσβαση σε ιστορικά αρχεία μπορεί να είναι περιορισμένη ή ανύπαρκτη.
- Δεύτερον, οι υπό διερεύνηση ανεξάρτητες μεταβλητές μπορεί να έχουν μολυνθεί επειδή τα αποτελέσματά τους δεν μπορούν να διαχωριστούν από άλλες επιδράσεις, συμπεριλαμβανομένων των μεροληψιών αυτό-επιλογής και των μεροληψιών επιλογής δείγματος.
- Τέλος, οι εξαρτημένες μεταβλητές και οι ανεξάρτητες μεταβλητές συνήθως μετρούνται με ανακρίβεια και, επομένως, μπορούν να περιέχουν τόσο τυχαίο θόρυβο όσο και συστηματική μεροληψία (σφάλμα μέτρησης). Συλλογικά, αυτές οι αδυναμίες μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την εσωτερική εγκυρότητα, την εγκυρότητα κατασκευής και την εγκυρότητα των στατιστικών συμπερασμάτων αρχειακών ή επιτόπιων μελετών.

Τα ελεγχόμενα εργαστηριακά πειράματα βοηθούν να ξεπεραστούν αυτοί οι περιορισμοί και επιτρέπουν στους ερευνητές να απαντήσουν σε ερωτήσεις που διαφορετικά θα έμεναν αναπάντητα. Ο πειραματισμός περιλαμβάνει τον ενεργό και σκόπιμο χειρισμό και μέτρηση μεταβλητών, επιτρέποντας έτσι στον ερευνητή να δημιουργήσει ένα ερευνητικό περιβάλλον και να δημιουργήσει δεδομένα. Με το χειρισμό των ανεξάρτητων μεταβλητών και τη χρήση της αρχής της τυχαιοποίησης, τα πειράματα επιτρέπουν επίσης στον ερευνητή να ελέγξει το ερευνητικό περιβάλλον και να απομονώσει τις επιδράσεις των μεταβλητών που συγχέονται στο φυσικό περιβάλλον.

Τέλος, τα πειράματα περιλαμβάνουν έλεγχο της μέτρησης. Αυτό θα πρέπει να οδηγήσει σε υψηλό βαθμό εξειδίκευσης στον λειτουργικό ορισμό των μεταβλητών και σε ακριβή και αντικειμενικά μέτρα μεταβλητών.

2.2 Η ανάπτυξη της στρατηγικής Διοικητικής λογιστικής

Για την ανάλυση του τρόπου ανάπτυξης της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι υπάρχουν δύο κατευθύνσεις διαχείρισης αλληλεπιδρούν στις δραστηριότητες της εταιρείας, η επιχειρησιακή και η στρατηγική. Η εξέλιξη της διοικητικής λογιστικής γίνεται αντιληπτή από το παρακάτω γράφημα.



Εικόνα 2.

Στο πλαίσιο αυτό, είναι σκόπιμο να εστιάσουμε στη λογιστική επιχειρησιακής διαχείρισης και στη λογιστική στρατηγικής διαχείρισης στο σύστημα λογιστικής διαχείρισης²².

Ο σχηματισμός χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιούνται εξίσου για την ανάλυση εσωτερικών παραγόντων και διαδικασιών

είναι κοινή για δύο κατευθύνσεις της λογιστικής διαχείρισης. Και οι δύο κατευθύνσεις συνδέονται με τη συλλογή πληροφοριών για το μικροπεριβάλλον αλλά οι διαφορές είναι οι εξής

- Με βάση τη στόχευση, η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης στοχεύει στη δημιουργία πληροφοριών για μάκρο, μεσοπεριβάλλον και μικροπεριβάλλον για τον καθορισμό στόχων, την ανάλυση και τη διαχείριση των μέσων με τα οποία επιτυγχάνονται, ενώ η λογιστική επιχειρησιακής διαχείρισης παράγει πληροφορίες για το εσωτερικό περιβάλλον και μικροπεριβάλλον για την επίτευξη βραχυπρόθεσμων και μεσοπρόθεσμων στόχων
- Οι χρήστες των πληροφοριών στρατηγικής διαχείρισης είναι ως επί το πλείστον ανώτερα στελέχη της εταιρείας. Οι χρήστες των πληροφοριών επιχειρησιακής διαχείρισης είναι κυρίως διευθυντές μεσαίων και χαμηλών επιπέδων.
- Η προσοχή της στρατηγικής λογιστικής στρέφεται εξίσου προς το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον. Η λειτουργική λογιστική είναι προσανατολισμένη κυρίως στις εσωτερικές δραστηριότητες της εταιρείας. Στις εταιρείες στρατηγικής διαχείρισης ισορροπημένης βαθμολογίας (BSC), τα σημεία SWOT ανάλυσης, τη συγκριτική αξιολόγηση, το πλαίσιο αλυσίδας αξίας από την Porter, κ.λπ., όπου χρησιμοποιούνται στη λογιστική επιχειρησιακής διαχείρισης παραδοσιακές μέθοδοι λογιστικής και υπολογισμού του κόστους παραγωγής χρησιμοποιούνται το κύριο κόστος του προϊόντος (μέθοδος άμεσης κοστολόγησης, τυπική κοστολόγηση, κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας [ABC], κ.λπ.)
- Κατά τη διαμόρφωση της στρατηγικής λογιστικής παροχής πληροφοριών λαμβάνει κυρίως υπόψη τους κινδύνους των δραστηριοτήτων της εταιρείας για το μέλλον, στη λειτουργική διαχείριση και λογιστική αυτός ο παράγοντας είτε δεν λαμβάνεται υπόψη είτε λαμβάνεται ελαφρώς υπόψη.
- Το αντικείμενο στη στρατηγική λογιστική είναι το σύνολο ή μέρος του συνόλου, στην τρέχουσα λογιστική, κατά κανόνα, μόνο μέρος του συνόλου (κόστος, αρχικό κόστος, αποτελέσματα, κέντρα ευθύνης, είδη δραστηριότητας κ.λπ.)

Έτσι η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης είναι μια ανεξάρτητη κατεύθυνση της λογιστικής διαχείρισης ως προς τη λήψη αποφάσεων στη στρατηγική διαχείριση χρησιμοποιούνται συγκεκριμένες μέθοδοι και μέσα για τη λήψη πληροφοριών. Για

την προστασία στρατηγικών θέσεων, τον καθορισμό στρατηγικής και τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας, τα ανώτερα στελέχη χρειάζονται πληροφορίες που θα δείξουν

στους ανταγωνιστές της εταιρείας, τους λόγους για τους οποίους η εταιρεία κερδίζει ή χάνει σε αυτόν τον ανταγωνιστικό τομέα. Αυτές οι πληροφορίες είναι μια προειδοποίηση για να κάνετε αλλαγές σε μια συγκεκριμένη στρατηγική.

Οι σημαντικές πληροφορίες που δημιουργούνται από τη στρατηγική λογιστική διαχείρισης είναι οι πληροφορίες για την παρακολούθηση του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος της εταιρείας. Η χρηματοοικονομική λογιστική, η στατιστική λογιστική, η φορολογική λογιστική και η λογιστική διαχείρισης επιχειρήσεων συμβάλλουν στην εικόνα που δημιουργεί η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης του εσωτερικού εταιρικού περιβάλλοντος.

Έτσι, η ενοποίηση της πληροφορίας για το εσωτερικό περιβάλλον με τις δικές της πληροφορίες (εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος) η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης δημιουργεί μια ολοκληρωμένη ροή λογιστικών πληροφοριών. Η στρατηγική λογιστική διαχείρισης θα πρέπει να θεωρείται ως μέρος μιας κοινής λειτουργίας της «λογιστικής» διαχείρισης και του μηχανισμού υλοποίησής της. Ως μέρος μιας κοινής λειτουργίας της «λογιστικής διαχείρισης», η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης στοχεύει στο σχηματισμό οικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών για συγκεκριμένο αντικείμενο διαχείρισης για την υλοποίηση ολόκληρου του κύκλου των κύριων λειτουργιών της στρατηγικής διαχείρισης: Προϋπολογισμός, ανάλυση, έλεγχος και κανονισμός λειτουργίας.

Ως μηχανισμός υλοποίησης αυτής της λειτουργίας, η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης είναι η διαδικασία συλλογής, αναγνώρισης, ερμηνείας και αναπαράστασης οικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών με σκοπό την αξιολόγηση των παραγόντων που επιδρούν σε μια εταιρεία, την εκτίμηση και τον έλεγχο της διαδικασίας υλοποίησης της στρατηγικής βάσει των οποίων τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη λαμβάνουν στρατηγικές διαχειριστικές αποφάσεις για να εκπληρώσουν την αποστολή της εταιρείας και οι ιδιοκτήτες εκτιμούν τις δραστηριότητες της εταιρείας από την άποψη της κερδοφορίας του κεφαλαίου.

Ο στόχος της λογιστικής στρατηγικής διαχείρισης είναι να διαμορφώσει πληροφορίες για την κατάσταση του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος

προκειμένου να αναπτυχθεί μακροπρόθεσμη στρατηγική καθώς και να εκτιμηθεί και να ελεγχθεί η εφαρμογή της στρατηγικής για τη λήψη ρυθμιστικών διοικητικών στρατηγικών αποφάσεων.

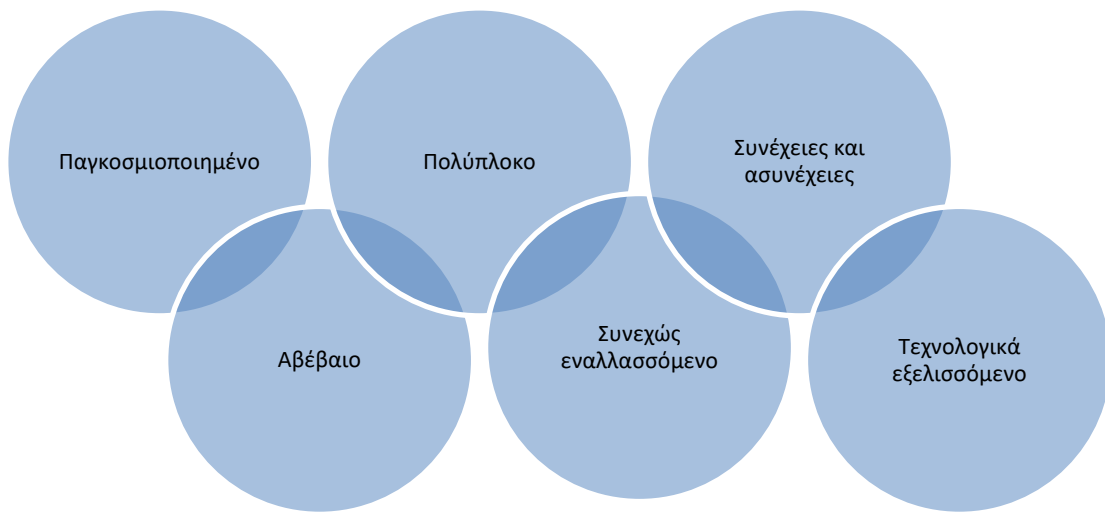
Ως μηχανισμός υλοποίησης της κοινής λειτουργίας, η στρατηγική λογιστική διαχείριση θα πρέπει τελικά να ενσωματώνει πληροφορίες για το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον της εταιρείας για να κατανοήσει τη θέση της σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον. Με βάση αυτή την ανάλυση πληροφοριών λαμβάνονται και αποφάσεις σχετικά με τη στρατηγική της εταιρείας, τους στρατηγικούς στόχους και τις κατευθύνσεις επίτευξης.

2.3 Η στρατηγική λογιστική διαχείρισης κόστους εταιρείας

Τα δεδομένα από τη λογιστική διαχείρισης αποτελούν τη ραχοκοκαλιά του Ολοκληρωμένου Συστήματος Στρατηγικής Διαχείρισης. Η διαχειριστική λογιστική δημιουργεί ένα αποθετήριο πληροφοριών για εσωτερική χρήση, οργανώνει τις ροές δεδομένων που απαιτούνται για τη διαχείριση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων. Όλα αυτά ζητούν την αναγκαιότητα και τη σκοπιμότητα της μελέτης της έννοιας της λογιστικής διαχείρισης στο σύστημα στρατηγικής διαχείρισης.

Κατά την διάρκεια των δύο τελευταίων δεκαετιών δόθηκε αρκετή προσοχή στις μελέτες των θεωρητικών και πρακτικών πτυχών της λογιστικής διαχείρισης, αλλά εξακολουθεί να αποτελεί αντικείμενο συζήτησης η επιστημονική αιτιολόγηση της λογιστικής στρατηγικής διαχείρισης.

Η υποστήριξη λογιστικών και πληροφοριών για τη διοίκηση ανώτερου επιπέδου είναι ο στόχος της στρατηγικής λογιστικής διαχείρισης, η οποία συνεπάγεται, αρχικά, στη διέλευση και τη συλλογή δεδομένων σχετικά με το εξωτερικό περιβάλλον (συμπεριλαμβανομένων των αγορών, των ανταγωνιστών, των τιμών των μετοχών, κ.λπ.) και δεύτερον, τον προσδιορισμό πώς η αποστολή (στρατηγική) και οι λογιστικές μέθοδοι (διαδικασίες) ταιριάζουν μεταξύ τους. Το παρακάτω σχήμα περιλαμβάνει τις δυνάμεις που υπάρχουν στο επιχειρηματικό περιβάλλον και μετά βεβαιότητας οδηγούν στην αναγκαιότητα δημιουργίας στρατηγικής στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής.



Εικόνα 3. Τα βασικά χαρακτηριστικά του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Οι βελτιώσεις στην τεχνική και ο εντοπισμός των πιο αποτελεσματικών μέσων για την ικανοποίηση των αναγκών της στρατηγικής διαχείρισης είναι ζωτικής σημασίας για τη συνεχή ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού συστήματος λογιστικής διαχείρισης, και ειδικότερα της στρατηγικής λογιστικής. Η εξέταση της στρατηγικής θέσης της εταιρείας απαιτεί την ανάπτυξη μιας τεχνικής στρατηγικής λογιστικής διαχείρισης που στηρίζεται σε μια ολιστική μέθοδο παραγωγής για τη δημιουργία ενός πληροφοριακού περιβάλλοντος.

Η εταιρεία εστιάζει στη σημασία, στο επίπεδο και τη δομή των δαπανών της που αποτελούν αντικείμενο στρατηγικής διαχείρισης και κατ' επέκταση της λογιστικής διαχείρισης. Ο ολοκληρωμένος χώρος πληροφοριών για το κόστος της εταιρείας καθιστά δυνατή την κατασκευή ενός κατάλληλου πληροφοριακού συστήματος για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους.

2.3.1 Οι κατευθύνσεις για τη στρατηγική διαχείριση

Στις σύγχρονες συνθήκες το σύστημα διαχείρισης της εταιρείας περιλαμβάνει δύο κατευθύνσεις δραστηριοτήτων διαχείρισης που αλληλοσυμπληρώνονται, (α) τη στρατηγική διαχείριση που έρχεται σε πλήρη σύνδεση με την ανάπτυξη του μελλοντικού δυναμικού της εταιρείας, την (β) τρέχουσα (λειτουργική) διαχείριση που μετατρέπει το υπάρχον δυναμικό σε κέρδος. Λαμβάνοντας υπόψη τον στόχο, το άρθρο προβάλλει τη διαδικασία μιας τέτοιας υλοποίησης διαχείρισης που παρέχει την προσαρμογή της εταιρείας σε γρήγορα μεταβαλλόμενο περιβάλλον.

Πολλοί παράγοντες επηρεάζουν την αυξανόμενη σημασία της στρατηγικής διαχείρισης :

- Η επιτάχυνση των αλλαγών στο εξωτερικό περιβάλλον, η εμφάνιση νέων απαιτήσεων και η αλλαγή της θέσης των πελατών.
- Αυξανόμενος ανταγωνισμός για πόρους
- Η διεθνοποίηση των επιχειρήσεων, η εμφάνιση νέων, μερικές φορές εντελώς απροσδόκητες δυνατότητες για επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Η ανάπτυξη κοινωνικών δικτύων που καθιστούν δυνατή λήψη και τη διανομή πληροφοριών πολύ γρήγορα.
- Ευρεία διαθεσιμότητα σύγχρονων τεχνολογιών
- Αλλαγή του ρόλου του ανθρώπινου δυναμικού

Η ουσία της στρατηγικής διαχείρισης καθορίζεται από το σύνολο των αλληλένδετων διαδικασιών διαχείρισης που περιλαμβάνουν:

- Καθορισμό της αποστολής και τα συστήματα στόχων (πρώτη διαδικασία)
- Μελέτη εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος (δεύτερη διαδικασία)
- Επιλογή στρατηγικής (τρίτη διαδικασία)
- Υλοποίηση στρατηγικής (τέταρτη διαδικασία)
- Εκτίμηση και έλεγχος υλοποίησης στρατηγικής (πέμπτη διαδικασία)
- Διόρθωση της επιλεγμένης στρατηγικής (έκτη διαδικασία)

Ο βασικός ρόλος στην υλοποίηση των προαναφερόμενων διαδικασιών είναι η λογιστική και η παροχή πληροφοριών των ανώτερων στελεχών. Στην πλειονότητα των θεωρητικών και μεθοδολογικών ερευνών η διαδικασία σχηματισμού

λογιστικών πληροφοριών προσανατολίζεται σε συγκεκριμένες λειτουργίες διαχείρισης.

2.3.2 Η εφαρμογή της στρατηγικής διαχείρισης

Η στρατηγική διαχείριση απαιτεί τη διαμόρφωση σύγχρονων δομών διαχείρισης προσανατολισμένες στη διαδικασία, όπου ο κύριος διαχειριστικός κρίκος είναι η διαδικασία που συμμορφώνεται πλήρως με το ISO 9001: 2008 «Διαχείριση ποιότητας». Σε αυτές τις δομές διαχείρισης υπάρχει η αποκέντρωση των λειτουργιών διαχείρισης προϋπολογισμός, λογιστική, έλεγχος, ανάλυση και ρύθμιση. Κατά συνέπεια, οι ροές λογιστικών πληροφοριών πρέπει να παρέχουν τις ανάγκες ενός ευρέος φάσματος χρηστών που ασχολούνται ταυτόχρονα με την εκτέλεση αυτών των λειτουργιών. Από αυτή την άποψη, υπάρχει ένα θεωρητικό και μεθοδολογικό πρόβλημα που σχετίζεται με τον ορισμό κοινών αρχών, μεθόδων και στόχων της λογιστικής διαχείρισης σε δομές διαχείρισης προσανατολισμένες στη διαδικασία. Παρά τις εκκλήσεις για στενότερη σύνδεση της λογιστικής διαχείρισης με τη διοίκηση πολλά πρέπει να μάθουμε ακόμη για τον ρόλο των λογιστικών πληροφοριών στη διευθυντική εργασία. Για ποιους σκοπούς οι διευθυντές χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες πέρα από τον ρόλο τους σε συγκεκριμένα σενάρια λήψης αποφάσεων; Ποιες είναι οι λογιστικές πληροφορίες που βρίσκουν χρήσιμες οι διαχειριστές; Πως ακριβώς χρησιμοποιούνται οι λογιστικές πληροφορίες από τους διευθυντές σε συζητήσεις και συζητήσεις με υφιστάμενους και άλλους διευθυντές;

Πολλές έρευνες για τη λογιστική διαχείρισης έχουν επικεντρωθεί στον τρόπο με τον οποίο οι διευθυντές χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες για να λαμβάνουν αποφάσεις σε καλά καθορισμένα σενάρια. Αν και οι μάνατζερ παίρνουν αποφάσεις, και πολλές από αυτές είναι αναμφίβολα σημαντικές εμπειρικές έρευνες για το τι

πραγματικά κάνουν οι μάνατζερ δείχνουν ότι η λήψη αποφάσεων είναι μόνο ένα σχετικά μικρό μέρος της διευθυντικής εργασίας και μερικές φορές όχι τόσο κρίσιμο²⁹.

Επιπλέον, μεγάλο μέρος της διοικητικής λογιστικής περιλαμβάνει την αντιμετώπιση προβλημάτων που περιλαμβάνουν αμφιβολίες, αβεβαιότητα και την πιθανότητα σημαντικού λάθους³⁰. Ως εκ τούτου, η έντονη εστίαση στον τρόπο με τον οποίο οι διευθυντές χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες για να λαμβάνουν συγκεκριμένες αποφάσεις σε καλά καθορισμένα πλαίσια είναι περιοριστική καθώς περιορίζει την εξέταση άλλων, δυνητικά πολύ πιο σημαντικών, τρόπων με τους οποίους οι διευθυντές χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες στην εργασία τους. Η χρηματοοικονομική λογιστική και η λογιστική διαχείρισης είναι δύο από τους τέσσερις μεγαλύτερους κλάδους της λογιστικής πειθαρχίας (π.χ η φορολογική λογιστική και ο έλεγχος είναι άλλοι.) Παρά τις πολλές ομοιότητες στην προσέγγιση και τη χρήση, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ της χρηματοοικονομικής και της διαχειριστικής λογιστικής. Αυτές οι διαφορές επικεντρώνονται κυρίως στη συμμόρφωση, τα λογιστικά πρότυπα και το κοινό-στόχο.

Ο πρωταρχικός στόχος της λογιστικής διαχείρισης είναι η παροχή δεδομένων με δυνατότητα δράσης για εσωτερική λήψη αποφάσεων. Οι διευθυντές σε επιχειρηματικούς οργανισμούς συλλέγουν δεδομένα που βοηθούν στον στρατηγικό σχεδιασμό, τον καθορισμό στόχων και την αποτελεσματική χρήση των εταιρικών πόρων.

Η χρηματοοικονομική λογιστική έχει επίσης κάποιες εσωτερικές χρήσεις, αλλά ασχολείται πολύ περισσότερο με την ενημέρωση όσων δεν ανήκουν σε μια εταιρεία. Οι τελικοί λογαριασμοί ή οι οικονομικές καταστάσεις που παράγονται μέσω της χρηματοοικονομικής λογιστικής έχουν σχεδιαστεί για να αποκαλύπτουν την

²⁹ Vollmer, H., Mennicken, A., & Preda, A. (2008). Tracking the numbers: *across accounting and finance organizations and markets*. Organizations and Society, in press.

³⁰ Wouters, M. & Verdaasdonk, P. (2002). *Supporting management decisions with ex ante accounting information*. European Management Journal, 20(1), 82-94.

επιχειρηματική απόδοση και την οικονομική υγεία της εταιρείας. Εάν η διαχειριστική λογιστική δημιουργείται για τη διοίκηση μιας εταιρείας, δημιουργείται χρηματοοικονομική λογιστική για τους επενδυτές, τους πιστωτές και τις ρυθμιστικές αρχές του κλάδου.

Επιπλέον, οι πληροφορίες που δημιουργούνται μέσω της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι εξ ολοκλήρου ιστορικές. Οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν δεδομένα για καθορισμένη χρονική περίοδο. Η διευθυντική λογιστική εξετάζει τις προηγούμενες επιδόσεις και δημιουργεί επιχειρηματικές προβλέψεις. Οι επιχειρηματικές αποφάσεις θα πρέπει να ενημερώνονται από αυτόν τον τύπο λογιστικής. Οι επενδυτές και οι πιστωτές συχνά χρησιμοποιούν οικονομικές καταστάσεις για να δημιουργήσουν δικές τους προβλέψεις. Με αυτόν τον τρόπο, η χρηματοοικονομική λογιστική δεν είναι εντελώς οπισθοδρομική. Ωστόσο, δεν επιτρέπεται καμία μελλοντική πρόβλεψη στις δηλώσεις.

Τέλος, η πρωταρχική διάκριση μεταξύ χρηματοοικονομικής και λογιστικής διαχείρισης βρίσκεται στην αντίστοιχη νομική τους θέση. Οι αναφορές που δημιουργούνται μέσω της διαχειριστικής λογιστικής και κυκλοφορούν μόνο εσωτερικά. Κάθε εταιρεία είναι ελεύθερη να δημιουργήσει το δικό της σύστημα και κανόνες για τις εκθέσεις διαχείρισης. Αυτό σημαίνει ότι δεν υπάρχει κεντρικό σύστημα που να ρυθμίζει τις αναφορές. Έτσι, οι καταστάσεις εισοδήματος, οι ισολογισμοί και οι καταστάσεις ταμειακών ροών είναι οι τρεις πιο σημαντικές οικονομικές λογιστικές εκθέσεις που πρέπει να τηρούν αυστηρές οδηγίες. Καθώς αυτά τα δεδομένα είναι εύκολα προσβάσιμα στο κοινό και αναμένονται με ανυπομονησία από τους επενδυτές, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι εξαιρετικά προσεκτικές στη συλλογή, την ανάλυση και την αναφορά δεδομένων τους.

Το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB), υπό την αιγίδα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC), θεσπίζει κανόνες χρηματοοικονομικής λογιστικής στις Ηνωμένες Πολιτείες. Το άθροισμα αυτών των κανόνων αναφέρεται ως γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP). Μέσω αυτής της ομοιομορφίας, οι επενδυτές και οι δανειστές συγκρίνουν τις εταιρείες απευθείας με βάση τις οικονομικές τους

καταστάσεις. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται σε τακτικό χρονοδιάγραμμα, καθορίζοντας τη συνέπεια των εξωτερικών ροών πληροφοριών.

Για διάφορους λόγους, οι οικονομικές λογιστικές εκθέσεις τείνουν να είναι συγκεντρωτικές, συνοπτικές και γενικευμένες. Οι πληροφορίες είναι ταυτόχρονα πιο διαφανείς και λιγότερο αποκαλυπτικές. Αυτό δεν συμβαίνει συνήθως με τη

διευθυντική λογιστική, καθώς υπάρχουν πολλοί λόγοι για να κάνετε τα πράγματα με συγκεκριμένο τρόπο για κάθε εταιρεία.

Για παράδειγμα, μπορεί να θέλετε να αναφέρετε εσωτερικά χαμηλότερα μπόνους, ώστε να μην θυμώνετε τους υπαλλήλους μεσαίου προς κατώτερου επιπέδου που μπορεί να θέλουν να μελετήσουν την αναφορά. Οι εκθέσεις διαχειριστικής λογιστικής είναι εξαιρετικά λεπτομερείς, τεχνικές, συγκεκριμένες και συχνά πειραματικές. Οι εταιρείες αναζητούν πάντα ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, επομένως εξετάζουν μια πληθώρα πληροφοριών που θα μπορούσαν να φανούν σχολαστικές ή συγκεχυμένες στα εξωτερικά μέρη.

Οι λογιστές διαχείρισης δεν είναι ίδιοι με τους χρηματοοικονομικούς λογιστές, καθώς τα δύο σύνολα πληροφοριών χρησιμοποιούνται για διαφορετικούς σκοπούς. Ενώ η χρηματοοικονομική λογιστική είναι προσανατολισμένη στην παροχή οικονομικών δεδομένων σε άτομα εκτός ενός οργανισμού, η διαχειριστική λογιστική έχει σχεδιαστεί για να επιτρέπει στους διευθυντές ενός οργανισμού να λαμβάνουν στοχευόμενες επιχειρηματικές αποφάσεις.

Για να διατηρήσει τη μετοχή της στα δημόσια χρηματιστήρια, οι οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρείας πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP). Η πλειονότητα των αμερικανικών επιχειρήσεων χρησιμοποιούν τα GAAP για να ικανοποιήσουν τις συμφωνίες χρέους που επιβάλλονται από τράπεζες και άλλους δανειστές κατά την επέκταση της πίστωσης. Καθώς η λογιστική διαχείρισης δεν έχει σχεδιαστεί για το ευρύ κοινό, μπορεί να προσαρμοστεί στις συγκεκριμένες απαιτήσεις εκείνων που θα τη χρησιμοποιήσουν. Οι εταιρείες, ακόμη και ορισμένα τμήματα μέσα σε μια εταιρεία, μπορεί να έχουν πολύ διαφορετικές προσεγγίσεις σε αυτό.

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι η διοικητική λογιστική στοχεύει στην υποστήριξη κρίσιμων διοικητικών αποφάσεων, όπως για παράδειγμα την υποστήριξη αποφάσεων για την αλυσίδα αξίας, το κόστος, την ποιότητα καθώς και τη συνεχή βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης.

2.4 Οι τεχνικές διοικητικής λογιστικής

Οι τεχνικές λογιστικής διαχείρισης στοχεύουν την παροχή πληροφοριών καταλλήλων για τη λήψη αποφάσεων σε μεταβαλλόμενα εσωτερικά και εξωτερικά περιβάλλοντα. Θα πρέπει αρχικά να σημειωθεί ότι υπάρχουν δύο ευρύτερες κατηγορίες διάτμησης των τεχνικών διοικητικής λογιστικής. Συγκεκριμένα διακρίνονται μεταξύ παραδοσιακών και σύγχρονων⁸

Στον παρακάτω πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι τεχνικές αυτές ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσονται.

Παραδοσιακές Τεχνικές Διοικητικής Λογιστικής	Προηγμένες Τεχνικές Λογιστικής Διαχείρισης
Άμεση (μεταβλητή) κοστολόγηση	Κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (ABC)
Πλήρης κοστολόγηση	Κοστολόγηση κύκλου ζωής
Τυπική κοστολόγηση(με βάση την προηγούμενη περίοδο)	Σχεδιασμός κόστους-στόχου
Τυπική κοστολόγηση (με βάση τη μηχανική)	Κόστος αναφοράς ποιότητας
	Λογιστική απόδοση
	Κοστολόγηση αναδρομής

Πίνακας 1. Λογιστικές Τεχνικές³¹

Στη συνέχεια ακολουθεί μια συνοπτική ανάλυση των λογιστικών τεχνικών, προκειμένου στο πλαίσιο της συστηματικής ανασκόπησης της βιβλιογραφίας να είναι κατανοητές οι έννοιες που παρουσιάζονται.

Αρχικά, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι το άμεσο κόστος και το μεταβλητό κόστος είναι παρόμοιας φύσης και είναι και τα δύο είδη κόστους παραγωγής. Σε αντίθεση με το πάγιο κόστος, το οποίο παραμένει σταθερό ανεξάρτητα από την παραγωγή, το μεταβλητό κόστος αυξάνεται και μειώνεται με βάση τον όγκο παραγωγής. Η έννοια της μεταβλητής κοστολόγησης χρησιμοποιείται στη διαχείριση και τη λογιστική κόστους για τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους των αγαθών που παράγονται παραλείποντας το κόστος που σχετίζεται με τα σταθερά βιομηχανικά γενικά έξοδα.

Σε αντίθεση με την κοστολόγηση απορρόφησης, η οποία εκχωρεί σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής στα προϊόντα που παράγονται, αυτή η μέθοδος δεν ποικίλλει ανάλογα με την ποσότητα της παραγωγής. Σε λογιστικά πλαίσια όπως τα GAAP και τα ΔΠΧΑ, η μεταβλητή κοστολόγησης δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Η πρακτική της τιμολόγησης αποτελεί μια διαδικασία υπολογισμού του κόστους των προϊόντων που αντιπροσωπεύει το έμμεσο κόστος. Είναι μια διαδικασία παρακολούθησης της χρήσης πόρων και τιμολόγησης των τελικών εκροών. Ο στόχος της κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας είναι η ανάθεση συγκεκριμένων πόρων σε αντικείμενα. Αποτελεί μια μεθοδολογία για την ακριβέστερη κατανομή των γενικών εξόδων με την ανάθεσή τους σε δραστηριότητες.

Μόλις το κόστος εκχωρηθεί σε δραστηριότητες μπορεί να αντιστοιχιστεί στα αντικείμενα κόστους που χρησιμοποιούν αυτές τις δραστηριότητες. Το σύστημα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη στοχευόμενη μείωση των γενικών εξόδων. Πολύπλοκες ρυθμίσεις, με πολυάριθμα μηχανήματα και προϊόντα και μια πληθώρα διαδικασιών που είναι δύσκολο να κατηγοριοποιηθούν, είναι ιδανικές για την εφαρμογή ABC. Από

³¹ Adler, R., Everett, A., & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation, *Accounting Forum*, 24:2, 131-150

την άλλη πλευρά, η χρησιμότητά του μειώνεται σε ένα απλοποιημένο περιβάλλον όταν οι διαδικασίες παραγωγής είναι εξορθολογισμένες και το κόστος κατανέμεται εύκολα με άλλα μέσα.

Η κοστολόγηση κύκλου ζωής είναι μια μέθοδος άθροισης όλων των δαπανών που σχετίζονται με ένα περιουσιακό στοιχείο, ξεκινώντας από το αρχικό του κόστος έως το τέλος της ζωής του. Δεν λαμβάνει υπόψη την αξία διάσωσης ή την υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η κοστολόγηση κύκλου ζωής παρέχει μια

εκτίμηση του κόστους που θα υποστεί ένα περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια ζωής του. Ο υπολογισμός του κόστους κύκλου ζωής περιλαμβάνει γενικά την προσθήκη έξι τύπων κόστους. Κόστος αγοράς, κόστος συντήρησης, λειτουργικό κόστος, κόστος χρηματοδότησης, κόστος απόσβεσης και κόστος τέλος του κύκλου ζωής τους. Το άθροισμα αυτών των δαπανών δίνει την αξία κοστολόγησης του κύκλου ζωής. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα κόστη δεν θα ισχύουν για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο και επομένως δεν αποτελούν μέρος του υπολογισμού³².

Η κοστολόγηση κύκλου ζωής μπορεί να είναι ιδιαίτερα επωφελής για επιχειρήσεις όλων των τύπων και μεγεθών. Δίνει μια ρεαλιστική εκτίμηση σχετικά με το κόστος που προέκυψε καθ' όλη τη διάρκεια χρήσης του προϊόντος. Γενικά, οι επιχειρήσεις έχουν την τάση να αγοράζουν προϊόντα που έχουν χαμηλότερο αρχικό κόστος. Ωστόσο, με το πέρα του χρόνου, το κόστος συντήρησης, κόστος λειτουργίας και το επαναλαμβανόμενο κόστος μπορεί να αυξηθούν. Όταν αυτά αθροίζονται, το προϊόν μπορεί να είναι πολύ πιο ακριβό από αυτό που έχει υψηλότερο αρχικό κόστος αλλά χαμηλότερο επαναλαμβανόμενο κόστος. Η κοστολόγηση κύκλου ζωής είναι μια χρονοβόρα διαδικασία, αλλά μπορεί να αποκαλύψει κόστος που μπορεί να διευκολύνει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων³².

Στην συνέχεια και με βάση τις κατηγορίες του πίνακα, η κοστολόγηση στόχου είναι μια μέθοδος υπολογισμού της συνολικής τιμής κατασκευής και πώλησης ενός προϊόντος, ένα ποσό που πρέπει να είναι αρκετά υψηλό για να καλύψει τα έξοδα δημιουργίας των απαραίτητων χαρακτηριστικών και ποιότητας χωρίς να τεθεί σε κίνδυνο η κερδοφορία.

³² Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really Evidence from a survey*. Munich Personal RePEc Archive.

Περιλαμβάνει τον καθορισμό ενός κόστους-στόχου αφαιρώντας ένα επιθυμητό περιθώριο κέρδους από μια ανταγωνιστική τιμή αγοράς³³

Η κοστολόγηση στόχου αποτελεί συνολικά ένα εξαιρετικό εργαλείο για τον σχεδιασμό μιας σειράς προϊόντων που έχουν υψηλά επίπεδα κερδοφορίας. Οι περισσότερες εταιρείες, από την άλλη πλευρά, ξεκινούν κατασκευάζοντας ένα προϊόν σύμφωνα με το όραμα του τμήματος μηχανικών για το ποιο πρέπει να είναι

το προϊόν και στη συνέχεια αγωνίζονται να μειώσουν το κόστος μέχρι να είναι ανταγωνιστικές με την τιμές της αγοράς³².

Η ανάλυση κόστους ποιότητας βοηθά τις επιχειρήσεις να υπολογίσουν τα χρήματα που ξοδεύουν για να διασφαλίσουν ότι τα προϊόντα τους είναι υψηλού επιπέδου. Οι δαπάνες ποιότητας περιλαμβάνουν εκείνες που πραγματοποιούνται για την επιδίωξη αποφυγής ελαττωμάτων, διάγνωσης και διόρθωσης. Η αύξηση της αντιληπτής αξίας ενός προϊόντος αποτελεί μόνο ένα συστατικό του κόστους ποιότητας. Η ποιότητα, από την άλλη πλευρά, αναφέρεται στη διαδικασία κατασκευής και παράδοσης ενός προϊόντος που ανταποκρίνεται στους ισχυρισμούς που γίνονται σχετικά με αυτό. Ένας καταναλωτής με περιορισμένο προϋπολογισμό για ένα αυτοκίνητο δεν θα περιμένει φανταχτερές ανέσεις όπως δερμάτινες επενδύσεις και κλιματισμό, αλλά θα θέλει ένα αξιόπιστο όχημα. Η ποιότητα εννοείται εδώ ως το μέσο για την επίτευξη ενός σκοπού, παρά ως αυτοσκοπός. Υπάρχουν τέσσερις διαφορετικοί τύποι δαπανών ποιότητας³⁴.

Τα συστήματα μέτρησης της απόδοσης αναπτύχθηκαν στον τομέα της λογιστικής ως μέσο παρακολούθησης και διατήρησης του οργανωτικού ελέγχου, που είναι η μέθοδος εγγύησης ότι μια εταιρεία επιδιώκει και ακολουθεί τακτικές που θα οδηγήσουν τελικά στην εκπλήρωση της δηλωμένης αποστολής της. Τα μέτρα απόδοσης, τα βασικά εργαλεία για τα συστήματα μέτρησης της απόδοσης, διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο σε κάθε οργανισμό καθώς συχνά θεωρούνται ως δείκτες που κοιτάζουν προς το μέλλον που βοηθούν τη διοίκηση να προβλέψει την οικονομική απόδοση μιας εταιρείας και πολλές φορές αποκαλύπτει την ανάγκη για πιθανές αλλαγές στις λειτουργίες³⁵.

³³ Cooper, R. (2008). *Target costing and value engineering*. Productivity Press

³⁴ Bragg, D. (2014). *Quality Management Fundamentals* (CPE Course). Accounting Tools, Inc

³⁵ Simons, R. (1999). *Strategy implementation metrics and cost management tools*. Prentice Hall.

Συνολικά και με βάση όλη την παραπάνω πληροφόρηση για τη διοικητική λογιστική, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ανεξάρτητα από τις διάφορες τεχνικές αποτελεί μια διαδικασία μέτρησης και αναφοράς πληροφοριών σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα εντός των οργανισμών, για χρήση από τους διευθυντές στον προγραμματισμό, την απόδοση αξιολόγηση και την άσκηση του λειτουργικού ελέγχου.

Με τον τρόπο αυτό διευκολύνεται :

- Ο σχεδιασμός
- Η αξιολόγηση
- Ο λειτουργικός έλεγχος

Επίσης, το σύστημα λογιστικής διαχείρισης συνήθως τροφοδοτεί τη χρηματοοικονομική λογιστική. Συνολικά το σύστημα κοστολόγησης προϊόντων χρησιμοποιείται συνήθως για να βοηθήσει στον προσδιορισμό των αποθεμάτων και το κόστος πωλήσεων για την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι πληροφορίες λογιστικής διαχείρισης είναι συνήθως χρηματοοικονομικής φύσης και εκφράζονται σε χρηματικές μονάδες, αν και όλο και περισσότερο, τα λογιστικά συστήματα διαχείρισης συλλέγουν και αναφέρουν επίσης μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

3.1 Ο ορισμός του τουρισμού και η εξέλιξη του στην Ελλάδα

Ο τουρισμός είναι ένα φαινόμενο ιδιαίτερα σύνθετο, για το οποίο δεν υπάρχει ένας καινιά αποδεκτός ορισμός. Αυτό συμβαίνει διότι υπάρχουν διάφορες προεκτάσεις, δραστηριότητες και συνθήκες που μπορεί να διαμορφώσουν το τουριστικό φαινόμενο³⁶. Οι ορισμοί μεταξύ τους μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τη σκοπιά που μελετάται ο τουρισμός, ανάλογα με το είδος του ή την επίδραση που έχει στα ενδιαφερόμενα μέρη. Τα ταξίδια για αναψυχή ή επαγγελματικούς σκοπούς πέρα από τα διεθνή σύνορα είναι ένα σημαντικό οικονομικό, κοινωνικό και πολιτιστικό φαινόμενο, όπως ορίζεται από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τουρισμού (2019). Ο τουρισμός εστιάζει σε αυτά τα άτομα, γνωστά ως επισκέπτες (που μπορεί να είναι τουρίστες ή ημερήσιοι ταξιδιώτες, ντόπιοι ή αλλοδαποί), και τα χρήματα που ξοδεύουν ενώ βρίσκονται στο επίκεντρο της τουριστικής βιομηχανίας³⁷.

Ο τουρίστας είναι «ένα άτομο που ταξιδεύει σε άλλη τοποθεσία προκειμένου να επωφεληθεί από την εμπορική παροχή υπηρεσιών για λόγους αναψυχής, χαλάρωσης ή ευχαρίστησης», όπως ορίζεται από τον Walton (2019). Ως αποτέλεσμα, ο τουρισμός είναι ένα υποπροϊόν των σύγχρονων κοινωνικών δομών, που εμφανίστηκαν στη δυτική Ευρώπη τον 17ο αιώνα (παρά τους προγενέστερους παραλληλισμούς από την κλασική αρχαιότητα)³⁸.

Οι τουρίστες, σε αντίθεση με τους εξερευνητές, συνήθως προσκολλώνται σε φθαρμένα μονοπάτια, χρησιμοποιούν προϋπάρχουσες υποδομές όπως προμήθειες νερού και τροφής και απολαμβάνουν έναν βαθμό ασφάλειας ανάλογο με την κατάστασή τους ως αναζητητές συγκίνησης. Ωστόσο, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι τα ταξίδια και ο τουρισμός συχνά διασταυρώνονται μεταξύ τους και με άλλες επιδιώξεις και δραστηριότητες όπως το προσκύνημα. Αυτό καθιερώνει τυπικές ταξινομήσεις, όπως «αθλητικός τουρισμός, επιχειρηματικός τουρισμός, ιατρικός τουρισμός».

Σύμφωνα με τις διεθνείς τάσεις η τουριστική βιομηχανία της Ελλάδας αναπτύσσεται σταθερά από τη δεκαετία του 1950, σε συνδυασμό με παρόμοιες εξελίξεις σε όλο τον

³⁶Tribe, J. (2009). *Philosophical Issues in Tourism*. View Publications.

³⁷ World Tourism Organization (2019). *Tourism Definitions*. UNWTO. Madrid.

³⁸ Walton, J. (2022). *Tourism: Additional Information*. Britannica.

κόσμο. Αυτή η ανάπτυξη υποβοηθήθηκε από τα άφθονα φυσικά και πολιτιστικά αξιοθέατα της χώρας, την ανάπτυξη των αεροδρομίων στα πιο δημοφιλή νησιά της χώρας και το σχετικά χαμηλό κόστος ζωής που προσφέρει η Ελλάδα σε σύγκριση με αυτό της υπόλοιπης Ευρώπης³⁹.

Ειδικότερα, η άνοδος της τουριστικής ανάπτυξης ως «εθνικής» επιχείρησης με ηγεμονικές όψεις μπορεί να αναχθεί στη στρατιωτική δικτατορία (1967-74) που διεύρυνε ουσιαστικά το έδαφος για συσσώρευση μέσω εκποίησης. Ενσαρκώνοντας τον καταναγκασμό από το κράτος, η χούντα των συνταγματαρχών καθιέρωσε άμεσα τον έλεγχο όλων των δημόσιων τουριστικών ιδρυμάτων μέσω πολιτικών εκκαθαρίσεων και εκτεταμένων ιδιωτικοποιήσεων, ξεκινώντας μια εκστρατεία για την προώθηση του τουρισμού ως ζωτικής σημασίας για την ανάπτυξη.

Για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων, ο στρατός διένειμε τεράστια οικονομικά κίνητρα που επηρέασαν αρνητικά το μέλλον του κλάδου. Γενικά, ξεπερνώντας τις προηγούμενες συντηρητικές κυβερνήσεις, η χούντα πυροδότησε την λεηλασία της Ελλάδας παραχωρώντας σε ξένα και μικτά προνόμια μονοπωλίου κεφαλαίου, δικαιώματα επαναπατριsmού κερδών, φοροαπαλλαγές, φθηνή ενέργεια και προσοδοφόρα συμβόλαια με εθνικές εταιρείες. Σταδιακά η κατάργηση των εργασιακών δικαιωμάτων και η γενικότερη πολιτική καταστολή βοήθησαν να διευρυνθούν περαιτέρω οι αχαλίνωτες ευκαιρίες συσσώρευσης κεφαλαίου.

Επωφελούμενος από νέους δρόμους συσσώρευσης μέσω εκποίησης που ορίζονται σε τρία μνημόνια που έχουν συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και της τρόικας των πιστωτών της, ον τουρισμός, που ορίζεται πλέον ως στρατηγικός τομέας ανάπτυξης, γνώρισε σημαντική επέκταση μετά το 2015 ενώ απέκτησε ανταγωνιστικότητα στις διεθνείς αγορές⁴⁰. Το 2018, συνεισέφερε 21,6 δις. Ευρώ ή 11,7 τοις εκατό στο ΑΕΠ της Ελλάδας, προσελκύνοντας επενδύσεις αξίας 5 δις. Ευρώ και απασχολώντας έως και το 44% του εργατικού δυναμικού⁴¹.

³⁹ Galani-Moutafi, V. (2004). *Tourism research on Greece*. *Annals of tourism research*, 31 (1), 157–79.

⁴⁰ WEF (2017). *The travel & tourism competitiveness report*. Insight report

⁴¹ NSETE (2019). *Statistical bulletin*. *SETE intelligence Athens*: Institute of Greek Tourism Confederation.

3.2 Η αναγκαιότητα ενσωμάτωσης διοικητικής λογιστικής στις τουριστικές επιχειρήσεις

Καθώς ο παγκόσμιος ανταγωνισμός έχει ενταθεί τα τελευταία χρόνια, οι πιέσεις στους μάνατζερ έχουν αυξηθεί και πολλοί επαγγελματίες έχουν προειδοποιήσει ότι η λογιστική διαχείρισης θα καταστεί απαρχαιωμένη εκτός και αν εξελιχθεί ώστε να ταιριάζει στις ανάγκες των σύγχρονων στελεχών. Ως απάντηση σε αυτές τις ανησυχίες, έχει προκύψει μια σειρά από νέες τεχνικές λογιστικής διαχείρισης⁴².

Μέθοδοι λογιστικής διαχείρισης που προσανατολίζονται στη μεγιστοποίηση των κερδών, όπως η απορρόφηση και η τυπική κοστολόγηση, καθώς και πιο συμβατικές διαδικασίες προϋπολογισμού και αξιολόγησης απόδοσης, χρησιμοποιούνται παραδοσιακά για την αντιμετώπιση προβλημάτων που προέρχονται από μια εταιρεία. Η λογιστική διαχείρισης έχει εξελιχθεί από έναν «απλό» τρόπο προσδιορισμού κόστους και οικονομικού ελέγχου σε έναν «εξελιγμένο» ρόλο δημιουργίας αξίας μέσω βελτιωμένης χρήσης πόρων με τη βοήθεια σύγχρονων λογιστικών εργαλείων διαχείρισης όπως η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (ABC, BSC), η κοστολόγηση στόχου, ανάλυση αλυσίδας αξίας και συγκριτική αξιολόγηση²².

Παρά το γεγονός όμως ότι υπάρχει μια διεύρυνση της διοικητικής λογιστικής και η εφαρμογή της γίνεται στις πολύ λίγα είναι ακόμη γνωστά για τη λογιστική διαχείρισης στις τουριστικές επιχειρήσεις και ιδιαίτερα στα ξενοδοχεία⁴³. Ιστορικά, οι μελέτες στη λογιστική διαχείρισης έχουν επικεντρωθεί στα οικονομικά αρχεία μεγάλων μεταποιητικών επιχειρήσεων, ενώ μελέτες για τη δημιουργία αγαθών έχουν πραγματοποιηθεί κυρίως από ακαδημαϊκούς του δημόσιου τομέα και του μη κερδοσκοπικού τομέα.

Είναι ενδιαφέρον, ωστόσο, ότι υπάρχει ενεργό ενδιαφέρον για τη λογιστική διαχείριση στον κλάδο της φιλοξενίας και πιο συγκεκριμένα υπάρχει μεγάλη έρευνα σε πρακτικές λογιστικής κόστους και διαχείρισης ξενοδοχείων και τουριστικών επιχειρήσεων⁴⁴. Σύμφωνα με τους Potter και Schmidgall (1999), ελάχιστες

⁴²Wanderley, C., & Cullen, J. (2012). *Management accounting Change: A Review*. *Unisinos*, 10(4), 294-307.

⁴³ Pellinen, J. (2003). *Making price decisions in tourism enterprises*. *International Journal of Hospitality Management* 22(2):217-235.

⁴⁴ Harris, P., & Brown, J. (1998). *Research and development in hospitality accounting and financial management*. *International Journal of Hospitality Management*, 17 (1), 161-182.

ανακαλύψεις έχουν παρατηρηθεί στις τεχνικές λογιστικής κόστους φιλοξενίας και διαχείρισης και αρκετές δυσκολίες χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης.

Μελέτες στη λογιστική κόστους και διαχείρισης που εμφανίζονται στον κλάδο των καταλυμάτων έχουν διεξαχθεί τόσο στους τομείς της τουριστικής διαχείρισης όσο και της λογιστικής. Καλύπτουν διάφορες πτυχές της τουριστικής βιομηχανίας. Ωστόσο, οι περισσότερες μελέτες έχουν επικεντρωθεί στα ξενοδοχεία²². Όσον αφορά τα ξενοδοχεία, υπάρχουν μελέτες για τις δομές κόστους και τα συστήματα κόστους.

Σύμφωνα με την έρευνα που διεξήχθη από τον Brignall (1997)⁴⁵, περίπου το 75% του συνολικού κόστους ενός ξενοδοχείου αποτελείται από σταθερά, μη μεταβλητά έξοδα. Η ανάλυση κερδοφορίας πελατών (CPA) είναι μια τεχνική που οι Dunn & Brooks (1990)⁴⁶ και οι Noone & Griffin (1999)⁴⁷ περιγράφουν λεπτομερώς στα αντίστοιχα επιστημονικά τους έργα (ABC). Δυστυχώς, το ABC είχε μόνο μέτρια υιοθέτηση στον ξενοδοχειακό τομέα.

Οι Schmidgall και Ninemeier (1987) μελέτησαν πρακτικές κατάρτισης προϋπολογισμού σε αλυσίδες ξενοδοχείων στις ΗΠΑ και επικεντρώθηκαν στον συντονισμό και τον έλεγχο. Συγκεκριμένα οι αλυσίδες που συμμετείχαν στην έρευνα περιλάμβαναν τις 47 μεγαλύτερες αλυσίδες καταλυμάτων στις ΗΠΑ. Κατέληξαν τελικά στο συμπέρασμα ότι η πλειονότητα των ξενοδοχείων χρησιμοποίησε μια προσέγγιση από κάτω προς τα πάνω στον προϋπολογισμό και ανέφερε επίσης τις ανοχές διακύμανσης⁴⁸.

⁴⁵ Brignall, T. (1997). *A contingent rationale for cost system design in services*. Management Accounting Research. Vol. 8 No. 3, pp. 325-46.

⁴⁶ Dunn, K., & Brooks, D. (1990). *Profit analysis: beyond yield management*. The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly. pp. 80-90

⁴⁷ Noone, B., & Griffin, P. (1999). *Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment analysis*. Hospitality Management, Vol. 18 No. 3, pp. 111-28

⁴⁸ Schmidgall, R., & Ninemeier, J. (1987). *Budgeting in hotel chains: coordination and control*. The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly, 28 (4), pp. 79-84.

Επιπλέον, οι Schmidgall et al. (1996)⁴⁹ συνέκριναν τις πρακτικές προϋπολογισμού λειτουργιών των εταιρειών διαμονής στις ΗΠΑ όσο και τη Σκανδιναβία. Ο προϋπολογισμός από κάτω προς τα πάνω χρησιμοποιείται ευρέως από σκανδιναβικές και αμερικανικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Επιπλέον, αναφέρονται οι λόγοι για διαφορετικές προσεγγίσεις και επεξηγείται ότι σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν οι προσεγγίσεις αναθεώρησης του προϋπολογισμού, το σημείο από το οποίο ξεκινά η αναθεώρηση και ποιο επίπεδο διαχείρισης είναι υπεύθυνο. Τέλος, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι εταιρείες καταλυμάτων στις ΗΠΑ έχουν χαμηλότερα επίπεδα ανοχής στο κόστος τροφίμων και ποτών από τις αντίστοιχες Σκανδιναβές, ενώ το αντίστροφο φαίνεται να ισχύει για άλλα κόστη. Ωστόσο το αποτέλεσμα που έχει σημασία στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης είναι το γεγονός ότι ο προϋπολογισμός είναι ένα πολύ σημαντικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις που χρειάζεται διαρκή αναθεώρηση και θα πρέπει να καταρτίζεται τμηματικά.

Ο Pellinen (2003) αναφέρει μια επιτόπια μελέτη των πρακτικών τιμολόγησης και της σχέσης με τη λογιστική κόστους με εταιρείες τουρισμού στη Φιλανδία. Τα αποτελέσματα της μελέτης υποδηλώνουν ότι μόνο οι εταιρείες με την ισχυρότερη ανταγωνιστική θέση μπορούν να χρησιμοποιήσουν τιμολόγηση απορρόφησης. Επιπλέον, καθώς η πλειονότητα των επιχειρήσεων που μελετήθηκαν χρησιμοποιούν τις τιμές που ορίζουν οι κορυφαίες επιχειρήσεις, η πραγματική σημασία της λογιστικής κόστους είναι μάλλον περιορισμένη⁴⁴.

Οι Haktanir και Harris (2005) διερεύνησαν πρακτικές μέτρησης απόδοσης στο πλαίσιο ενός ανεξάρτητου ξενοδοχείου στην Κύπρο. Τα ευρήματα υποδεικνύουν έξι βασικά θέματα, τα οποία ομαδοποιούνται στην επιχειρηματική δυναμική και τη συνολική απόδοση, την απόδοση των εργαζομένων, την ικανοποίηση πελατών, την οικονομική απόδοση και τα μέτρα απόδοσης καινοτόμων δραστηριοτήτων⁵⁰.

⁴⁹ Schmidgall, R., Borchgrevink, C. & Zahl-Begnum, O. (1996). *Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia*. Hospitality Management, 15(2), pp. 189-203.

⁵⁰ Haktanir, M., & Harris, P. (2005). *Performance measurement practice in an independent hotel context*. International Journal of Contemporary Hospitality Management, 17 (1), pp. 39-50.

Ωστόσο, οι Atkinson et al. (2001) διαπίστωσαν ότι τα ξενοδοχεία του Ηνωμένου Βασιλείου εξακολουθούν να επικεντρώνονται σε παραδοσιακά μέτρα απόδοσης. Αυτά τα στοιχεία υποδηλώνουν ότι αν και φαίνεται να παρακολουθούν την απόδοση με μεγάλη λεπτομέρεια, με λίγες αξιοσημείωτες εξαιρέσεις, τα ξενοδοχεία του Ηνωμένου Βασιλείου φαίνεται να δίνουν έμφαση μόνο στα παραδοσιακά μέτρα²³.

Οι μελετητές Collier και Gregory (1995) διεξάγουν έξι περιπτώσιολογικές μελέτες μεγάλων αλυσίδων ξενοδοχείων στο Ηνωμένο Βασίλειο για να μάθουν περισσότερα σχετικά με την εφαρμογή της λογιστικής στρατηγικής διαχείρισης στον κλάδο της φιλοξενίας. Τα ευρήματα δείχνουν ότι το λογιστικό τμήμα των ξενοδοχειακών αλυσίδων εμπλέκεται όλο και περισσότερο στη λογιστική στρατηγικής διαχείρισης, τόσο όσον αφορά τις προγραμματισμένες δραστηριότητες όσο και τις ad hoc αναλύσεις των συνθηκών της αγοράς και της απόδοσης του ανταγωνισμού. Το υψηλό επίπεδο ανταγωνισμού μεταξύ των αλυσίδων ξενοδοχείων στην αγορά, σε συνδυασμό με την ανοιχτή και σε μεγάλο βαθμό ομοιογενή φύση της επιχείρησης, απαιτούν την ευρεία χρήση της στρατηγικής λογιστικής διαχείρισης.

Ένας σημαντικός όγκος έρευνας για τη λογιστική διαχείρισης έχει δημοσιευτεί στον τομέα των πρακτικών λογιστικής διαχείρισης. Αυτές οι μελέτες αναφέρουν τα πλεονεκτήματα χρήσης που έγκειται από διάφορες τεχνικές λογιστικής διαχείρισης σε διάφορες χώρες. Από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, παρατηρούμε ότι λίγη εμπειρική έρευνα στις πρακτικές λογιστικής διαχείρισης στον κλάδο των τουριστικών καταλυμάτων⁵¹.

Όπως διαπιστώνεται από την παραπάνω σύντομη ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, η προηγούμενη έρευνα είχε επικεντρωθεί κυρίως σε εργαλεία λογιστικής διαχείρισης. Επιπλέον, σε αντίθεση με άλλες χώρες, η Ελλάδα δεν διαθέτει σκληρά στοιχεία για την επικράτηση είτε των συμβατικών είτε των σύγχρονων λογιστικών διαδικασιών διαχείρισης ή για τα οφέλη που έχουν αποφέρει στους αντίστοιχους κλάδους της.

⁵¹Luther, R., & Longden, S. (2001). *Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition*. *Management Accounting Research*, 12 (2), pp. 299-320.

3.3 Η εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στις ελληνικές τουριστικές επιχειρήσεις

Η χρήση της λογιστικής διαχείρισης στην τουριστική βιομηχανία της Ελλάδας αποτελεί ένα ζήτημα που δεν έχει διερευνηθεί σε μεγάλο βαθμό όπως ήδη αναφέρθηκε. Βρέθηκε όμως ένας περιορισμένος αριθμός μελετών που μέσα από εμπειρική έρευνα, αναδεικνύουν το θέμα Για παράδειγμα, ο Pavlatos (2009)⁵² ανακάλυψε ότι σχεδόν όλα τα ελληνικά ξενοδοχεία χρησιμοποιούν συμβατικούς προϋπολογισμούς για να οργανώσουν τις ετήσιες λειτουργίες τους, να παρακολουθήσουν τα έξοδα και να συντονίσουν τις προσπάθειες των πολυάριθμων τμημάτων τους. Περίπου το 50% των επιχειρήσεων που συμμετέχουν στην έρευνα χρησιμοποιούν αυτήν τη στιγμή μηδενικούς προϋπολογισμούς ενώ τα συγκεκριμένα ευρήματα συνάδουν με τα αποτελέσματα παρόμοιων ερευνών που πραγματοποιήθηκαν σε χώρες εκτός της Ελλάδας⁵⁰.

Συνεπώς σε ένα αρχικό επίπεδο ανάλυσης ο μηδενικός προϋπολογισμός φαίνεται να αποτελεί ένα κοινό τρόπο εφαρμογής της διοικητικής λογιστικής στις τουριστικές επιχειρήσεις. Όπως φαίνεται από την παραπάνω ανάλυση, είναι ένα αποτέλεσμα που ισχύει για ένα πλήθος χωρών αλλά και για την Ελλάδα. Γενικά, σχολιάζοντας το συγκεκριμένο αποτέλεσμα θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι με βάση τη συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας έχει υποστηριχθεί ότι ο προϋπολογισμός με βάση το μηδέν είναι πιο ακριβής και οδηγεί στην αιτιολόγηση όλων των δαπανών και αποφεύγει τις καινοτόμες του προϋπολογισμού καθαρά με βάση τη λογική πως ότι χρειαζόταν στο παρελθόν, αυτό θα χρειαστεί και στο μέλλον

Αντίθετα, με βάση την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας προκύπτει ότι ελάχιστα ξενοδοχεία αναπτύσσουν ευέλικτους προϋπολογισμούς. Αυτή η χαμηλή χρήση ευέλικτου προϋπολογισμού υποστηρίζεται από τα ευρήματα των Collier και Gregory (1995) οι οποίοι πιστεύουν ότι αυτό οφείλεται στη σχετικά υψηλή βάση σταθερού κόστους του ξενοδοχειακού τομέα. Επίσης δεδομένων των παραπάνω ευρημάτων, είναι αρκετά πιθανό να υπάρχουν ελάχιστα οφέλη από τη χρήση ευέλικτου

⁵² Pavlatos, O. (2015). *Management accounting practices in the Greek hospitality industry*. *Management accounting practices*, 24 (1), 81-98.

προϋπολογισμού εντός των ξενοδοχειακών καθώς μια τέτοια τεχνική είναι καλύτερη σε καταστάσεις υψηλού μεταβλητού κόστους. Σαφώς, αυτό το σκεπτικό για την έλλειψη χρήσης ευέλικτου προϋπολογισμού είναι λογικό, δεδομένης της φύσης του κόστους, αλλά χρειάζεται περισσότερη έρευνα για να επιβεβαιωθεί η κατάσταση⁵³.

Παράλληλα διαπιστώνεται από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας ότι πολύ λίγα ξενοδοχεία αναπτύσσουν προϋπολογισμούς για στρατηγικά σχέδια, συμπέρασμα που επιβεβαιώνει τα ευρήματα της έρευνας που διεξήχθη από τους Schmidgall et al. (1996)⁵⁰ για τον σκανδιναβικό ξενοδοχειακό τομέα, σε αντίθεση με τα ξενοδοχεία των ΗΠΑ που προετοιμάζουν προϋπολογισμούς για πέντε ή περισσότερα χρόνια⁶⁹. Τα αποτελέσματα της έρευνας του Pavlatou (2009) που πραγματοποιήθηκε στην Ελλάδα δείχνουν ότι η πλειονότητα των ξενοδοχείων χρησιμοποιεί παραδοσιακά οικονομικά μέτρα (μέτρα κερδοφορίας) για την αξιολόγηση της απόδοσης. Αυτό το συμπέρασμα είναι επίσης σύμφωνο με τα ευρήματα παρόμοιων ερευνών των Mia & Patier (2001)⁵⁴, Atkinson & Brown (2001)²³ καθώς και οι Haktarin & Harris (2005)⁵¹.

Ωστόσο, η υιοθέτηση παραδοσιακών μη χρηματοοικονομικών μέτρων (που σχετίζονται με πελάτες, καινοτομία, εργαζομένους) κρίνεται ικανοποιητική για τα ελληνικά ξενοδοχεία, όπως επισημαίνεται στα αποτελέσματα της έρευνας του Pavlatou (2009). Διαπιστώθηκε μάλιστα ότι ενώ τα παραδοσιακά οικονομικά μέτρα εξακολουθούν να έχουν σημαντική θέση για την αξιολόγηση της απόδοσης, τα ξενοδοχεία αρχίζουν να χρησιμοποιούν μη χρηματοοικονομικά μέτρα και ειδικότερα φάνηκε ότι δύο από τα δέκα ξενοδοχεία στην Ελλάδα έχουν υιοθετήσει το balanced scorecard και benchmarking.

Όταν η κάρτα βαθμολογίας ισορροπίας και η συγκριτική αξιολόγηση διασταυρώθηκαν, διαπιστώθηκε ότι η πλειονότητα των ξενοδοχειακών που έχουν υιοθετήσει το BSC χρησιμοποιούν συγκριτική αξιολόγηση. Οι Dugdale και Lyne (2004) σημείωσαν ότι ενώ η σημασία του BSC είχε αυξηθεί κατά την ίδια περίοδο,

⁵³ Collier, P., & Gregory, A. (1995). *Strategic management accounting: a UK hotel*. International Journal of Contemporary Hospitality Management. Vol. 7 No. 1, pp. 16-21.

⁵⁴ Mia, L., & Clarke, B. (1999). *Market competition, MAS and business unit performance*. Management Accounting Research, Vol. 10 No. 1, pp. 137-58.

εντοπίζοντας προσεγγίσεις όπως το BSC που χρησιμοποιείται <<επιπλέον>> της συγκριτικής αξιολόγησης ισορροπίας.

Ένα άλλο επίσης σημαντικό εύρημα της μελέτης του Ρανλατου (2009) για την εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στις τουριστικές επιχειρήσεις, είναι το γεγονός ότι η παραδοσιακή κοστολόγηση απορρόφησης είναι η πιο ευρέως χρησιμοποιούμενη τεχνική κοστολόγηση ακολουθούμενη από τη μεταβλητή κοστολόγηση, η χρήση της οποίας είναι στατιστικά σημαντική σε σχέση με τη χρήση της ανάλυσης CVP που έχει υιοθετηθεί από λιγότερα από τα μισά ξενοδοχεία της έρευνάς μας.

Το υψηλό ποσοστό παραδοσιακής κοστολόγησης απορρόφησης μπορεί να δικαιολογηθεί, με βάση τη συζήτηση των αποτελεσμάτων της έρευνας, δεδομένου ότι η ελληνική νομοθεσία επιβάλλει αυτή την προσέγγιση κατά τη σύνταξη ελεγμένων ετήσιων οικονομικών λογαριασμών για τη δημόσια κατανάλωση. Η μεταβλητή κοστολόγηση χρησιμοποιείται κυρίως για τη βραχυπρόθεσμη λήψη αποφάσεων και επίσης τα ξενοδοχεία χρησιμοποιούν την τυπική λογιστική κόστους λιγότερο συχνά από άλλες τεχνικές λογιστικής κοστολόγησης, επιβεβαιώνοντας τα ευρήματα του Brignall (1997) ότι η τυπική λογιστική κοστολόγησης είναι πιο κατάλληλη για τις μεταποιητικές βιομηχανίες⁴⁶.

Επιπλέον, τα ευρήματα του Ρανλατου (2009) φανέρωσαν πως η χρήση της ABC στον κλάδο της φιλοξενίας στην Ελλάδα κρίνεται πολύ ικανοποιητική. Μια ακόμα έρευνα αναφέρει ότι εντοπίζονται υψηλότερα ποσοστά υιοθεσίας από αυτά που παρουσιάστηκαν σε προηγούμενες μελέτες στον κλάδο των καταλυμάτων. Τα ευρήματα μας επιβεβαιώνουν τον αυξανόμενο ρυθμό υιοθέτησης του ABC στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια⁵⁵. Επιπρόσθετα η χρήση του ABC, διαπιστώθηκε ότι η πλειονότητα των ξενοδοχείων που έχουν υιοθετήσει τη χρήση ABC(CPA) κι αυτό το συμπέρασμα επιβεβαιώνει κι άλλα τα ευρήματα που εμφανίζονται στη βιβλιογραφία⁴⁸.

Επίσης μια ακόμα σημαντική παρατήρηση είναι το γεγονός ότι τα ξενοδοχεία μπορεί να αρχίσουν να εφαρμόζουν το ABC και στη συνέχεια να χρησιμοποιούν την ανάλυση

⁵⁵ Cohen, S., Venieris, G., & Kaimenaki, E. (2005). ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 9, pp. 981-1000.

δραστηριοτήτων που εκτελούνται κατά την εφαρμογή του ABC για να προετοιμάσουν τους προϋπολογισμούς τους. Η διαδικασία αυτή έχει παρατηρηθεί σε μεγάλο βαθμό τα προηγούμενα χρόνια.

Τα λογιστικά εργαλεία στρατηγικής διαχείρισης έχουν μικρότερο ποσοστό υιοθέτησης από τις άλλες τεχνικές λογιστικής κόστους. Ωστόσο, η έρευνα στο τομέα και η ανάλυση των δυνατών και αδύνατων σημείων των ανταγωνιστών χρησιμοποιήθηκαν περισσότερο από τις πρόσφατα αναπτυγμένες λογιστικές πρακτικές στρατηγικής διαχείρισης (π.χ. ABM). Αυτές οι πρακτικές αντικατοπτρίζουν τις αυξημένες ανταγωνιστικές και ρυθμιστικές πιέσεις που αντιμετωπίζουν τα ξενοδοχεία. Η ευρεία υιοθέτηση της στρατηγικής λογιστικής διαχείρισης συνάδει με την ανοιχτή και σχετικά ομοιογενή φύση της ξενοδοχειακής βιομηχανίας και τον υψηλό βαθμό ανταγωνιστικότητας μεταξύ των ξενοδοχειακών ομίλων στην αγορά.

Αυτά τα ευρήματα δεν είναι αντίθετα με εκείνα της έρευνας των Collier και Gregory (1995), η οποία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η λογιστική στρατηγικής διαχείρισης χρησιμοποιείται όλο και περισσότερο σε αλυσίδες ξενοδοχείων στη Μεγάλη Βρετανία. Ευρήματα της μελέτης δείχνουν ότι τα ξενοδοχεία που έχουν υιοθετήσει πιο πρόσφατες λογιστικές πρακτικές διαχείρισης, όπως τεχνικές κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας (ABC,ABB,ABM,BSC) και συγκριτική αξιολόγηση, αντιμετωπίζουν υψηλότερο ποσοστό έμμεσων δαπανών, υψηλότερα έσοδα από πωλήσεις και υψηλότερος ανταγωνισμός τιμών από εκείνους που δεν τα υιοθετούν.

Αυτό το συμπέρασμα επιβεβαιώνει τα ευρήματα που εμφανίζονται στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής, ότι το μέγεθος, το επίπεδο ανταγωνισμού και η δομή κόστους διακρίνουν τους υιοθετούνται και τους μη υιοθετούτες ABC και μη υιοθετούντες BSC⁵⁶.

Οι Hoque και James (2000) ανακάλυψαν ότι οι μεγαλύτεροι οργανισμοί ήταν πιο πιθανό να κάνουν χρήση των BSC. Έτσι, το BSC είναι πιο εφαρμόσιμο για την υποστήριξη λήψης στρατηγικών αποφάσεων για μεγαλύτερους οργανισμούς. Ανακαλύφθηκε επίσης ότι ένα σημαντικό ποσοστό ξενοδοχείων σχεδίαζε να δώσει

⁵⁶ Hoque, Z., & James, W. (2000). *Linking balanced scorecard measures to size and market factors*. Journal of Management Accounting Research, Vol. 12, pp. 1-17.

προτεραιότητα στη χρήση αυτών των καινοτόμων προσεγγίσεων, ιδίως μεθόδων κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας, στο εγγύς μέλλον (ABC, ABB και ABM). Η ανάλυση διαπίστωσε ότι οι έμμεσες δαπάνες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος των συνολικών εξόδων των ξενοδοχείων. Ως αποτέλεσμα, τα ξενοδοχεία μπορεί να διαθέτουν περισσότερο απόθεμα σε συστήματα ABC, τα οποία παρέχουν δεδομένα χρήσιμα στη λήψη αποφάσεων, τον προϋπολογισμό και την αξιολόγηση της απόδοσης των εργαζομένων, αντί για τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης.

Επιπλέον, τα αποτελέσματα της συστηματικής ανασκόπησης φανερώνουν πως τα ξενοδοχεία σκοπεύουν να δώσουν μεγαλύτερη έμφαση στο BSC και τη συγκριτική αξιολόγηση και μάλιστα έχει προταθεί ότι η χρήση του BSC οδηγεί σε βελτιωμένη οικονομική απόδοση σε σύγκριση με τα παραδοσιακά μέτρα χρηματοοικονομικής απόδοσης⁵⁷.

Αντίθετα, τα παραδοσιακά εργαλεία λογιστικής διαχείρισης, όπως η κοστολόγηση απορρόφησης και ο προϋπολογισμός για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των διευθυντικών στελεχών θα πρέπει να δοθεί περιορισμένη έμφαση στο μέλλον. Η τάση είναι συνεπής με τους σχολιαστές που έχουν προβλέψει μια φθίνουσα χρήση παραδοσιακών τεχνικών⁵⁸.

Ένα άλλο σημαντικό εύρημα της μελέτης του Paviatou (2009) για την ελληνική αγορά είναι ότι τα ξενοδοχεία που σχεδιάζουν να δώσουν μεγαλύτερη έμφαση σε πρόσφατα αναπτυγμένα εργαλεία διαχείρισης λογιστικής, όπως τεχνικές κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC, ABB, ABM) και BSC, αντιμετωπίζουν λιγότερο ανταγωνισμό. Αυτό το συμπέρασμα είναι επίσης σύμφωνο με τους Mia και Clarke (1999), οι οποίοι αναφέρουν ότι ο ανταγωνισμός στην αγορά παραγωγής περιλαμβάνει πολλούς διαχειριστικούς ελέγχους και ορισμένες εντελώς νέες τεχνικές λογιστικής διαχείρισης⁵⁵.

⁵⁷Davis, S., & Albright, T. (2004). *An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance*. Management Accounting Research, Vol. 15, pp. 135-53.

⁵⁸ Johnson, H.T. (1992). *Relevance Regained: From Top-Down Control to Empowerment*. Free Press. New York, NY

Οι τεχνικές προϋπολογισμού έχουν αναλυθεί σε διάφορες χώρες, όπως η Ελλάδα⁵⁹, η Πορτογαλία⁸, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Αυστραλία⁶⁰. Όλοι αυτοί οι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι αυτό το εργαλείο είναι το πιο χρησιμοποιούμενο από όλους τους διευθυντές που ερωτήθηκαν ή/και πήραν συνέντευξη στις μελέτες τους.

Οι Faria et al. επισημαίνουν ότι η συντριπτική πλειοψηφία των ξενοδοχείων στη μελέτη καταρτίζει προϋπολογισμούς⁶¹. Στην Ελλάδα, ο προϋπολογισμός είναι μια από τις πιο εφαρμοσμένες παραδοσιακές λογιστικές πρακτικές διαχείρισης⁶⁰. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται στους τομείς της προετοιμασίας, διαχείρισης και αξιολόγησης. Ο προϋπολογισμός θα πρέπει να αποτελεί μέρος του συστήματος διαχείρισης ελέγχου⁶². Σύμφωνα με τους Jones⁶³ και Mia & Patiar⁶¹, ο προϋπολογισμός είναι πολύ σημαντικός στη φιλοξενία. Η συμμετοχή στον προϋπολογισμό περιλαμβάνει καλή επικοινωνία μεταξύ ανωτέρων και υφιστάμενων και μια θετική σχέση με τρεις διαστάσεις της αξιολόγησης της απόδοσης: σχεδιασμός, αξιολόγηση και έρευνα. Στα ξενοδοχεία, ο προϋπολογισμός έχει μικρότερη χρήση όταν το περιβάλλον είναι απρόβλεπτο και άκρως ανταγωνιστικό⁶⁴.

Οι αναλογίες και οι δείκτες ξενοδοχείων έχουν ερευνηθεί σε πολλές χώρες και σχετίζονται με συστήματα μέτρησης απόδοσης- για παράδειγμα, η ισορροπημένη κάρτα βαθμολογίας²³. Οι δείκτες χρησιμοποιούνται για την εξακρίβωση της απόδοσης των ξενοδοχείων, αναλύοντας την (μη) αποδοτικότητα και την κερδοφορία⁶⁵. Οι δείκτες χρησιμοποιούνται επίσης για την ανάλυση της επίδρασης συγκεκριμένων παραγόντων στην απόδοση του ξενοδοχείου⁶¹. Οι δείκτες καθιστούν

⁵⁹ Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). *Management accounting practices in the Greek hospitality*. *Manag. Audit.* 24, 81–98

⁶⁰ Mia, L., & Patiar, A. (2002). Managerial effectiveness in the hospitality business and the mutual influence of superior-subordinate relationships and employee input into budgeting processes: . *J. Hosp. Tour. Res.* 26, 235–257

⁶¹ Faria, A., Ferreira, L., & Trigueiros, D. (2018). *Analyzing customer profitability in hotels using activity-based costing*. *Tour. Manag. Stud.* 14, 65–74

⁶² Zounta, S., & Bekiaris, M.J.(2009). *Cost-based management and decision-making in Greek luxury hotels*. *Tourismos*, 205–225.

⁶³ Jones, T. (2008). *Improving hotel budgetary practice a positive theory model*. *Int. J. Hosp. Manag.* 529–540.

⁶⁴ Sharma, D.S. (2002). *Budget system features in hotels and their impact on environmental dimensions, sizes, and structures*. *Manag. Account.* 101–130.

⁶⁵ Sharma, A., & Upneja, A. (2005). *The factors that affect Tanzanian small hotels bottom lines*. *Int. J. Manage* 17, 504–515.

διαθέσιμο έναν χαρακτηρισμό των κορυφαίων ξενοδοχείων στην αγορά⁶⁶. Οι Chen et al.⁶⁷ συνέκρινε τις αναλογίες για να εξακριβωθεί εάν η RevPAR είχε πρωτοκαθεδρία στον ξενοδοχειακό κλάδο, η υπόθεση δεν υποστηρίχθηκε και χρειάστηκαν περαιτέρω μελέτες για να επικυρωθεί (ή όχι) η υπεροχή του RevPAR. Ορισμένοι δείκτες (έσοδα ανά εργαζόμενο, έσοδα προς κόστος, έσοδα από δωμάτιο σε κόστος, έσοδα από F&B σε κόστος, RevPAR και ποσοστό πληρότητας) χρησιμοποιήθηκαν για την ανάλυση της αύξησης της παραγωγικότητας, της κερδοφορίας και της αποτελεσματικότητας⁶⁸. Οι δείκτες χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση της προόδου καθώς και επηρεάζονται από τα χαρακτηριστικά ενός συγκεκριμένου ξενοδοχείου και ορισμένοι δείκτες βοηθούν τους διαχειριστές να προβλέψουν την οικονομική δυσπραγία. Είναι σημαντικό να μελετηθεί η ομοιογένεια των αναλογιών για τις περιπτώσεις των ξενοδοχείων. Ωστόσο, υπήρξε κριτική ότι πρέπει να αναπτυχθούν περισσότεροι δείκτες σε διαφορετικούς τομείς²³.

Η συγκριτική αξιολόγηση χρησιμοποιεί περισσότερες πληροφορίες για τα έσοδα από τις πληροφορίες κόστους. Η χρήση της συγκριτικής αξιολόγησης την Πορτογαλία έχει κάποια συνάφεια, αλλά χρησιμοποιείται περισσότερο στις δραστηριότητες των αλυσίδων ξενοδοχείων⁶². Τα ξενοδοχεία που χρησιμοποιούν συγκριτική αξιολόγηση χρησιμοποιούν πιο λειτουργικά συστήματα κόστους αλλά στην Ελλάδα, το ποσοστό των ξενοδοχείων που χρησιμοποιούν συγκριτική αξιολόγηση είναι χαμηλό, επειδή οι ξενοδόχοι βλέπουν λίγα οφέλη. Κανονικά, τα ξενοδοχεία που χρησιμοποιούν συγκριτική αξιολόγηση χρησιμοποιούν επίσης το *balanced scorecard*. Τα ξενοδοχεία που εφαρμόζουν συγκριτική αξιολόγηση έχουν υψηλότερο ποσοστό έμμεσου κόστους, υψηλότερα έσοδα από πωλήσεις και υψηλότερη ανταγωνιστικότητα τιμών⁶⁰. Τα ξενοδοχεία που χρησιμοποιούν συγκριτική αξιολόγηση είναι πιο πιθανό να χρησιμοποιούν ABC κι εν γένει μπορεί να βοηθήσει τα ξενοδοχεία να διαχειρίζονται μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες με στόχο τον εντοπισμό ευκαιριών και τη βελτίωση της εξυπηρέτησης και της εμπειρίας των πελατών.

⁶⁶ Devesa, M.J.S., Esteban, L.P., & Martínez, A.G.(2009). *Cluster analysis data on the financial organization of the Spanish hotel sector*. *Tour. Econ.*15, 121–138.

⁶⁷ Chen, J., Koh, Y., & Lee, S.(2008). *Does the market care about RevPAR? A case study of five large U.S. Hosp.* *Tour. Res.* 35, 258–273

⁶⁸ Amado, C.A.F., & Santos, S.P. (2017). *Does partial privatization improve performance Evidence from a chain of hotels in Portugal*. *J. Bus. Res.*, 73, 9–19.

Σε μια ακόμα έρευνα των Pavlatos & Paggios (2009) πραγματοποιήθηκε σύγκριση των ελληνικών ξενοδοχείων που χρησιμοποιούν τη μέθοδο ABC και ξενοδοχεία που δεν χρησιμοποιούν. Διαπιστώθηκε στο πλαίσιο της έρευνας ότι υπάρχουν αρκετά σημαντικές διαφορές στη δομή του κόστους, το μέγεθος και τα έσοδα. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι τα ξενοδοχεία που χρησιμοποιούν ABC έχουν υψηλότερο ποσοστό γενικών εξόδων και υψηλότερες πωλήσεις⁶⁰. Ως εκ τούτου η εφαρμογή του ABC σχετίζεται με τη δομή του κόστους και τη χρήση τεχνικών λογιστικής στρατηγικής διαχείρισης (benchmarking, κοστολόγηση κύκλου ζωής, στρατηγική κοστολόγηση, στρατηγική κοστολόγηση).

Η Zounta & Bekiaris (2009) επιβεβαιώνουν αυτήν την αδύναμη εφαρμογή του ABC από τα ξενοδοχεία στην Ελλάδα⁶³. Ωστόσο, σε ένα δείγμα 66 ξενοδοχείων τεσσάρων και πέντε αστέρων στην περιοχή Αλγκάρβε της Πορτογαλίας, που απάντησαν σε έρευνα που εκπονήθηκε από τους Faria, Ferreira & Trugueiros (2018) διαπιστώθηκε ότι κανένας από τους ερωτηθέντες δεν εφάρμοσε πρακτικές ABC και περίπου το 9,00% δεν γνώριζε το συγκεκριμένο σύστημα.

Παράλληλα η ίδια κατάσταση καταγράφηκε και σε άλλα έθνη, όπως στη Νιγηρία, που τα περισσότερα ξενοδοχεία δεν χρησιμοποιούν το σύστημα ABC⁶⁹. Προκύπτει λοιπόν με βάση την παραπάνω συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας ότι οι διευθυντές θα πρέπει να εκπαιδεύονται ώστε να εφαρμόζουν αυτά τα αποδοτικά συστήματα κόστους ώστε να ευθυγραμμίζονται με αντίστοιχες στρατηγικές που ακολουθούν άλλες χώρες⁵⁵. Παρόλα αυτά, σύμφωνα με τους Lima Santos et al. (2012) το ABC είναι η σύγχρονη πρακτική που χρησιμοποιείται περισσότερο στα ξενοδοχεία στην Πορτογαλία, αλλά φαίνεται ότι ενώ είναι απαραίτητο και αποτελεσματικό δεν είναι επαρκές εργαλείο μέτρησης για την ανάλυση της κερδοφορίας⁷⁰.

⁶⁹ Adamu, A., & Olotu, I.A. (2009). *Activity-based costing in the hotel industry: a real possibility*. J. Finance. Account. Res 1, 36–49.

⁷⁰ Dalci, I., Tanis, V., Kosan, L. (2010). *Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: A case study in a hotel*. Int. Hosp. Manage. 22, 609–637.

3.4 Η επίδραση της διοικητικής λογιστικής στις τουριστικές επιχειρήσεις

Στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον, κάθε οργανισμός ανεξάρτητα από το μέγεθος, τη δομή και τη φύση του δραστηριοποιείται σε ένα πολύ ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον λόγω της ανάπτυξης της τεχνολογίας, που ουσιαστικά έχει διευρύνει την πρόσβαση των ανθρώπων στις επιχειρήσεις μέσω του διαδικτύου. Δεδομένου ότι η διοίκηση μιας επιχείρησης θα πρέπει να λαμβάνει αποτελεσματικές διαχειριστικές αποφάσεις για να διατηρηθεί η βιωσιμότητα μιας επιχείρησης, ο τομέας της λογιστικής που ασχολείται με τη διάδοση πληροφοριών στα ανώτερα στελέχη, γνωστός ως «λογιστική διαχείρισης», έχει λάβει μεγαλύτερη προσοχή τα τελευταία χρόνια προκειμένου οι διευθυντές να λαμβάνουν επιχειρηματικές αποφάσεις.

Από τον 19^ο αιώνα, η διοικητική λογιστική διαχείρισης έχει επικεντρωθεί ως κύριο μέλημα των επιχειρήσεων λόγω της σημασίας των διοικητικών αποφάσεων σε λογιστικό επίπεδο, για την καλύτερη διαχείριση και απόδοση στον οργανισμό. Αντίστοιχα, πολλοί ερευνητές διεξάγουν έρευνες που επικεντρώνονται στην υιοθέτηση, τα στάδια, τη χρήση και τη σημασία των διοικητικών πρακτικών σε σχέση με διαφορετικούς κλάδους και επιχειρήσεις.

Κάποιοι ερευνητές έχουν αναλύσει τον αντίκτυπο ή τη σχέση ορισμένων πρακτικών διοικητικής λογιστικής με την επιτυχία των επιχειρήσεων σε ένα ευρύ φάσμα βιομηχανιών. Μεταξύ αυτών των μελετών, οι μελέτες για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν ερευνητικό ενδιαφέρον σε πολλές χώρες, καθώς είναι μια αναδυόμενη τάση σε πολλές χώρες, όσο οι οικονομίες στρέφονται προς την ανάπτυξη του παραγωγικού τομέα στην ανάπτυξη του τομέα των υπηρεσιών.

Ο Gichaaga, (2013) για παράδειγμα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο δείκτης απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων αυξήθηκε αυξηθεί ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των πρακτικών διοικητικής λογιστικής και βελτιώνει τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων⁷¹.

⁷¹ Gichaaga, P. M. (2013). *Effects of Management Accounting Practices on Financial Performance of Manufacturing Companies in Kenya*.

Αντίστοιχα οι Shah & Pradhan, (2016) κατέληξαν στη ύπαρξη μιας συσχέτισης των πρακτικών διαχείρισης κόστους και της κερδοφορίας της εταιρείας⁷².

Επιπλέον οι Wang & Huynh, (2014) βρήκαν ότι υπάρχει καλή εταιρική διακυβέρνηση στους οργανισμούς που έχουν ακολουθήσει πρακτικές της διοικητικής λογιστικής γεγονός που τελικά οδηγεί σε καλύτερες οικονομικές επιδόσεις.

Ανάλογα ήταν και τα αποτελέσματα των Pradhan, Swain & Dash, (2018) οι οποίοι διεξήγαγαν μια έρευνα για να κατανοήσουν τον αντίκτυπο των λογιστικών τεχνικών διαχείρισης στη βελτίωση της απόδοσης της αλυσίδας εφοδιασμού καθώς και στη συνολική απόδοση της εταιρείας. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει θετικός αντίκτυπος στην απόδοση στις επιχειρήσεις εφοδιαστικής αλυσίδας μετά την υιοθέτηση τεχνικών λογιστικής διαχείρισης.⁷³

Οι αλλαγές στο εξωτερικό περιβάλλον, όπως η παγκοσμιοποίηση, ο αυξημένος ανταγωνισμός, ο ταχύτερος ρυθμός των αλλαγών και οι περιβαλλοντικές ανησυχίες έχουν οδηγήσει στην εκτεταμένη χρήση της διοικητικής λογιστικής στη φιλοξενία και τον τουρισμό. Στη χρηματοοικονομική λογιστική αυτό οδήγησε στην ανάγκη για διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (ΔΠΧΠ) που διαπερνούν τα εθνικά σύνορα. Ως εκ τούτου, η ορολογία των ΔΠΧΠ χρησιμοποιείται ευρύτερα στη λογιστική διαχείρισης, για να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές στη χρηματοοικονομική λογιστική.

Επιπλέον από τη συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας προέκυψε ότι υπάρχουν και άλλες τεχνικές διοικητικής λογιστικής για τον κλάδο της φιλοξενίας. Για παράδειγμα, λειτουργικοί λόγοι και δείκτες χρησιμοποιούνται συχνά στο tableau de bord, στο balanced scorecard και στο benchmarking. Το Ενιαίο Σύστημα Λογαριασμών για τη Βιομηχανία Καταλυμάτων εφαρμόζεται επίσης σε πολλές πρακτικές, καθώς είναι ένα λογιστικό σύστημα που παρέχει πολλές πληροφορίες και χρησιμοποιεί ορισμένες πρακτικές εσωτερικά, όπως ο προϋπολογισμός και η ανάλυση διακύμανσης προϋπολογισμού αποκλειστικά για τις ξενοδοχειακές μονάδες.

⁷² Shah, G. P., & Pradhan, R. (2016). *Cost Management Practices and Firm's Performance of Nepal*. International Academic Journal of Business Management

⁷³ Pradhan, D., Swain, P., & Dash, M. (2018). *International Journal of Mechanical Engineering and Technology (IJMET)*, 9(5), 1049–1057.

Αναλυτικά, οι επιχειρησιακές αναλογίες και δείκτες φιλοξενίας επιτρέπουν την παρακολούθηση της επιχείρησης, καθώς και την κερδοφορία της. Υπήρξε ανάπτυξη με την πάροδο των ετών στη χρήση αναλογιών όπως το συνολικό ποσοστό πληρότητας, το ποσοστό πληρότητας ανά εποχή και κατηγορία πελατών, οι αναλογίες εσόδων, το κόστος προσωπικού και η ικανοποίηση των πελατών.

Αυτή η εξέλιξη στοχεύει στη λήψη των απαραίτητων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων στον κλάδο της φιλοξενίας. Σύμφωνα με τους Amat και Campa (2011), η ξενοδοχειακή εταιρεία πρέπει να επιλέξει την καλύτερη στρατηγική με βάση τις ανάγκες και τις λειτουργίες της ενώ πρότειναν ότι ο καλύτερος τρόπος για να αποφασιστεί η ιδανική τιμή των αναλογιών είναι να αναλυθούν με την πάροδο των ετών. Δηλαδή να διενεργείται μια διαχρονική ανάλυση που να περιλαμβάνει τις εκτιμήσεις για την εποχικότητα που ουσιαστικά επηρεάζει πολύ τον κλάδο του τουρισμού γενικά⁷⁴.

Ο Slattery (2002) υποστήριξε ότι τα έσοδα ανά διαθέσιμο δωμάτιο (RevPAR) είναι ο πιο ευρέως χρησιμοποιούμενος δείκτης απόδοσης στον ξενοδοχειακό κλάδο⁷⁵. Ο δείκτης αυτός παρέχει ουσιαστικά πλούσια πληροφόρηση για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά το κόστος και τις τιμές που θα θέσει μια ξενοδοχειακή επιχείρηση⁶².

Σύμφωνα με τους Casqueira et al. (2016), οι πιο χρησιμοποιούμενες αναλογίες και οι πιο ενδιαφέρουσες στο τμήμα διαμονής είναι ο συντελεστής πληρότητας και ο μέσος ημερήσιος συντελεστής (ADR). Παρόλα αυτά, το RevPAR προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του ποσοστού πληρότητας και της ADR.

Οι Gomes et al. (2017) αναφέρουν ότι αυτές οι αναλογίες είναι επίσης οι πιο χρησιμοποιούμενες από μικρά και πολύ μικρά ξενοδοχεία. Εκτός από τις παραπάνω αναλογίες, τα συνολικά έσοδα ανά διαθέσιμο δωμάτιο (TRevPAR) θεωρείται ο πιο ολοκληρωμένος δείκτης επειδή λαμβάνει υπόψη όλες τις πηγές εσόδων για κάθε ξενοδοχείο⁸.

⁷⁴ Amat, O., & Campa, F. (2011). *Contabilidad, Control de Gestion y Finanzas de Hotels*. Profit: Barcelona, Spain.

⁷⁵ Slattery, P. (2002) Reported RevPAR: *Unreliable measures, flawed interpretations and the remedy*. Int. J. Hosp. Manag. 21, 145–149.

Το TReVnPAR είναι ένας δείκτης επιχειρηματικής επιτυχίας και αντιπροσωπεύει μια αναλογία των συνολικών λειτουργικών εσόδων και του συνολικού αριθμού των διαθέσιμων δωματίων. Πολλές μεταβλητές, όπως το εύρος χωρητικότητας ο τόπος και η βαθμολογία του ξενοδοχείου, μπορούν να επηρεάσουν αυτήν τη μέτρηση. Ουσιαστικά όμως μπορεί να βοηθήσει στην προσμέτρηση διάφορων σημαντικών δεδομένων τα οποία όμως θα πρέπει να αξιολογούνται και σε συνάρτηση με ποιοτικές μεταβλητές⁷⁶.

Τέλος, η εφαρμοσμένη έρευνα για έναν συγκεκριμένο κλάδο, όπως η φιλοξενία, αντικατοπτρίζει το πρότυπο ανάπτυξης που περιγράφεται στον γενικό τομέα της λογιστικής διαχείρισης. Η λογιστική έρευνα ακαδημαϊκής διαχείρισης που εφαρμόζεται ειδικά στον τουρισμό είναι περιορισμένη σε όγκο και σχεδόν ανύπαρκτη στον τομέα των εκδηλώσεων.

Στο πλαίσιο της εφαρμοσμένης έρευνας στον τομέα της φιλοξενίας, η συντριπτική πλειονότητα της έρευνας για τη λογιστική διαχείρισης εφαρμόζεται ειδικά σε ξενοδοχεία (εκτιμάται πάνω από 90%). Εξαιτίας αυτού, είναι υποχρεωτική η διενέργεια περαιτέρω έρευνας σε εμπειρικό επίπεδο, εξετάζοντας το τι εφαρμόζουν οι ελληνικές τουριστικές επιχειρήσεις.

⁷⁶ Mašić, S.I.(2013). The performance of Serbian hotel industry. Singidunum J. Appl. Sci. 10, 24–31.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

4.1 Οι ξενοδοχειακές μονάδες στην Ελλάδα και στην Κρήτη

Η διαθέσιμη ξενοδοχειακή υποδομή μπορούμε να πούμε ότι είναι ένας αντιπροσωπευτικός δείκτης της τουριστικής ανάπτυξης μιας περιοχής. Τα ξενοδοχεία έχουν σημαντικό αντίκτυπο στο επίπεδο και τον όγκο του τουρισμού λόγω των υποδομών και των υπηρεσιών που παρέχουν.

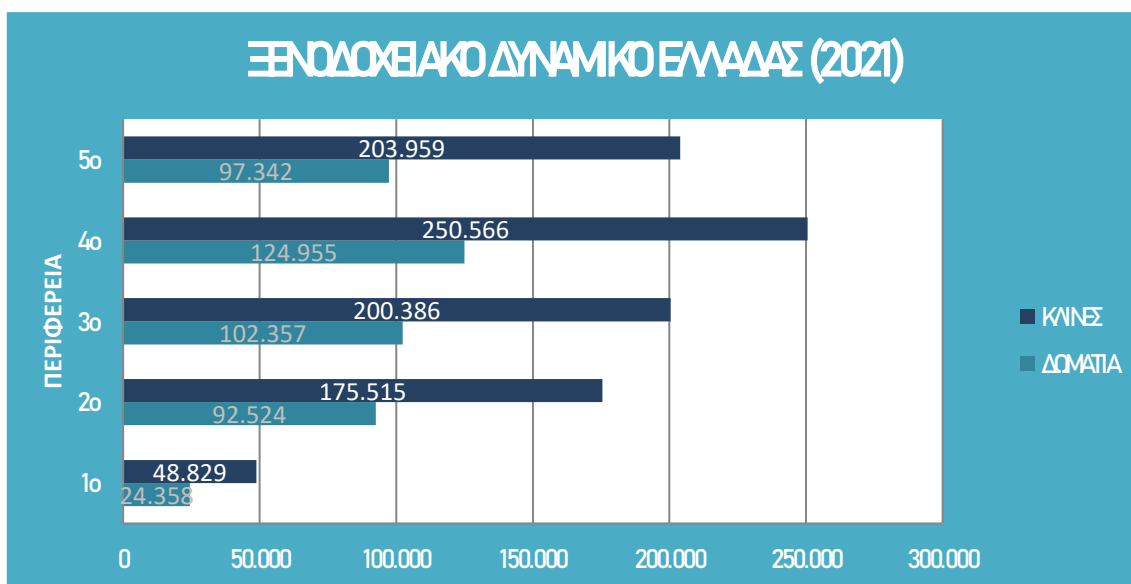
Σύμφωνα με τα δεδομένα από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος (2021) στο σύνολο της επικράτειας το τουριστικό δυναμικό αριθμεί 10.098 ξενοδοχειακές μονάδες 441.536 και 879.255 κλίνες, ενώ στα νησιά του Ν. Αιγαίου, την Κρήτη και το Ιόνιο η μέση μονάδα διαθέτει 110 κλίνες που αντιστοιχούν σε 55 δωμάτια.

Στο παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται πως αρθρώνεται το ξενοδοχειακό δυναμικό της Ελλάδας σε κλίμακα αστεριών. Οι δυνατότητες της χώρας ως τουριστικού προορισμού σε ότι αφορά τα ξενοδοχεία, έχουν βελτιωθεί πολύ, από το 2000 έως το 2017, το ποσοστό των διαθέσιμων δωματίων σε ξενοδοχεία 5 αστερών αυξήθηκε από 1% σε 5,1% το 2017 ενώ με 4 αστέρια διαθέτουν μερίδιο 15% στη συνολική ξενοδοχειακή δυναμικότητα και τα καταλύματα με 3 αστέρια το 25%.

		2021					Γενικό άθροισμα
		5*	4*	3*	2*	1*	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	Μονάδες	700	1.767	2.838	3.519	1.274	10.098
	Δωμάτια	97.342	124.955	102.357	92.524	24.358	441.536
	Κλίνες	203.959	250.566	200.386	175.515	48.829	879.255

Πίνακας 2. Ξενοδοχειακό δυναμικό Ελλάδας⁷⁷

⁷⁷ Enterprise Greece (2021). Tourism Sector: A central pillar of the Greek economy. Retrieved from: <https://www.enterprisegreece.gov.gr/files/pdf/roadshow2019/5-Tourism-Teaser.pdf>



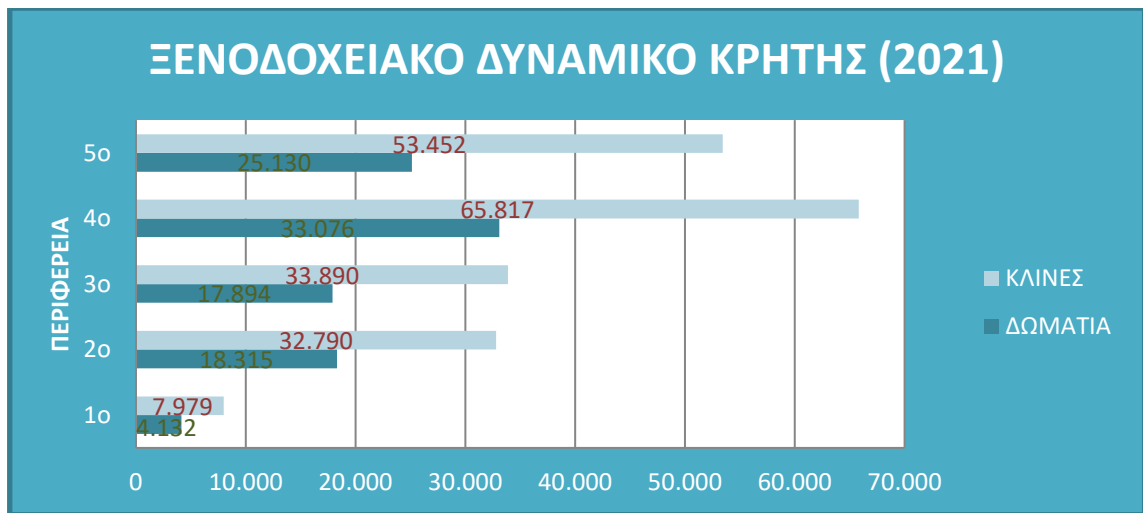
Διάγραμμα 1. Ξενοδοχειακό δυναμικό Ελλάδας

Σύμφωνα με τα δεδομένα από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος στο σύνολο της επικράτειας το τουριστικό δυναμικό της Κρήτης αριθμεί 1.644 ξενοδοχειακές μονάδες, 98.547 δωμάτια και 193.928 κλίνες. Στο παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται πως αρθρώνεται το ξενοδοχειακό δυναμικό της Κρήτης σε κλίμακα αστεριών. Κανένα άλλο ελληνικό νησί δεν προσφέρει τόσα πολλά πολυτελή ξενοδοχεία 5 αστερών όσο η Κρήτη. Καθώς ο τουρισμός αναπτύχθηκε από νωρίς, η φιλοξενία σε ξενοδοχεία και θέρετρα 5 αστερών-πολυτελείας έχει μακρά παράδοση στην Κρήτη.

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ		2021					Γενικό άθροισμα
		5*	4*	3*	2*	1*	
ΚΡΗΤΗΣ	Μονάδες	149	345	412	565	173	1.644
	Δωμάτια	25.130	33.076	17.894	18.315	4.132	98.547
	Κλίνες	53.452	65.817	33.890	32.790	7.979	193.928

Πίνακας 3. Ξενοδοχειακό δυναμικό Κρήτης⁷⁸

⁷⁸ΙΤΕΠ (2021). Ξενοδοχειακό Δυναμικό Ελλάδας. Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων. Retrieved from: https://www.grhotels.gr/app/uploads/2022/07/01_Hotels_2021_Total.pdf



Διάγραμμα 2. Ξενοδοχειακό δυναμικό Κρήτης

4.2 Η ποιότητα των ξενοδοχείων στην Ελλάδα και στη Κρήτη

Η εστίαση στην ποιότητα έχει γίνει ένας από τους βασικούς παράγοντες επιτυχίας για τους παρόχους τουριστικών υπηρεσιών και την τουριστική βιομηχανία γενικότερα. Η σημερινή προσέγγιση της ποιότητας στον τουρισμό είναι αποτέλεσμα της αύξησης των διάφορων αναγκών των καταναλωτών, στο πλαίσιο του ιδιαίτερα αυξανόμενου ανταγωνισμού, της παγκοσμιοποίησης της αγοράς και της ανάπτυξης της σύγχρονης τεχνολογίας. Η αξιολόγηση της ποιότητας των τουριστικών υπηρεσιών προϋποθέτει την αποσαφήνιση της έννοιας του τουριστικού προϊόντος και τον προσδιορισμό των χαρακτηριστικών του. Με απλά λόγια, τα τουριστικά προϊόντα μπορούν να οριστούν ως προϊόντα που ικανοποιούν τις ανάγκες των τουριστών.

Το πρώτο σημαντικό χαρακτηριστικό του τουριστικού προϊόντος είναι η πολυπλοκότητα του: το τουριστικό προϊόν είναι σύνθετο, αποτελούμενο από διάφορα αγαθά και υπηρεσίες που προσφέρονται για την ικανοποίηση των αναγκών των τουριστών. Γενικά περιλαμβάνει τη διαμονή, τη μεταφορά και την εστίαση, καθώς και τα αξιοθέατα και την ψυχαγωγία. Κατά συνέπεια, η μέτρηση της

ποιότητας του τουριστικού προϊόντος πρέπει να λαμβάνει υπόψη πολλά διακριτά χαρακτηριστικά του προϊόντος⁷⁹.

Σήμερα, παρά τις συνεχείς προσπάθειες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων να παρέχουν ποιοτικές υπηρεσίες, μπορεί να δημιουργηθεί χάσμα μεταξύ της προσφερόμενης και της αντιλαμβανόμενης (βιωμένης) ποιότητας. Προκειμένου να αποφευχθεί αυτό, είναι απαραίτητο να μετράται συνεχώς η ποιότητα των υπηρεσιών που επιτυγχάνονται με τη βοήθεια ορισμένων μοντέλων που είναι τα πιο γνωστά:

- Μοντέλο αντιλαμβανόμενης ποιότητας υπηρεσιών,
- Μοντέλο των πέντε χασμάτων
- Μοντέλο SERVQUAL
- Μοντέλο της τεχνικής των κρίσιμων περιστατικών,
- Άλλα εργαλεία ελέγχου – Ικανοποίηση μέσω ερωτηματολογίων⁸⁰.

Στη παρούσα εργασία, εξετάζουμε τον GRI (Γενικό Δείκτη Ικανοποίησης) του ReviewPro για τους πελάτες του ξενοδοχείου, μια εξειδικευμένη μέτρηση για τη διαδικτυακή φήμη των ξενοδοχειακών μονάδων.

Η βαθμολογία κάθε ξενοδοχείου προσδιορίζεται αναλύοντας μια ποικιλία παραγόντων που σχετίζονται με κριτικές επισκεπτών που δημοσιεύονται σε πολυάριθμα διαδικτυακά κανάλια διανομής, συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, των μέσων κοινωνικής δικτύωσης, των ιστοτόπων κριτικών ξενοδοχείων και των OTA (διαδικτυακοί ταξιδιωτικοί πράκτορες). Οι πρόσφατες αξιολογήσεις έχουν μεγαλύτερη βαρύτητα από τις παλαιότερες, ενώ περιλαμβάνονται και τα δεδομένα από το προηγούμενο έτος. Εάν η βαθμολογία ικανοποίησής είναι πάνω από 80%, αυτό δείχνει πως περάσατε υπέροχα κατά διαμονή σας. Τον Οκτώβριο του 2019, η Ελλάδα έχει τον υψηλότερο δείκτη ποιότητας με 87,2%, ακολουθούμενη από την Κροατία (86%) και τέλος από την Κύπρο (85%).

⁷⁹ Foris, D. (2018). A comprehensive review of the quality approach in tourism. *Intech Open Science*, 10, 159-188.

⁸⁰ Lybra (2022). *Tourism in Greece: it's time to think about the low season*. Retrieved from: <https://lybra.tech/tourism-in-greece-its-time-to-think-about-the-low-season/>



Εικόνα 4. Δείκτης ποιότητας ξενοδοχειακών μονάδων για την Ελλάδα και ανταγωνιστικές χώρες

Στο παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων της Ελλάδας για το 2019. Παρατηρούμε ότι η ποιότητα και η εξυπηρέτηση καταλαμβάνουν τα υψηλότερα ποσοστά και ξεπερνούν όλους τους ανταγωνιστικούς προορισμούς (Κροατία, Κύπρος, Ιταλία, Ισπανία, Τουρκία, Γαλλία).

Οκτώβριος 2019	Ελλάδα
Καθαριότητα	91,0%
Φαγητό-Ποτό	83,9%
Τοποθεσία	86,9%
Εξυπηρέτηση	88,8%
Σχέση Ποιότητας-Τιμής	84,3%
Δωμάτιο	83,8%
Διασκέδαση	78,3%
GRI	87,2%

Πίνακας 4. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων στην Ελλάδα⁷⁹

Στο παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι επιμέρους δείκτες της Ελλάδας ανά κατηγορία αστέρων. Παρατηρούμε ότι η καθαριότητα καταλαμβάνει την πρώτη θέση η κατηγορία 1-2 αστέρων με 96,4% και ακολουθεί η κατηγορία αστέρων με 91,9%. Στην Τρίτη θέση βρίσκονται τα ξενοδοχεία 4 αστέρων με 90,0% και στην τελευταία θέση τα ξενοδοχεία 3 αστέρων με 86,3% και ακολουθεί η κατηγορία 1-2 αστέρων με 83,8%. Στην Τρίτη θέση τα ξενοδοχεία 3 αστέρων με 80,1%. Η τοποθεσία καταλαμβάνει την πρώτη θέση η κατηγορία 1-2 αστέρων με ποσοστό 88,5%. Ακολουθεί η κατηγορία 5 αστέρων με 87,9% και η κατηγορία 4 και 3 αστέρων με 86,3% και 85,4% αντίστοιχα.

Οκτώβριος 2019	Ελλάδα	5	4	3	1-2
Καθαριότητα	91,0%	91,9%	90,0%	89,8%	96,4%
Φαγητό-Ποτό	83,9%	86,3%	83,6%	80,1%	83,8%
Τοποθεσία	86,9%	87,9%	86,3%	85,4%	88,5%
Εξυπηρέτηση	88,8%	90,5%	87,6%	88,5%	89,8%
Σχέση Ποιότητας-Τιμής	84,3%	85,1%	83,0%	84,8%	87,9%
Δωμάτιο	83,8%	86,6%	82,0%	82,4%	83,9%
Διασκέδαση	78,3%	81,6%	76,9%	74,3%	58,9%
GRI	87,2%	89,6%	87,1%	86,6%	86,5%

Πίνακας 5. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων στην Ελλάδα ανά κατηγορία αστεριών⁷⁹

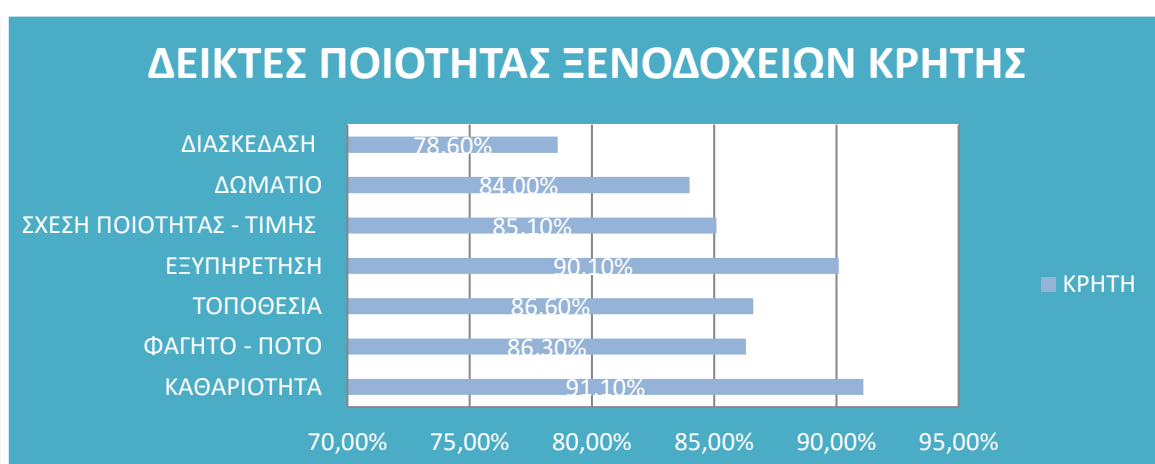


Διάγραμμα 3. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων στην Ελλάδας ανά κατηγορία αστεριών⁷⁹

Σε ότι αφορά την γεωγραφική περιοχή της Κρήτης, καταλαμβάνει στο γενικό δείκτη ικανοποίησης την δεύτερη θέση για την νησιωτική Ελλάδα (87,1%) ενώ πρώτη θέση είναι οι Κυκλάδες (91,2%). Σε ότι αφορά τους επιμέρους δείκτες, η Κρήτη παρουσιάζει τα εξής ποσοστά. Σε γενικές γραμμές η Κρήτη βρίσκεται σε υψηλότερη από την τέταρτη θέση για όλες τις κατηγορίες με τις Κυκλάδες να προηγούνται σε όλες.

Οκτώβριος 2019	Κρήτη
Καθαριότητα	91,1%
Φαγητό-Ποτό	86,3%
Τοποθεσία	86,6%
Εξυπηρέτηση	90,1%
Σχέση Ποιότητας-Τιμής	85,1%
Δωμάτιο	84,0%
Διασκέδαση	78,6%
GRI	87,1%

Πίνακας 6. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων Κρήτης⁷⁹



Διάγραμμα 4. Επιμέρους δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων Κρήτης⁷⁹

Ακόμη θα θέλαμε να κάνουμε μια σημείωση όσο αφορά τον δείκτη GRI :

Δείκτες Ποιότητας:

Στους πίνακες ο Γενικός Δείκτης Ικανοποίησης (GRI®) πελατών ξενοδοχείων, που υπολογίζεται από την ReviewPro®, εταιρεία που ειδικεύεται στην μέτρηση της online φήμης των ξενοδοχείων. Ο δείκτης αυτός υπολογίζεται για κάθε ξενοδοχείο, μέσω ανάλυσης των μεταβλητών που συνδέονται με τις αναρτήσεις σχολίων πελατών σε εκατοντάδες πλατφόρμες κοινωνικής δικτύωσης, ιστοσελίδες σχολιασμού ξενοδοχείων και ιστοσελίδες OTAs (online travel agents – διαδικτυακά ταξιδιωτικά γραφεία). Επίσης, λαμβάνει υπόψιν όχι μόνο τις ημερήσιες κριτικές αλλά και τα ιστορικά δεδομένα των τελευταίων 365 ημερών δίνοντας μεγαλύτερη βαρύτητα στις πιο πρόσφατες κριτικές.

Δείκτες άνω του 80% υποδηλώνουν θετική εμπειρία. Ο δείκτης είναι ποιοτικός και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αξιολόγηση της εξέλιξης της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών.

ΜΟΝΤΕΛΟ SERVQUAL :

- Αποτελεί μια επέκταση της προσέγγισης του ιδεώδους σημείου. Το μέτρο εκτίμησης της ποιότητας των υπηρεσιών δίνεται από την εξίσωση:

$$G_j = \sum_{i=1}^n W_i(E_{ij} - I_i)$$

- G_i είναι το «χάσμα» (διαφορά) ποιότητας της i διάστασης, E_{ij} είναι η αντίληψη απόδοσης για το χαρακτηριστικό j της διάστασης i , I_{ij} είναι η προσδοκία του εξαιρετικού επίπεδου απόδοσης για το χαρακτηριστικό j της διάστασης i και n_i είναι ο συνολικός αριθμός των χαρακτηριστικών της συγκεκριμένης διάστασης.

Το μοντέλο Servqual περιλαμβάνει 5 καθορισμένες διαστάσεις και 22 επιμέρους χαρακτηριστικά (υποκριτήρια) ποιότητα υπηρεσιών. } Για τη συλλογή των απαιτούμενων δεδομένων χρησιμοποιείται ένα προκαθορισμένο ερωτηματολόγιο, το οποίο περιλαμβάνει:

- Μέτρηση των προσδοκιών του πελάτη με βάση το εξαιρετικό επίπεδο μιας διάστασης ποιότητας.
- Μέτρηση της σημαντικότητας των διαστάσεων ποιότητας.
- Εκτίμηση της αντίληψης του πελάτη για την προσφερόμενη υπηρεσία για κάθε διάσταση ποιότητας.
-

4.3 Οι υπηρεσίες ξενοδοχείων στην Ελλάδα και στη Κρήτη

Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι επισκέπτες θα έχουν μια ευχάριστη και αξέχαστη διαμονή, τα ξενοδοχεία πρέπει να απασχολούν εκπαιδευμένους επαγγελματίες των οποίων η κύρια ευθύνη είναι να καλύψουν τις ανάγκες τους. Σίγουρα, τα τελευταία χρόνια υπάρχει μια κινητικότητα στον ξενοδοχειακό τομέα, με τους επισκέπτες να επιλέγουν όλο και περισσότερο το ξενοδοχείο τους όχι μόνο για το κατάλυμα αλλά και για τις ειδικές υπηρεσίες, ανέσεις που προσφέρει αλλά και την ποικιλία των πραγμάτων που μπορούν να κάνουν τόσο μέσα όσο και γύρω από το ξενοδοχείο. Οι κοινές παροχές που βρίσκονται σε ξενοδοχεία πέντε αστέρων περιλαμβάνουν, εξωτερικές και

εσωτερικές πισίνες, διαμορφωμένους χώρους παιχνιδιών, εστιατόρια, σαλόνια, μπαρ, κλαμπ γκολφ, σπα, τζακούζι, γκαράζ, αίθουσες δεξιώσεων, αίθουσες συσκέψεων, τηλεοράσεις στο λόμπι και αίθουσες συσκέψεων, ειδικές υπηρεσίες όπως μανικιούρ και προσωπικά συνεδριακά κέντρα⁸¹.

Η έρευνα που διεξήχθη από το GuestJoy εξετάζει πληροφορίες από 25 χώρες και 1.000 ξενοδοχεία για να προσδιορίσει ποιο είδος υπηρεσιών έχει τη μεγαλύτερη ζήτηση. Η παροχή περιποιήσεων σπα, μασάζ και άλλων μορφών περιποίησης ευεξίας αντιπροσωπεύουν το 20,4% όλων των υπηρεσιών που αγοράζονται, καθιστώντας την πιο περιζήτητη υπηρεσία. Ακολουθούν τα ταξί (18%) και τέλος τα εστιατόρια (16%). Τα λουλούδια, οι φιλικές προς τα παιδιά δραστηριότητες και η ενοικίαση αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών αντιπροσωπεύουν το 1,2% των συνολικών εσόδων, καθιστώντας λιγότερο δημοφιλείς υπηρεσίες συνολικά⁸⁰.

Σύμφωνα με σχετική απόφαση του Υπουργείου Τουρισμού η πρόσβαση Διαδίκτυο είναι υποχρεωτική για όλες τις κατηγορίες ξενοδοχείων, καθώς επίσης και η δίγλωσση ιστοσελίδα. Η ελάχιστη σύνθεση πρωινού είναι επίσης υποχρεωτική και διαμορφώνεται ως εξής: καφές (στιγμιαίος, φίλτρου, ελληνικός)τσάι, γάλα, 2 είδη ψωμιού, φρυγανιές, κέικ, βούτυρο, μαργαρίνη, 2 είδη μαρμελάδας, μέλι, τυρί, αλλαντικά, αυγά (ζεστά, κρύα), γιαούρτι, δημητριακά, χυμοί φρούτων, φρέσκα φρούτα. Στα ξενοδοχεία 4 και 5 αστέρων είναι υποχρεωτική η δυνατότητα πρωινού άνω των 3 ωρών. Όσον αφορά την παροχή ποτού στο ξενοδοχείο, αυτή αντιπροσωπεύει μια υπηρεσία η οποία περιλαμβάνει μια λειτουργία λιανικής πώλησης σε υλικά αλλά και σε άυλα προϊόντα. Σε ότι αφορά την υπηρεσία δωματίου, για τα ξενοδοχεία 5 αστέρων είναι υποχρεωτικά 24 ώρες, ενώ για τα ξενοδοχεία 4 αστέρων είναι υποχρεωτικά 12 ώρες. Στο παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες εστίασης στα ξενοδοχεία⁸¹.

⁸¹ Θεοχάρης, Ν. (2016). *Διοίκηση τομέα δωματίων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων*. Αθήνα: Προπομπός.

Τμήματα	Παρεχόμενες υπηρεσίες εστίασης
Κουζίνα	Παρασκευή και παράθεση εδεσμάτων
Εστιατόριο	Τρόποι-τύποι σερβιρίσματος (π.χ. αγγλικός, γαλλικός, self service κ.λπ.)
Μπαρ	Τύπος λειτουργίας (à la carte, table d'hôte, buffet)
Καφετέρια	Υπηρεσία δωματίων (room service)

Πίνακας 7. Παρεχόμενες υπηρεσίες του τομέα εστίασης και αναψυχής στα ξενοδοχεία⁸²

Κάθε μέρα, τα ξενοδοχεία όλων των τύπων πρέπει να καθαρίζουν τα δωμάτια και τους κοινόχρηστους χώρους. Τα κλινοσκεπάσματα πρέπει να αλλάζονται καθημερινά σε ξενοδοχεία 5 αστέρων, κάθε δύο ημέρες σε ξενοδοχεία 4 αστέρων και κάθε τρεις ημέρες σε ξενοδοχεία 2 αστέρων και 1 αστέρων. Σε ξενοδοχεία 3–5 αστέρων, τα λευκά είδη μπάνιου αλλάζονται καθημερινά. σε ξενοδοχεία 2–1 αστέρων, η συχνότητα είναι κάθε δύο ημέρες. Δεν απαιτείται χώρος στάθμευσης, ωστόσο εάν υπάρχει χώρος στάθμευσης σε απόσταση 100 μέτρων από το ξενοδοχείο, θα πρέπει να είναι δωρεάν. Τελευταίο αλλά εξίσου σημαντικό, η θέρμανση και ο κλιματισμός απαιτούνται όλο το χρόνο για όλους τους τύπους δωματίων σε όλα τα ξενοδοχεία. Το ξενοδοχείο προσφέρει επίσης ένα ευρύ φάσμα βοηθητικών προϊόντων και υπηρεσιών, τα οποία ποικίλλουν ανάλογα με το μέγεθος του δωματίου και την ταξινόμηση του ξενοδοχείου.

Τμήματα	Παρεχόμενες υπηρεσίες εστίασης
Κουζίνα	Παρασκευή και παράθεση εδεσμάτων
Εστιατόριο	Τρόποι-τύποι σερβιρίσματος (π.χ. αγγλικός, γαλλικός, self service κ.λπ.)
Μπαρ	Τύπος λειτουργίας (à la carte, table d'hôte, buffet)
Καφετέρια	Υπηρεσία δωματίων (room service)

Πίνακας 8. Παρεχόμενες συμπληρωματικές υπηρεσίες στα ξενοδοχεία⁸²

Με βάση κριτικές πραγματικών επισκεπτών, το TripAdvisor επέλεξε τα 25 καλύτερα ξενοδοχεία στην Ελλάδα όσον αφορά την ποιότητα των υπηρεσιών. Την καλύτερη εξυπηρέτηση στην Ελλάδα μπορείτε να βρείτε στα διαμερίσματα Anastasis στην Αθήνα και στο Astra Suites στη Σαντορίνη. Το Anastasis Apartments of Santorini βρίσκεται στη δέκατη έκτη θέση παγκοσμίως, για αυτό θα αφιερώσουμε λίγο χώρο να παρουσιάσουμε ορισμένες από τις υπηρεσίες του, όπως αναφέρονται στην ιστοσελίδα του.

- Θερμαινόμενη πισίνα αναζωογόνησης που γίνεται ένα με τον ορίζοντα (infinity)
- Δύο άνετες ηλιόλουστες βεράντες παραπλεύρως της πισίνας τύπου infinity
- Εξωτερικός χώρος χαλάρωσης με υπαίθριο, ειδικά κατασκευασμένο θερμαινόμενο τζακούζι και ιδιωτική βεράντα με ξύλινες επενδύσεις
- Ποικιλία αναζωογονητικών μασάζ, ολιστικού και παραδοσιακού τύπου, καθώς και θεραπείες από άριστα καταρτισμένους θεραπευτές κατόπιν συνεννόησης.
- Χώρος καθιστικού αναμονής για early check-in και late check-out
- Ιδιωτικός χώρος στάθμευσης
- Μενού με σνακ από τη 13.00μμ έως τις 20.30μμ
- Σερβίρισμα πρωινού στον εξώστη ή την πισίνα

Στη λίστα των 25 καλύτερων ξενοδοχείων είναι και το ξενοδοχειακό συγκρότημα Primavera Beach Studios & Apartments, στα Μάλια της Κρήτης όπου προσφέρει τις κάτωθι υπηρεσίες όπως αναφέρονται στην ιστοσελίδα του.

Οι εγκαταστάσεις του ξενοδοχείου μας περιλαμβάνουν

- Μεγάλη εξωτερική πισίνα με χώρο για ηλιοθεραπεία
- Δωρεάν ξαπλώστρες και ομπρέλες για όλους τους επισκέπτες μας
- Σνακ μπαρ δίπλα στην πισίνα
- Χώρο υποδοχής
- Χώρο για πρωινό
- Θυρίδες ασφάλειας
- Χώρο συνάντησης και σαλόνι
- Δορυφορική τηλεόραση με μεγάλη οθόνη
- Oscars Bar, το δημοφιλές και πολυσύχναστο μπαράκι του ξενοδοχείου μας.



ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ένας από τους ταχύτερα αναπτυσσόμενους τομείς της ελληνικής οικονομίας είναι η τουριστική βιομηχανία και εισφέρει σε επίπεδο εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό, στην απασχόληση και σε διάφορους άλλους τομείς της οικονομίας. Στο πλαίσιο αυτό η αποτελεσματική οικονομική διαχείριση και λογιστική παρακολούθηση είναι κρίσιμες διαδικασίες, που μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την οικονομική απόδοση των τουριστικών επιχειρήσεων.

Η διοικητική λογιστική, όπως συζητήθηκε στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας, μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τον τρόπο υπολογισμούς του κόστους κι άλλων σημαντικών οικονομικών στοιχείων βελτιώνοντας μελλοντικά τον τρόπο αξιοποίησης των διαθέσιμων πόρων. Οι διευθυντές των τουριστικών επιχειρήσεων, μπορούν μέσα από την αξιοποίηση των παραδοσιακών και πιο εξελιγμένων τεχνικών διοικητικής λογιστικής να βελτιώσουν πολύπλευρα τον τρόπο καταγραφής και παρακολούθησης των δεδομένων της επιχείρησης και να ενισχύσουν την απόδοση της επιχείρησης πολυεπίπεδα.

Είναι σαφές από τη συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας που προηγήθηκε ότι οι πρακτικές λογιστικής διαχείρισης βοηθούν τους διευθυντές να λαμβάνουν σημαντικές αποφάσεις για το μέλλον μιας εταιρείας. Οι παραδοσιακές τεχνικές με μια βραχυπρόθεσμη χρηματοοικονομική βάση και οι σύγχρονες τεχνικές με μια μακροπρόθεσμη οικονομική και μη οικονομική σκοπιά, μπορούν να οδηγήσουν συνολικά σε καλύτερες συνθήκες για τη ενίσχυση της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων.

Συνοψίζοντας, οι οκτώ πρακτικές που χρησιμοποιούνται περισσότερο στη φιλοξενία είναι ο προϋπολογισμός, οι δείκτες αναλογίας, η συγκριτική αξιολόγηση, η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας, η απόδοση επένδυσης, η ανάλυση κερδοφορίας πελατών και η ισορροπημένη κάρτα βαθμολογίας. Υπάρχει μια ποικιλία ομάδων πρακτικών, όπως παραδοσιακές, σύγχρονες και ειδικές στη φιλοξενία. Ο προϋπολογισμός, ο πιο ευρέως χρησιμοποιούμενος, σχετίζεται με το σύστημα ελέγχου διαχείρισης ενώ οι αναλογίες και οι δείκτες έχουν πολλαπλούς στόχους, ενδεικτικά η αξιολόγηση της απόδοσης.

Αυτή η μελέτη μέσα από τη μέθοδο της συστηματικής ανασκόπησης της βιβλιογραφίας συμβάλλει στη βαθύτερη κατανόηση της βιβλιογραφίας της λογιστικής διαχείρισης στον κλάδο της φιλοξενίας. Μέσω αυτής της ανάλυσης, κατέστη δυνατό να κατανοηθεί η συνολική απόδοση των λογιστικών τεχνικών διαχείρισης φιλοξενίας και να προσδιοριστεί ο προϋπολογισμός ως η πιο χρησιμοποιούμενη τεχνική.

Ωστόσο πρέπει να καταστεί σαφές πως αποτελεί συμπέρασμα το γεγονός ότι η χρήση πιο παραδοσιακών τεχνικών μπορεί να βλάψει τα εισοδήματα των εταιρειών. Από την άλλη πλευρά οι σύγχρονες τεχνικές παρουσιάζουν αρκετά πλεονεκτήματα, αλλά και προκλήσεις όσον αφορά την εφαρμογή τους, επειδή ένα μεγάλο μέρος επιχειρήσεων και διευθυντικών στελεχών δεν έχει προχωρήσει ακόμα στην εφαρμογή τους.

Ο βασικός περιορισμός της παρούσας μελέτης είναι το γεγονός ότι δεν αξιοποιήθηκε η ποσοτική μέθοδος έρευνας, γεγονός που αποκλείει τη δυνατότητα γενίκευσης των αποτελεσμάτων ενώ παράλληλα δεν φέρνει νέα δεδομένα στην επιστημονική κοινότητα. Από την άλλη πλευρά όμως η σύνοψη και η συζήτηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας αποτελεί ένα πολύ χρήσιμο και νέο αποτέλεσμα, κυρίως για τον κλάδο της φιλοξενίας στην Ελλάδα.

Οι επόμενες μελέτες είναι σημαντικό να ασχοληθούν με την εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στον κλάδο της φιλοξενίας στην Ελλάδα αλλά και με τη χρήση ερωτηματολογίων σε διευθυντικά για να ανιχνευθεί ποιες τεχνικές διοικητικής λογιστικής χρησιμοποιούν, για ποιους λόγους και ποιες είναι οι μελλοντικές τάσεις που μπορούν να ενισχύσουν την δυνατότητα των επιχειρήσεων να επιτυγχάνουν οικονομική αποδοτικότητα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Ηγουμενάκης, Ν. (2007). *Τουριστική Οικονομία* εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.

Θεοχάρης, Ν. (2016). *Διοίκηση τομέα δωματίων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων*. Αθήνα: Προπομπός.

ΙΤΕΠ (2021). *Ξενοδοχειακό Δυναμικό Ελλάδας*. Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων. Retrieved from: https://www.grhotels.gr/app/uploads/2022/07/01_Hotels_2021_Total.pdf

Λεκαράκου- Νιζάμη Κ. (2011). *Ξενοδοχειακή Λογιστική*. Εκδόσεις: Λεκαράκου. Αθήνα.

Παπάς Α. (2011) *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Εκδόσεις: Μπένου Γ., Αθήνα

Πομόνης, Ν. (2010). *Γενική Λογιστική II*. Εκδόσεις: Σταμούλη. Αθήνα.

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

Adamu, A., & Olotu, I.A. (2009). *Activity-based costing in the hotel industry: a real possibility*. J. Finance. Account. Res 1, 36–49.

Adler, R., Everett, A., & Waldron, M. (2000). *Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation*. Accounting Forum, 24:2, 131-150.

Amado, C.A.F., & Santos, S.P. (2017). *Does partial privatization improve performance Evidence from a chain of hotels in Portugal*. J. Bus. Res, 73, 9–19.

Amat, O., & Campa, F. (2011). *Contabilidad, Control de Gestion y Finanzas de Hotels*. Profit: Barcelona, Spain.

Appelbaum, D., & Nehmer, R. (2017). *Designing and auditing accounting systems based on block chain and distributed ledger principles*. Feliciano School of Business

Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S., & Young, S.M. (2001). *Management Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall

Bank of Greece (2021). *Report of Travel Service*. Retrieved from: <https://www.bankofgreece.gr/en/statistics/externalsector/balance-of-payments/travel-services>

Birnberg, J., J. Luft, M. D. (2007). Psychology theory in management accounting research. In Handbook of Management Accounting Research. 113–135. Oxford: Elsevier.

Bragg, D. (2014). *Quality Management Fundamentals* (CPE Course). Accounting Tools, Inc

Brignall, T. (1997). *A contingent rationale for cost system design in services*. Management Accounting Research. Vol. 8 No. 3, pp. 325-46.

Brown, J. L., Evans, J.H., & Moser, D. V (2009). *Agency theory and participative budgeting experiments*. Journal of Management Accounting Research 21 (1): 317-345.

Cárdenas-García, P.J., Sánchez-Rivero, M., Pulido-Fernández, J.I. (2015). *Does tourism growth influence economic development*. Travel Res, 54, 206–221.

Carnegie, G. (2014), *The present and future of accounting history*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, No. 8, pp. 1241-1249. Retrieved from: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2014-1715>

Chand, M., & Sharma, K. (2020). *Understanding the importance of management accounting practices in Indian hotel industry*. Hosp. Tour. Syst. 13, 29–36.

Chatfield, M., & Vangermeersch, R. (1996). *The History of Accounting: An International Encyclopedia* 1st ed. Routledge

Chen, J., Koh, Y., & Lee, S.(2008). *Does the market care about RevPAR? A case study of five large U.S.* Hosp. Tour. Res. 35, 258–273

Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: *Findings from contingency-based research and directions for the future*, 127–168.

Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really Evidence from a survey*. Munich Personal RePEc Archive.

Cohen, S., Venieris, G., & Kaimenaki, E. (2005). *ABC: adopters, supporters, deniers and unawares*. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 9, pp. 981-1000.

Collier, P., & Gregory, A. (1995). *Strategic management accounting: a UK hotel*. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. Vol. 7 No. 1, pp. 16-21.

Davis, S., & Albright, T. (2004). *An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance*. *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 135-53.

Dalci, I., Tanis, V., Kosan, L. (2010). *Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: A case study in a hotel*. *Int. Hosp. Manage.* 22, 609–637.

Devesa, M.J.S., Esteban, L.P., & Martínez, A.G.(2009). *Cluster analysis data on the financial organization of the Spanish hotel sector*. *Tour. Econ.*15, 121–138.

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

Faria, A., Ferreira, L., & Trigueiros, D. (2018). *Analyzing customer profitability in hotels using activity-based costing*. *Tour. Manag. Stud.* 14, 65–74

Foris, D. (2018). A comprehensive review of the quality approach in tourism. *Intech Open Science*, 10, 159-188.

Enterprise Greece (2021). Tourism Sector: A central pillar of the Greek economy. Retrieved from: <https://www.enterprisegreece.gov.gr/files/pdf/roadshow2019/5-Tourism-Teaser.pdf>

Evans, J. H., Hannan R.L., Krishnan, R., & Moser, D.V. (2001). *Honesty in managerial reporting*. *The Accounting Review* 76 (4): 537-59.

Galani-Moutafi, V. (2004). *Tourism research on Greece*. *Annals of tourism research*, 31 (1), 157–79.

Gichaaga, P. M. (2013). *Effects of Management Accounting Practices on Financial Performance of Manufacturing Companies in Kenya*.

Harris, P., & Brown, J. (1998). *Research and development in hospitality accounting and financial management*. *International Journal of Hospitality Management*, 17 (1), 161-182.

Hellenic Chamber of Hotels (2019). *Hotel Dynamic of Greece-Announcement*. Retrieved from: https://www.grhotels.gr/wp-content/uploads/2020/02/2019-Hotels_total.pdf

Hoque, Z., & James, W. (2000). *Linking balanced scorecard measures to size and market factors*. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 1-17.

Horngren, T.C., Foster, G., & Datar, M.S. (2000). *Cost Accountings a Managerial Emphasis*. 10th Editions. Prentice Hall Internationals, Inc., London.

Jasch, C. (2002). Environmental Management Accounting Metrics: *Procedures and Principles*. Informational and Institutional Developments. Eco-Efficiency in Industry and Science, vol 9. Springer, Dordrecht

Johnson, H.T. (1992). *Relevance Regained: From Top-Down Control to Empowerment*. Free Press. New York, NY Jones, T. (2008). *Improving hotel budgetary practice a positive theory model*. Int. J. Hosp. Manag, 529–540.

Lambert, R.A. (2001). *Contracting theory and accounting*. Journal of Accounting and Economics. 32(1-3), 3–87

Lima Santos, L., Gomes, C., Faria, A.R., Lunkes, R.J., Malheiros, C., Silva da Rosa, F., & Nunes, C. (2016). *Contabilidade de Gestão Hoteleira*, 1st ed. ATF-Portugal

Lybra (2022). *Tourism in Greece: it's time to think about the low season*. Retrieved from: <https://lybra.tech/tourism-in-greece-its-time-to-think-about-the-low-season/>

Mašić, S.I.(2013). The performance of Serbian hotel industry. Singidunum J. Appl. Sci. 10, 24–31.

Mia, L., & Clarke, B. (1999). *Market competition, MAS and business unit performance*. Management Accounting Research, Vol. 10 No. 1, pp. 137-58.

Mia, L., & Patiar, A. (2002). Managerial effectiveness in the hospitality business and the mutual influence of superior-subordinate relationships and employee input into budgeting processes:. J. Hosp. Tour. Res, 26, 235–257.

Napier, C. J. (2001). *Accounting history and accounting progress*. *Accounting History*, 7–31.

Noone, B., & Griffin, P. (1999). *Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment analysis*. *Hospitality Management*, Vol. 18 No. 3, pp. 111-28.

Novotný, O., Pour, P., & Slánský, D. (2004). *Business Intelligence*. Prague: Grade Publishing. NSETE (2019). *Statistical bulletin. SETE intelligence Athens*: Institute of Greek Tourism Confederation.

Oliveira, H. (2021). *The dismissal of information technology opportunities in the management accounting of small medium-sized tourism enterprise: A research note*. *Smart Innov*, 351–359.

Pajrok, A. (2014). *Application of target costing method in the hospitality industry*. *J. Edu*, 154–165.

Pellinen, J. (2003). *Making price decisions in tourism enterprises*. *International Journal of Hospitality Management* 22(2):217-235.

Pavlatos, O. (2015). *Management accounting practices in the Greek hospitality industry*. *Management accounting practices*, 24 (1), 81-98.

Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). *Management accounting practices in the Greek hospitality*. *Manag. Audit*. 24, 81–98

Pradhan, D., Swain , P., & Dash, M. (2018). *International Journal of Mechanical Engineering and Technology (IJMET)*, 9(5), 1049–1057.

Schmidgall, R., & Ninemeier, J. (1987). *Budgeting in hotel chains: coordination and control*. *The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly*, 28 (4), pp. 79-84.

Schmidgall, R., Borchgrevink, C. & Zahl-Begnum, O. (1996). *Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia*. *Hospitality Management*, 15(2), pp. 189-203.

Shah, G. P., & Pradhan, R. (2016). *Cost Management Practices and Firm's Performance of Nepal*. *International Academic Journal of Business Management*

Sharma, D.S. (2002). *Budget system features in hotels and their impact on environmental dimensions, sizes, and structures*. *Manage. Account.* 101–130.

Sharma, A., & Upneja, A. (2005). *The factors that affect Tanzanian small hotels bottom lines*. *Int. J. Manage* 17, 504–515.

Simons, R. (1999). *Strategy implementation metrics and cost management tools*. Prentice Hall.

Slattery, P. (2002) *Reported RevPAR: Unreliable measures, flawed interpretations and the remedy*. *Int. J. Hosp. Manag.* 21, 145–149.

Svobodova, L. (2015). *Managerial Accounting and Utilization of Software*. American Scientific Publishers Advanced Science Letters.

Tribe, J. (2009). *Philosophical Issues in Tourism*. View Publications Vanderbeck, E. (2012). *Principles of Cost Accounting*. Cengage Learning.

Van der Meulen, S., Gaeremynck, A., & Willekens, M. (2007). *Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study*, *The International Journal of Accounting*, 42 (2), 123-142.

Vollmer, H., Mennicken, A., & Preda, A. (2008). *Tracking the numbers: across accounting and finance organizations and markets*. *Organizations and Society*, in press.

Walton, J. (2022). *Tourism: Additional Information*. Britannica.

Wanderley, C., & Cullen, J. (2012). *Management accounting Change: A Review*. *Unisinos*, 10(4), 294-307.

WEF (2017). *The travel & tourism competitiveness report*. Insight report

World Tourism Organization (2019). *Tourism Definitions*. UNWTO. Madrid.

Wouters, M. & Verdaasdonk, P. (2002). *Supporting management decisions with ex ante accounting information*. *European Management Journal*, 20(1), 82-94.

WTTC (2019). *Economic Impact of Travel & Tourism: Annual Update* World Travel and Tourism Council: London. UK. 2019.

Zimmerman, J.L. (2000). *Accounting for decision making and control*, New York: The McGraw-Hill Companies.

