«Ανάλυση κόστους μικρής ξενοδοχειακής μονάδας κατά την περίοδο της υγειονομικής κρίσης covid-19»

Επιμέλεια: *Σκύβαλος Εμμ. Μιχαήλ*

ΜΔΤ 63

Επιβλέπων Καθηγητής:

Γαρεφαλάκης Ε. Αλέξανδρος

ΙΟΥΛΙΟΣ 2022

Η παρούσα διπλωματική εργασία υποβάλλεται από τον συγγραφέα της για την εκπλήρωση των απαιτήσεων του ΠΜΣ «Διοίκηση Επιχειρήσεων Τουρισμού και Φιλοξενίας».

Ως συγγραφέας δηλώνω υπεύθυνα ότι η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία έχει συγγραφεί από εμένα και αναλαμβάνω πλήρως όλες τις συνέπειες του νόμου στη περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί, διαχρονικά, ότι η εργασία αυτή ή τμήμα της δεν μου ανήκει διότι είναι προϊόν λογοκλοπής άλλης πνευματικής ιδιοκτησίας.

Copyright© 2022

Ηράκλειο, 2022

«Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved»

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το πρόγραμμα δεν υποδηλώνει απαραιτήτως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον καθηγητή μου κ. Γαρεφαλάκη Αλέξανδρο καθώς και τον φίλο μου Βασιλάκη Αντώνιο για την βοήθεια και την υποστήριξη προς το πρόσωπό μου για να εκπονηθεί η παρούσα διπλωματική εργασία καθώς και στην οικογένεια μου για την υπομονή που επέδειξε.

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία με θέμα, την ανάλυση κόστους μικρής ξενοδοχειακής μονάδας κατά την περίοδο της υγειονομικής κρίσης Covid-19, έχει εκπονηθεί στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των μεταπτυχιακών σπουδών του συγγραφέα στο τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του Ελληνικού Μεσογειακού Πανεπιστημίου Κρήτης. Σκοπός της παρούσας μελέτης αποτελεί η ανάλυση της συμπεριφοράς που επιδεικνύει το κόστος λειτουργίας μιας μικρής, ανεξάρτητης ξενοδοχειακής μονάδας την χρονιά πριν ξεσπάσει η πανδημία(2019), την χρονιά «έξαρσης» της πανδημίας(2020) καθώς και την χρονιά «ομαλοποίησης» (2021). Επιπρόσθετος σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να εξαχθούν καίρια συμπεράσματα αναφορικά με την Διοίκηση κόστους που ακολουθεί η εξεταζόμενη επιχείρηση και να γίνουν συγκεκριμένες προτάσεις βελτίωσης. Η εργασία αποτελείτε από δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος γίνεται παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου της μελέτης στο οποίο αναλύονται έννοιες συναφείς με τον ξενοδοχειακό κλάδο, την κρίση covid-19 και τη διαχείρισής της από τις ξενοδοχειακές μονάδες καθώς και έννοιες άρρηκτα συνδεδεμένες με το κόστος και τη διαδικασία κοστολόγησης. Το δεύτερο μέρος αναφέρεται αποκλειστικά στη μελέτη περίπτωσης, περιγράφοντας συνοπτικά την εξεταζόμενη ξενοδοχειακή μονάδα, την ερευνητική μεθοδολογία, παραθέτοντας τα αποτελέσματα και σχολιάζοντάς τα, περνάμε σε συμπεράσματα και προτάσεις βελτίωσης.

Λέξεις-Κλειδιά

Διοικητική λογιστική, Κοστολόγηση μικρών ξενοδοχειακών μονάδων, Κόστος, Διοίκηση κόστους, Covid-19

Abstract

The present dissertation on the cost analysis of a small hotel unit during the covid-19 health crisis, has been prepared in the context of the competition of the author's postgraduate studies in the Department if Business Administration of the Hellenic Mediterranean University of Crete. The purpose of this study is to analyze the behavior demonstrated by the operating costs of a small, independent hotel unit in the year prior to the pandemic outbreak (2019), the year the pandemic was on the "rise" (2020) and the year of the re-establishment. An additional objective of the present research is to draw key conclusions regarding to the cost management of the specific hotel and to suggest ways of improvement. The study consists of tow parts. The first part of the following study conducts a presentation of the theoretical framework of the work at hand, which analyzes concepts related to the hotel industry, the Covid-19 crisis and its management from hotel units whilst also considering concepts inextricably linked to the cost and to the cost price calculation. The second part refers exclusively to the study at present, describing concisely the examined hotel unit, determining the proper methods for investigation, citing the results and commenting on them, forming conclusions from them and thus, suggesting ways of improvement.

Keywords

Management accounting, small units hotel costing, Cost, Cost management, Covid-19

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ 1

Περίληψη 2

Abstract 3

1.1 Ξενοδοχειακός κλάδος στην Ελλάδα 6

1.2 Χαρακτηριστικά ξενοδοχειακής αγοράς 7

1.3 Διακρίσεις τουριστικών καταλυμάτων 7

1.4 Βασικά μεγέθη ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα 8

Κεφάλαιο 2ο: Πανδημία και διαχείριση κρίσεων στον ξενοδοχειακό κλάδο 14

2.1 Κρίση Covid-19 14

2.2 Βιβλιογραφική ανασκόπηση πανδημίας Covid 19 17

2.2 Η διαχείριση κρίσεων στα ξενοδοχεία 18

Κεφάλαιο 3ο: Η Διοικητική λογιστική και η έννοια του κόστους 19

3.1 Έννοια λογιστικής επιστήμης 19

3.2 Διακρίσεις λογιστικής επιστήμης 19

3.3 Διοικητική λογιστική 20

3.4 Εννοια του κόστους 20

3.5 Βασικές έννοιες κόστους/κοστολόγησης 21

3.6 Κατηγοριοποίηση κόστους 21

3.6.1 Σταθερό και Μεταβλητό κόστος (Fixed/Variable cost) 21

3.6.2 Ημιμεταβλητό η μικτό κόστος (mixed cost) 22

3.6.3 Κλιμακούμενο κόστος (step cost) 22

3.6.4 Άμεσο και Έμμεσο κόστος (direct/indirect cost) 23

3.6.5 Ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος 24

3.6.6 Πραγματικό ή ιστορικό κόστος (actual/historical cost) 24

3.6.7 Προϋπολογιστικό κόστος 24

Κεφάλαιο 4ο: Κοστολόγηση-έννοια-εφαρμογές 25
4.1 Ορισμός κοστολόγησης 25
4.2 Μέθοδοι κοστολόγησης 25
4.3 Οδηγοί και δεξαμενές κόστους 28
4.4 Διαφορά φιλοσοφίας activity based costing και παραδοσιακών συστημάτων 29
4.5 Βήματα εφαρμογής συστήματος activity based costing 29
4.6 Το κόστος ως εργαλείο λήψης αποφάσεων 30
Εισαγωγικά 31
5.1 Σκοπός έρευνας-ερευνητικά ερωτήματα 31
5.2 Περιγραφή εξεταζόμενης επιχείρησης 32
5.3 Μεθοδολογία έρευνας 32
5.5 Έτος 2020 35
5.6 Προετοιμασία ανοίγματος έτους 2020 37
5.8 Αποτελέσματα έρευνας 40
5.9 Συμπεράσματα έρευνας 46
Βιβλιογραφία 57
Ελληνόγλωσση βιβλιογραφία 57
Ξενόγλωσση βιβλιογραφία 59
Διαδικτυακή βιβλιογραφία 62

Κεφάλαιο 1ο:Τουριστικος-Ξενοδοχειακός κλάδος

1.1 Ξενοδοχειακός κλάδος στην Ελλάδα

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής, θα θέλαμε να σκιαγραφήσουμε το προφίλ του ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα και να προσδιορίσουμε τη σημαντικότητά και συνεισφορά του στην Ελληνική οικονομία. Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί βασική συνιστώσα του τουριστικού κλάδου. Πώς ορίζεται όμως η έννοια του Τουρισμού στην επιστημονική βιβλιογραφία; Σύμφωνα με τον Κούτουλα (2001), ο οποίος δίνει έναν πρωτογενή ορισμό στην έννοια του τουρισμού, ως τουρισμός ορίζονται οι ανθρώπινες ενέργειες και δραστηριότητες που έγκειται στην προσωρινή μετακίνηση από ένα μέρος σε ένα άλλο(ταξίδι) για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους. Επιπρόσθετα, κατά τον ίδιο, ως τουρισμός ορίζονται όλες οι δραστηριότητες που πραγματοποιεί ένα άτομο κατά τη διάρκεια της παραμονής του σε έναν τόπο διαφορετικό από εκείνον που διαμένει, προς κάλυψη των υποκειμενικών-ατομικών του αναγκών. (Κούτουλας Δ.,2001).

Όλοι μας γνωρίζουμε, είτε εργαζόμαστε στον εν λόγω κλάδο είτε όχι ότι ο τουριστικός κλάδος αποτελεί τη βαριά βιομηχανία της χώρας μας. Πρόκειται για ένα κλάδο δραστηριότητας της οικονομίας ο οποίος συμβάλει τα μέγιστα σε μεγέθη όπως η απασχόληση και το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν. Το Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (ΙΟΒΕ,2012) σε μία έκθεση που πραγματοποίησε το 2012 αναφέρει ξεκάθαρα ότι ο τουριστικός κλάδος, αποτελεί βασικό πυλώνα ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας. Επιπρόσθετα, ο κλάδος έχει παίξει κομβικό ρόλο για την ανόρθωση της εγχώριας οικονομίας σε δυσμενείς περιόδους. Σε μια έρευνα που πραγματοποίησε SETE (2020) αναφέρεται χαρακτηριστικά πως, ο τουριστικός κλάδος κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης αποτέλεσε σανίδα σωτηρίας για την ελληνική οικονομία και την οδήγησε σε θετικά πρόσημα από άποψη ανάπτυξης. Επίσης η έρευνα αναφέρει χαρακτηριστικά πως ο τουριστικός κλάδος αποτέλεσε τον βασικό κλάδο ενδιαφέροντος για ξένες επενδύσεις την ίδια περίοδο (https://insete.gr). Ας εστιάσουμε όμως στον ξενοδοχειακό κλάδο στην χώρα μας και στα γενικά χαρακτηριστικά του. Αρχικά κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε έναν ορισμό αναφορικά με το τί ορίζεται ως ξενοδοχειακός κλάδος. Κατά τον Χυτήρη (1991) στο βιβλίο του με τίτλο «Μάνατζμεντ ξενοδοχειακών επιχειρήσεων», η ξενοδοχειακή βιομηχανία αποτελεί στην ουσία υπό-κλάδο της τουριστικής βιομηχανίας, με κύριο χαρακτηριστικό της είναι ότι μπορεί να παρέχει υπηρεσίες διανυκτέρευσης στους

πελάτες της καθώς και μια πληθώρα από άλλες υπηρεσίες και αγαθά. Επιπρόσθετα αναφέρει πως όλες εκείνες οι κτιριακές υποδομές μέσα στις οποίες γίνεται η εν λόγω προαναφερθείσα παροχή αγαθών και υπηρεσιών ορίζεται ως ξενοδοχείο.

1.2 Χαρακτηριστικά ξενοδοχειακής αγοράς

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα παραθέσουμε τα κύρια χαρακτηριστικά της ελληνικής ξενοδοχειακής αγοράς. Η Κόρδη (2018), χαρακτηρίζει τη διάρθρωση του ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα ως μονοπωλιακά ανταγωνιστικό. Στηρίζει το παραπάνω συμπέρασμα στο γεγονός πως στον κλάδο δραστηριοποιείται πληθώρα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οι προσφέρουν παρόμοιο τουριστικό προϊόν με ελάχιστες διαφοροποιήσεις.. Επίσης, κάνει λόγω για αυξημένες ανταγωνιστικές τάσεις που παρατηρούνται στην εγχώρια αγορά, τόσο μεταξύ ομοειδών από αποψή προσφοράς προϊόντος επιχειρήσεων, όσο και μεταξύ ολόκληρων τμημάτων της αγοράς. Επομένως, από την τελευταία διαπίστωση της ερευνήτριας, κατανοούμε πως η εγχώρια ξενοδοχειακή αγορά διέπεται από υψηλή τμηματοποίηση. Επιπρόσθετα, από την ίδια ερευνήτρια, γίνεται λόγος για εμφανή εποχικότητα στη λειτουργία των καταλυμάτων η οποία επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα από άποψη βελτίωσης ποιοτικών χαρακτηριστικών των προσφερόμενων υπηρεσιών, όσο και στη μείωση του κόστους παραγωγής των ξενοδοχειακών μονάδων(Κόρδη Γ. 2018). Επομένως συνοψίζοντας όλα τα παραπάνω, τα κύρια χαρακτηριστικά της ελληνικής ξενοδοχειακής αγοράς είναι τα παρακάτω:

- Μονοπωλιακά ανταγωνιστική διάρθρωση
- Ισχυρές ανταγωνιστικές τάσεις μεταξύ τμημάτων και επιχειρήσεων
- Υψηλή τμηματοποίηση
- Εποχικότητα

1.3 Διακρίσεις τουριστικών καταλυμάτων

Σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα υπ' αριθμόν 43 που δημοσιεύτηκε στο φύλλο εφημερίδας της κυβερνήσεως τεύχος 43 στις 07/03/2002 τα κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα της χώρας, χωρίζονται ανάλογα με τη λειτουργική τους υπόσταση σε πέντε κατηγορίες αστέρων με ελάχιστη το ένα αστέρι και μέγιστη τα πέντε(ΠΔ 43 ΦΕΚ 43/07.03.2002, άρθρο 1). Η κατάταξη του εκάστοτε καταλύματος σε συγκεκριμένη κατηγορία προκύπτει βάσει συγκεκριμένων προδιαγραφών που πρέπει να πληροί το κατάλυμα. Το άρθρο 1 του προεδρικού διατάγματος 43 ορίζει τις παρακάτω λειτουργικές μορφές καταλυμάτων:

- Ξενοδοχείο κλασσικού τύπου: Ξενοδοχείο, που περιλαμβάνει κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής, εστίασης και αναψυχής πελατών, υπνοδωμάτια (τουλάχιστον δέκα) απλά ή με ιδιαίτερα λουτρά και βοηθητικούς χώρους. Κατατάσσεται από ένα έως πέντε αστέρια.

- Ξενοδοχείο τύπου μοτέλ: Είναι ξενοδοχείο που περιλαμβάνει κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής, εστίασης και αναψυχής πελατών, υπνοδωμάτια (τουλάχιστον δέκα) με ιδιαίτερα λουτρά και βοηθητικούς χώρους. Ιδρύονται

απαραιτήτως επί οδικών αρτηριών μεγάλης κυκλοφορίας που ενώνουν μεγάλα αστικά ή τουριστικά κέντρα και εμφανίζουν σημαντική κίνηση αυτοκινήτων και αποβλέπουν κατά κύριο λόγο στην εξυπηρέτηση όσων διακινούνται με αυτοκίνητο. Υποχρεωτικά διαθέτει εκτεταμένο χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων (μία θέση αυτοκινήτου ανά δωμάτιο)και επί πλέον χώρο για στάθμευση τουριστικών λεωφορείων. Επίσης μπορεί να διαθέτουν εκτεταμένο χώρο εστίασης και αναψυχής, που απευθύνεται και σε διερχόμενους πελάτες. Κατατάσσεται στην κατηγορία τριών ή τεσσάρων αστέρων.

- Ξενοδοχείο τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων: Είναι ξενοδοχείο που διαθέτει κοινόχρηστους χώρους υποδοχής και παραμονής πελατών, βοηθητικούς χώρους και περιλαμβάνει διαμερίσματα ενός, δύο ή περισσοτέρων κύριων χώρων με πλήρες λουτρό και μικρό μαγειρείο. Κατατάσσεται από ένα έως πέντε αστέρια.

- Ξενοδοχείο κλασσικού τύπου & επιπλωμένων διαμερισμάτων: Το ξενοδοχείο κλασσικού τύπου και τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων (ξενοδοχείο μικτού τύπου) διαθέτει κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής, εστίασης και αναψυχής πελατών, καταστήματα για την εξυπηρέτηση των πελατών, βοηθητικούς χώρους καθώς και χώρους διανυκτέρευσης σε δωμάτια με λουτρό ή διαμερίσματα ενός, δύο ή περισσοτέρων κυρίων χώρων με πλήρες λουτρό και μικρό μαγειρείο. Κύριο χαρακτηριστικό της λειτουργικής αυτής μορφής ξενοδοχείου είναι το ελάχιστο μέγεθος, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) κλινών. Κατατάσσεται στις κατηγορίες τεσσάρων και πέντε αστέρων
(Πηγή ΦΕΚ Νο43/07.03.2002 άρθρο1, Π.Δ 43)

Αξίζει να σημειωθεί πως κατά την Κόρδη(2018) η κατηγοριοποίηση των κύριων ξενοδοχειακών καταλυμάτων δεν γίνεται αποκλειστικά βάσει τεχνικών και λειτουργικών προδιαγραφών αλλά και βάσει πελατολογίου και παρεχόμενης υπηρεσίας. Επιπρόσθετα, η εν λόγω ερευνήτρια αναφέρει την κατηγοριοποίηση την οποία υπόκεινται και τα μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα. Αναφέρει λοιπόν πως τα μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα κατηγοριοποιούνται σε τρείς κύριες κατηγορίες: Στην πρώτη κατηγορία έχουμε τα αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα-επιπλωμένες επαύλεις(villas) οι οποίες είναι μονοκατοικίες με ανεξάρτητη πρόσβαση και αυτοτέλεια οικήματος, με εμβαδόν μεγαλύτερο από 80τμ. Στη δεύτερη κατηγορία έχουμε τα αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα. Κατ'ουσίαν είναι τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες που μπορεί να είναι είτε μεμονωμένες είτε σε συγκρότημα κατοικιών. Κάθε κατοικία πρέπει να έχει εμβαδόν τουλάχιστον 40τμ. Και αν πρόκειται για συγκρότημα δεν πρέπει να ξεπερνά τις 10 κατοικίες. Στην Τρίτη και τελευταία κατηγορία έχουμε τα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια. Η συγκεκριμένη κατηγορία διαθέτει χώρους για διαμονή σε δωμάτια η και σε διαμερίσματα ενός ή δύο ή περισσότερων χώρων με μπάνιο(Κόρδη 2018). Τα μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα βάσει τεχνικών προδιαγραφών και παρεχόμενων υπηρεσιών σε κατηγορίες κλειδιών από 1 έως 5.

1.4 Βασικά μεγέθη ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα

Στο κεφάλαιο αυτό θα αποτυπώσουμε τα βασικά μεγέθη του ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα. Όπως προαναφέραμε είναι ένας κλάδος πυλώνας της ελληνικής οικονομίας με τεράστια συνεισφορά στο ΑΕΠ. Το ξενοδοχειακό δυναμικό της εκάστοτε χώρας παίζει κομβικό ρόλο στον τουριστικό κλάδο της. Με βάση στοιχεία που αντλήσαμε από το ξενοδοχειακό επιμελητήριο Ελλάδος το σύνολο ξενοδοχειακών μονάδων-δωματίων και κλινών κατά τη χρονιά 2020 έχει ως εξής:

- Ξενοδοχειακές μονάδες: 10.052
- Δωμάτια: 438.294

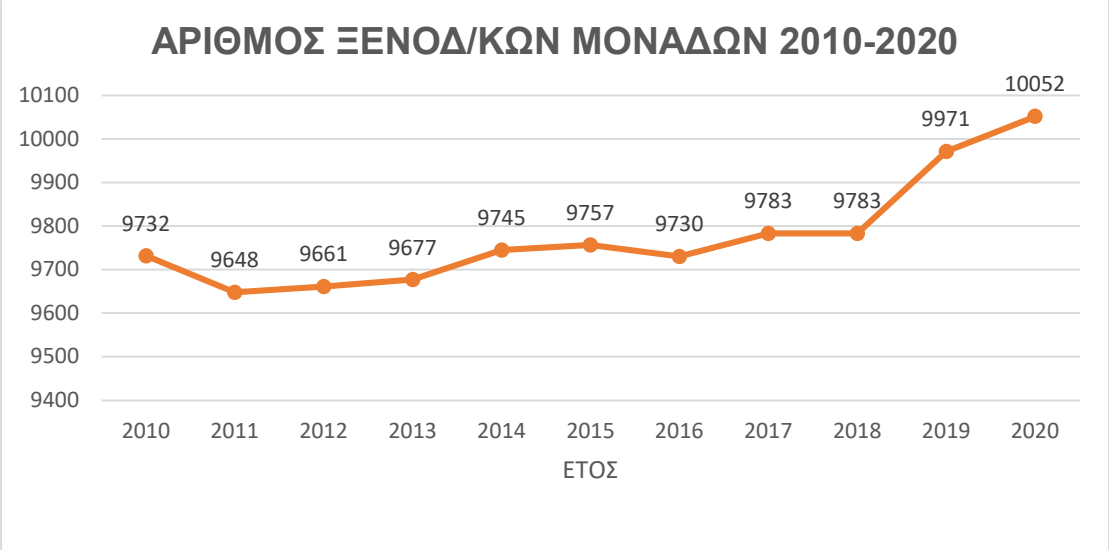
- Κλίνες: 869.250

Για να γίνουμε πιο σαφής, στον πίνακα 1 που ακολουθεί, παρουσιάζεται η αναλυτική εικόνα του κλάδου το έτος 2020 για όλη την επικράτεια

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΕΙΚΟΝΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020						
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ(ΑΣΤΕΡΙΑ)	5*	4*	3*	2*	1*	ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΞΕΝΟΔ/ΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ	651	1708	2784	3605	1304	10052
ΔΩΜΑΤΙΑ	93687	121906	101997	95655	25049	438294
ΚΛΙΝΕΣ	194734	243955	199603	181181	49777	869250

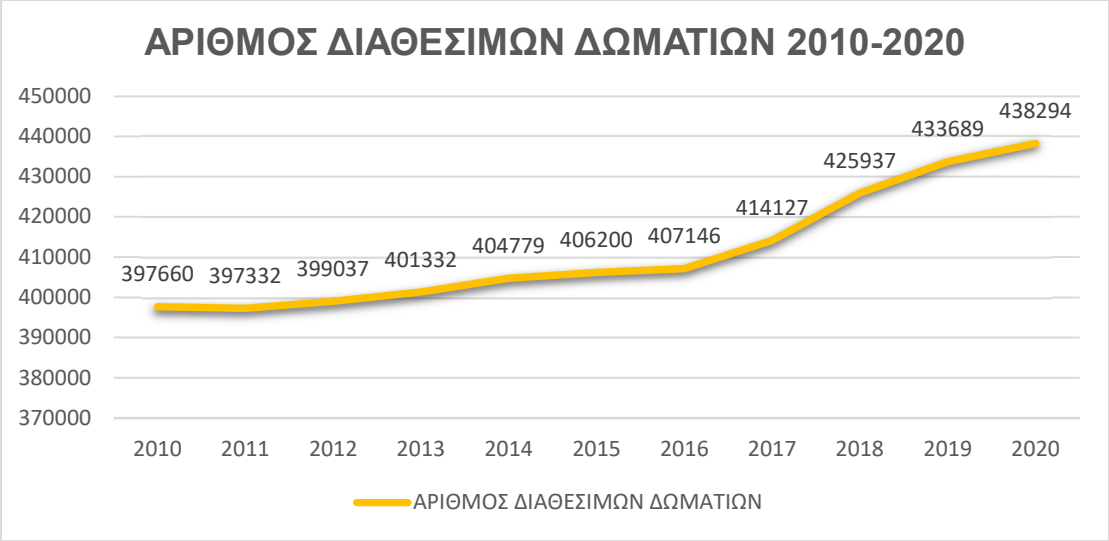
Πίνακας 1:Αναλυτική εικόνα ξενοδοχειακού κλάδου 2010-2020 (Δεδομένα: Ξενοδοχειακό επιμελητήριο Ελλάδος)

Θέλοντας να δώσουμε μια ευρύτερη εικόνα για το πόσο έχει διογκωθεί ο ξενοδοχειακός κλάδος τα τελευταία χρόνια, συγκεντρώσαμε στοιχεία από το Ξενοδοχειακό επιμελητήριο Ελλάδος για την δεκαετία 2010-2020 προκειμένου να μελετήσουμε την μεταβολή τόσο σε ξενοδοχειακές μονάδες, όσο σε δωμάτια και κλίνες για την συγκεκριμένη δεκαετία. Αφού συγκεντρώσαμε τα δεδομένα, τα αναπαραστήσαμε γραφικά προκειμένου να γίνει πιο εύκολα κατανοητή η μεγέθυνση και η εικόνα που παρουσιάζει ο κλάδος. Στα διάγραμμα 1 που ακολουθεί, απεικονίζεται στο πλήθος των ξενοδοχειακών μονάδων.

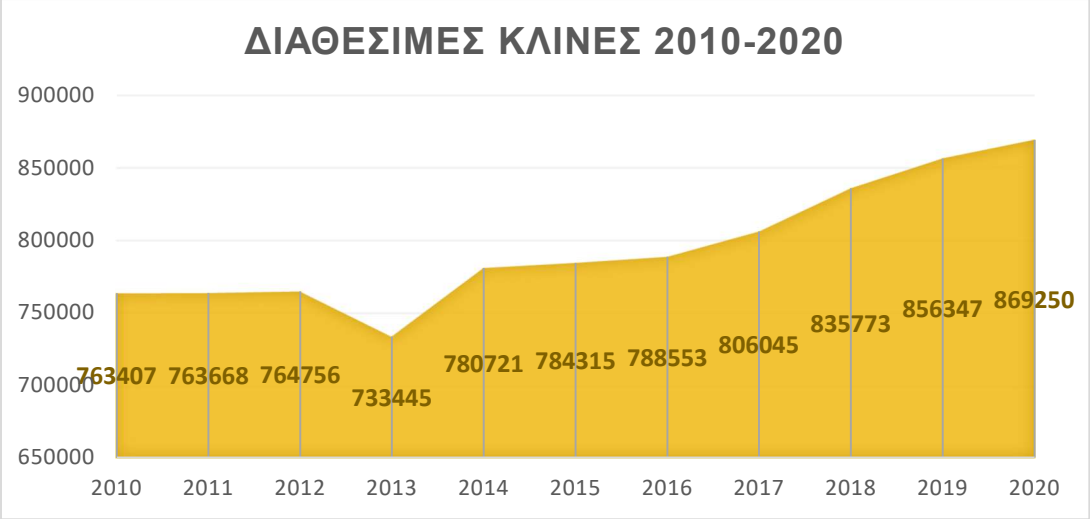


Διάγραμμα 1: Πλήθος ξενοδοχειακών μονάδων 2010-2020(δεδομένα από Ξ.Ε.Ε)

Επιπρόσθετα, στα διαγράμματα 2 και 3 που ακολουθούν παρουσιάζεται ο αριθμός δωματίων καθώς και ο αριθμός διαθέσιμων κλινών κατά τη δεκαετία 2010-2020 αντίστοιχα.



Διάγραμμα 2: Αριθμός διαθέσιμων δωματίων 2010-2020(δεδομένα από Ξ.Ε.Ε)



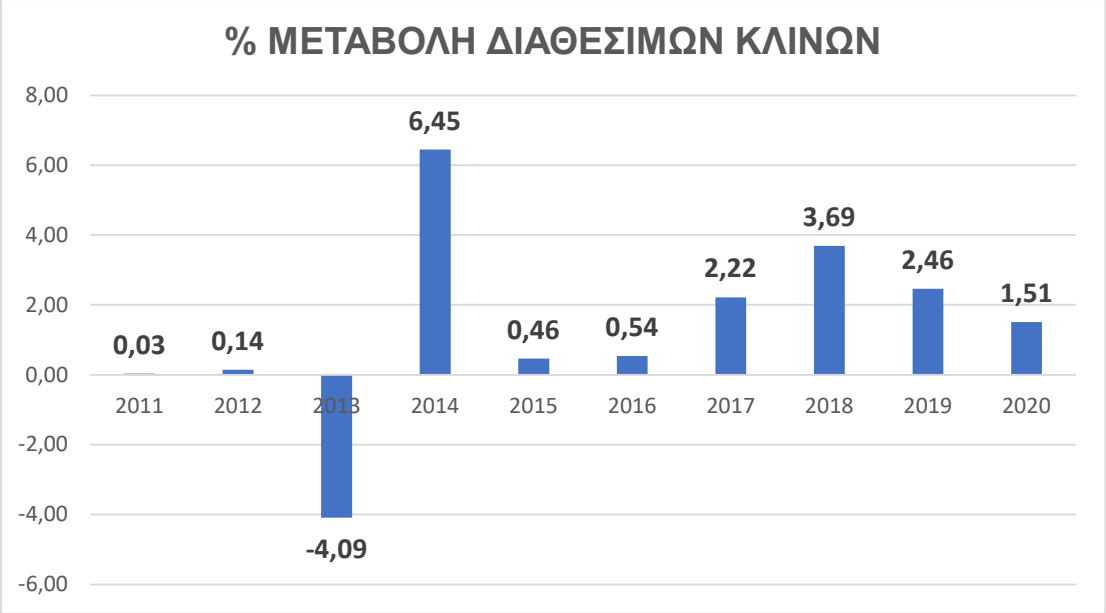
Διάγραμμα 3: Αριθμός διαθέσιμων κλινών 2010-2020(δεδομένα από Ξ.Ε.Ε)

Μελετώντας τα παραπάνω διαγράμματα 1, 2 & 3, έχουμε να παρατηρήσουμε πως η ξενοδοχειακή βιομηχανία στην Ελλάδα, παρουσιάζει αυξητικές τάσεις κατά τη δεκαετία 2010-2020. Μιλώντας για αριθμό ξενοδοχείων, από τα 9.732 properties που υπήρχαν τη χρονιά 2010 φτάσαμε αισίως στα 10.052 τη χρονιά 2020. Ομοίως, αυξητική τάση στην δεκαετία που μελετάμε παρουσιάζουν τόσο ο αριθμός διαθέσιμων δωματίων, όσο και ο αριθμός διαθέσιμων κλινών. Θέλοντας να προσδιορίσουμε τον ρυθμό ανάπτυξης μέσα στη δεκαετία 2010-2020 υπολογίσαμε το ποσοστό που μεταβλήθηκε ο αριθμός ξενοδοχείων από το 2010 έως το 2020.

Όπως υπολογίσαμε, η συνολική ποσοστιαία μεταβολή στη δεκαετία είναι της τάξεως του 3,3%. Σαν μεταβολή δεν θεωρείται αρκετά μεγάλη, αλλά αν συνυπολογίζουμε στην εξίσωση την οικονομική κρίση που πέρασε η χώρα μας τις χρονιές 2011-2015, καθώς επίσης την πανδημία covid-19 το έτος 2020 το ποσοστό δεν είναι ευκαταφρόνητο. Επιπροσθέτως, κατά την αποψή, από όλα τα παραπάνω στοιχεία που παραθέσαμε στα διαγράμματα 1, 2 και 3 διαφαίνεται , πως ο ξενοδοχειακός κλάδος, είναι μια δραστηριότητα που στάθηκε στα πόδια της παρόλες τις αντιξοότητες του ευρύτερου οικονομικού μακροπεριβάλλοντος. Μιλώντας για μεγέθη όπως ο αριθμός διαθέσιμων δωματίων καθώς και αριθμός διαθέσιμων κλινών, αξίζει να σημειωθεί πως τα δύο αυτά μεγέθη, επίσης εμφανίζουν αυξητικές τάσεις την ίδια δεκαετία έρευνας. Ακολουθούν τα διαγράμματα 4, 5 και 6 τα οποία απεικονίζουν την ποσοστιαία μεταβολής από έτος σε έτος σε αριθμό ξενοδοχείων, αριθμό δωματίων και αριθμό διαθέσιμων κλινών αντίστοιχα για τη δεκαετία 2010-2020.

Διάγραμμα 4: Ποσοστιαία μεταβολή αριθμού ξενοδοχειακών μονάδων 2011-2020(δεδομένα από Ξ.Ε.Ε)

Διάγραμμα 5: Ποσοστιαία μεταβολή αριθμού διαθέσιμων δωματίων 2011-2020(δεδομένα από Ξ.Ε.Ε)



Διάγραμμα 6: Ποσοστιαία Μεταβολή αριθμού διαθέσιμων κλινών 2011-2020(δεδομένα από Ξ.Ε.Ε)

Μελετώντας τα δεδομένα από τα διαγράμματα ποσοστιαίων μεταβολών 4, 5 και 6 έχουμε να σχολιάσουμε ότι ο ρυθμός ποσοτικής ανάπτυξης του κλάδου είναι σχετικά μικρός για την εξεταζόμενη δεκαετία, αλλά σε γενικές γραμμές κινείται με θετικό πρόσημο. Υπάρχουν βέβαια και χρονιές όπου είχαμε μείωση τόσο σε αριθμό ξενοδοχείων (2001 & 2016 με -0,86% & -0,28% αντίστοιχα), αριθμό διαθέσιμων δωματίων(2011 με μείωση -0,08%) όσο και διαθέσιμων δωματίων(2013 με μείωση -4,09%). Το συμπέρασμα μας είναι ότι ο κλάδος εν γένει εμφανίζει θετικούς ρυθμούς ποσοτικής ανάπτυξης.

Κεφάλαιο 2ο: Πανδημία και διαχείριση κρίσεων στον ξενοδοχειακό κλάδο

2.1 Κρίση Covid-19

Στο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής έρευνας που ακολουθεί, θα παραθέσουμε ορισμένα στοιχεία με βάση τη σύγχρονη βιβλιογραφία, αναφορικά με τον ιό που έπαιξε πρωταγωνιστικό ρόλο στην πρόσφατη υγειονομική κρίση που όλοι βιώσαμε. Προφανώς και αναφερόμαστε στον ιό SARS-cov-2 ή COVID-19. Ο COVID-19 είναι μια εξαιρετικά μολυσματική και επικίνδυνη ιογενής ασθένεια. Ο κορονοϊός SARS-CoV-2 ανακαλύφθηκε για πρώτη φορά στη Γουχάν της Κίνας έχει πλέον εξαπλωθεί σε όλο τον κόσμο. Σύμφωνα με γονιδιωματική μελέτη, ο SARS-CoV-2 έχει κοινό πρόγονο με τους αναπνευστικούς ιούς που μπορούν να προκαλέσουν σοβαρές ασθένειες. Πυρετός, ξηρός βήχας και διάρροια είναι μερικά μόνο από τα συμπτώματα που εμφανίζουν οι άνθρωποι όταν μολύνονται με τον COVID-19. Άλλα συμπτώματα περιλαμβάνουν ρινική συμφόρηση, επιπεφυκίτιδα, πονόλαιμο, κεφαλαλγίες/αρθραλγίες, μυϊκούς πόνους/αρθραλγίες/-δερματικά εξανθήματα, ναυτία, έμετο ή διάρροια. Τα πιο τυπικά συμπτώματα είναι δύσπνοια, πόνος στο στήθος, πυρετός πάνω από 38 βαθμούς Κελσίου και σύγχυση, με νευρολογικές επιπτώσεις όπως εγκεφαλικό επεισόδιο, ερεθισμό και νευρική βλάβη να συμβαίνουν λιγότερο συχνά. Υπάρχει ένας αριθμός επιπλοκών που μπορεί να προκύψουν από τη λοίμωξη, συμπεριλαμβανομένων των συνδρόμων οξείας αναπνευστικής δυσκολίας (ARDS), νεφρικής ανεπάρκειας, νεφρικής δυσλειτουργίας πήξης αίματος και περικαρδίτιδας (σύνδρομο οξείας αναπνευστικής δυσκολίας) (Σύνδρομο οξείας αναπνευστικής δυσκολίας-ARDS, νεφρική ανεπάρκεια, πολυοργανική ανεπάρκεια, προβλήματα πήξης του αίματος, περικαρδίτιδα). Ένα μεγαλύτερο ποσοστό του πληθυσμού κινδυνεύει από σοβαρές παθήσεις, όπως ηλικιωμένοι, καρδιοπαθείς, διαβητικοί και άλλοι (ΕΟΔΥ, 2019).

Η περισσότερη επαφή, η στενότερη επαφή με άτομα που μεταφέρουν ιούς και η ασθενέστερη ανοχή στη μόλυνση είναι όλοι παράγοντες που συμβάλλουν σε αυξημένο κίνδυνο ασθένειας (ΕΟΔΥ, 2019). Αεροπορικώς, μπορεί να εμφανιστούν συμπτώματα, προσυμπτωματικοί ασθενείς ή ακόμα και αερομεταφερόμενη μετάδοση. Όταν ένα άτομο που έχει εμφανίσει προηγουμένως σημάδια της ασθένειας μεταδίδει τον ιό, είναι γνωστό ως μετάδοση. Μελέτες δείχνουν ότι η ασθένεια εξαπλώνεται κυρίως μέσω άμεσης επαφής με μολυσμένα άτομα ή αντικείμενα και επιφάνειες, ενώ η μετάδοση επιταχύνεται τις πρώτες 3 ημέρες μετά την έναρξη των συμπτωμάτων. Για 5-14 ημέρες μετά τη μόλυνση, τα μολυσμένα άτομα μπορούν να μεταδώσουν τον ιό σε μη μολυσμένα άτομα μέσω της προσυμπτωματικής μετάδοσης. Ο μόνος τρόπος επαλήθευσης της συμπωματικής μετάδοσης, σύμφωνα με ορισμένες μελέτες, είναι η χαρτογράφηση και η αναγνώριση των επαφών. Δηλαδή, ένας άνθρωπος μπορεί να μολυνθεί και να μπορέσει να μεταδώσει τον ιό πολύ πριν εμφανιστούν τα συμπτώματα. Κατά τη διάρκεια της ασυμπτωματικής μετάδοσης, ο ιός μεταδίδεται από ένα μολυσμένο άτομο που δεν έχει συμπτώματα. Οι δεσμοί μεταξύ των προσβεβλημένων ατόμων έχουν εντοπιστεί σε άλλα έθνη χρησιμοποιώντας παρόμοιες περιπτώσεις (WHO, 2019). Είναι επίσης πιθανό η ασθένεια να μεταφερθεί με την αναπνοή, αλλά μόνο από όσους έχουν ήδη εκτεθεί σε αυτήν. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι άνθρωποι στην περιοχή φτύνουν και καταπίνουν μικροσκοπικά σωματίδια της νόσου όταν μιλούν ή αναπνέουν. Όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ατόμων, προτείνεται να φορούν μάσκα για την ελαχιστοποίηση της εξάπλωσης μικροβίων(Siouta et. All, 2020).Σύμφωνα με τον ΕΟΔΥ(2019) και ΠΟΥ(2019), για την αναχαίτηση της εξάπλωσης του κορονοϊού Covid-19, πρέπει να ληφθούν τα ακόλουθα μέτρα:

- Πλύσιμο χεριών με σαπούνι και νερό για τουλάχιστον 20 δευτερόλεπτα σε τακτική βάση, καθώς και χρήση αντισηπτικών (τουλάχιστον 60 τοις εκατό περιεκτικότητας σε αλκοόλ).
- Αποφυγή άμεσης επαφής. Διατήρηση κοινωνικής επαφής σε απόσταση 2 μέτρων.
- Σε όλους τους κοινόχρηστους χώρους, χρήση μάσκας για να προστατευτεί η μύτη και το στόμα.
- Καθαρισμός και απολύμανση επιφανειών.

Περιορισμοί όπως η καραντίνα, οι περιορισμοί διέλευσης, το κλείσιμο καταστημάτων και σχολείων και η απομόνωση χρησιμοποιούνται από κράτη όπως η Ελλάδα για την πρόληψη της εξάπλωσης και την προστασία των ατόμων. Όταν πρόκειται για τις έμμεσες επιπτώσεις της κοινωνικής απομόνωσης και τις ψυχολογικές της επιπτώσεις, θεωρούνται εξαιρετικά σημαντικές. Ψυχολογικά συναισθήματα όπως ανησυχία (8,0 τοις εκατό), κατάθλιψη (16-28,0 τοις εκατό), αποπροσανατολισμός και επιθετικότητα (Liu et al., 2020) μπορεί να προκληθούν από σωματικούς περιορισμούς και περιορισμούς στην κινητικότητα. Ο ιός COVID-19, που πρωτοεμφανίστηκε στην

Ελλάδα στις 20 Φεβρουαρίου 2020, είναι η κύρια αιτία της απότομης πτώσης της παγκόσμιας οικονομικής δραστηριότητας που θα διαρκέσει έως το 4ο τρίμηνο του 2020. (Maroulis et al., 2021). Από τον Ιούλιο του 2020, ο Covid-19 εξαπλώθηκε σε όλες τις χώρες των Βαλκανίων, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας. Μετά από μια σύντομη ηρεμία (τον Σεπτέμβριο του 2020), εξερράγη μεταξύ του Δεκεμβρίου και Οκτωβρίου 2020 με ασταμάτητο τρόπο. Από τα μέσα Αυγούστου 2020, η εξάπλωση του COVID-19 στην Ελλάδα έχει φτάσει σε ανησυχητικά υψηλά επίπεδα, με σημαντική άνοδο το 4ο τρίμηνο του 2020. Μετά τον περιορισμό του ιού μέχρι τον Αύγουστο του 2020 καθώς και την ταχεία εγκατάσταση του δεύτερου διακόπτη λειτουργίας ανάμεσα σε Νοέμβριο-Δεκέμβριο 2020, η εξάπλωση του ιού στην Ελλάδα διατηρήθηκε υπό έλεγχο (Maroulis et al., 2021). Είναι επιζήμιο για την ελληνική οικονομία και την παγκόσμια κρίση λόγω των καταλυτικών αρνητικών επιπτώσεων του COVID-19 στον τουρισμό και τις μεταφορές γενικότερα, που έχουν αρνητική επίδραση στην ελληνική οικονομία και συμβάλλουν στην παγκόσμια ύφεση. Η θεραπεία του COVID-19 τον Ιανουάριο του 2021 χαρακτηρίζεται από τεράστια αβεβαιότητα και στοχεύει στη δραματική μείωση ή εξάλειψη της νόσου με εμβολιασμό, που έχει ήδη ξεκινήσει σε πολλές χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, από τον Δεκέμβριο του τρέχοντος έτους. Από (Μαρούλης και συν, 2021). Τα κέρδη από τον τουρισμό και τις διεθνείς μεταφορές επηρεάζονται αρνητικά από τις απαγορεύσεις μετακινήσεων, το οποίο έχει άμεσο αντίκτυπο στο ΑΕΠ. Ο ιός είχε μικρότερο αντίκτυπο στην οικονομία το τρίτο και το τέταρτο τρίμηνο του 2020 σε σχέση με το δεύτερο τρίμηνο. (Μαρούλης και συν., 2021) Κατά το πρώτο εξάμηνο του 2020, το ΑΕΠ της Ελλάδας υπέστη αρνητική επίδραση, αν και το ΑΕΠ αυξήθηκε το 3ο και 4ο τρίμηνο (Μαρούλης και συν, 2021). Η μείωση των κερδών και η απροθυμία των ανθρώπων να ταξιδέψουν για ιατρικούς λόγους έχουν επηρεάσει τον τουρισμό όλα αυτά τα χρόνια. Η ιατρική περίθαλψη του κορονοϊού και η οικονομική ανάκαμψη είναι και οι δύο προϋποθέσεις για την επιστροφή των τουριστών στην περιοχή. Ο ελληνικός τουρισμός θα πρέπει να είναι έτοιμος να αντιμετωπίσει και να εκμεταλλευτεί τις αυξανόμενες τάσεις στη βιώσιμη και ψηφιακή αλλαγή (Ikkos & Koutsos, 2020). Δεδομένου ότι η επιδημία του COVID-19 αντιμετωπίστηκε σε πολλές χώρες, έχει εξελιχθεί σε παγκόσμια οικονομική καταστροφή. Οι μειώσεις του εργατικού δυναμικού οδήγησαν σε απώλειες θέσεων εργασίας και ανησυχία στην παγκόσμια οικονομία, καθώς έχουν επιτευχθεί σημαντικά επίπεδα ρευστότητας (Abdulkadir, 2020).

2.2 Βιβλιογραφική ανασκόπηση πανδημίας Covid 19

Η εξάπλωση του COVID-19 και οι ταξιδιωτικοί περιορισμοί μεγάλης κλίμακας συνεχίζουν να προκαλούν όλεθρο στην παγκόσμια βιομηχανία του τουρισμού και της φιλοξενίας. Σύμφωνα με μια ανοιχτή επιστολή της Γκλόρια Γκεβάρα, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου του Παγκόσμιου Συμβουλίου Ταξιδιών και Τουρισμού, 50 εκατομμύρια θέσεις εργασίας παγκοσμίως κινδυνεύουν λόγω της πανδημίας. Η επιστολή υποδεικνύει περαιτέρω ότι ο τομέας των ταξιδιών και του τουρισμού ήδη αντιμετωπίζει κατάρρευση και έναν αγώνα επιβίωσης λόγω της παγκόσμιας κρίσης υγείας COVID-19 (Guevara, 2020). Τα ξενοδοχεία είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στη μείωση του τουρισμού και των ταξιδιών μαζί με επιβράδυνση της οικονομικής δραστηριότητας (Hoisington, 2020). Καθώς οι εκδηλώσεις σε όλο τον κόσμο συνεχίζουν να ακυρώνονται ή να αναβάλλονται και τα ποσοστά πληρότητας των ξενοδοχείων πέφτουν κατακόρυφα, η πανδημία COVID-19 έχει προκαλέσει σοβαρά πλήγματα στους ξενοδόχους παγκοσμίως. Για παράδειγμα, τον Φεβρουάριο του 2020, ο αριθμοδείκτης εσόδου ανά διαθέσιμο δωμάτιο (RevPAR) στα ξενοδοχεία Marriott μειώθηκαν κατά σχεδόν 90% στην ευρύτερη Κίνα και μειώθηκαν κατά 25% σε άλλες περιοχές της περιοχής Ασίας-Ειρηνικού σε σύγκριση με την ίδια περίοδο πέρυσι (Wallis, 2020). Προβλέπεται ότι το RevPAR στις ΗΠΑ, την Ευρώπη και την Ασία θα συνεχίσει να μειώνεται καθώς τα ταξίδια αναψυχής και τα επαγγελματικά ταξίδια καθυστερούν ή ακυρώνονται λόγω του φόβου εξάπλωσης του COVID-19 (Courtney, 2020). Η ξενοδοχειακή βιομηχανία είναι ευάλωτη σε απειλές που προκαλούνται από απροσδόκητες καταστροφές, όπως επιδημίες, φυσικές καταστροφές και τρομοκρατικές επιθέσεις (Chan and Lam, 2013). Διαφορετικοί τύποι καταστροφών επιφέρουν διακριτές βιομηχανικές συνέπειες και ωθούν τους ξενοδόχους να λάβουν μέτρα για την αντιμετώπιση διαφόρων προκλήσεων που προκαλούνται από κρίσεις. Μετά το ξέσπασμα του Σοβαρού Οξέος Αναπνευστικού Συνδρόμου (SARS), η κορεατική ξενοδοχειακή βιομηχανία εγκατέστησε νέο εξοπλισμό υγιεινής και πρόσφερε στους εργαζομένους εκπαιδευτικά προγράμματα σχετικά με την ευαισθητοποίηση για την υγεία (Kim et al., 2005). Καθώς οι ανησυχίες των τουριστών για την ασφάλεια και τους κινδύνους για την υγεία αυξάνονται, οι επιδημίες μπορούν να επηρεάσουν άμεσα την ταξιδιωτική συμπεριφορά των ατόμων (Mao et al., 2010). Είναι επομένως σημαντικό για τους ξενοδόχους να αντιμετωπίσουν τις αλλαγές στη ζήτηση των καταναλωτών μετά την απροσδόκητη πανδημία του COVID-19 και να αποκαταστήσουν την εμπιστοσύνη των ταξιδιωτών. Καθώς η κρίση του COVID-19 είναι πιθανό να έχει άνευ προηγουμένου επιπτώσεις στα ξενοδοχεία σε όλο τον κόσμο, οι ερευνητές θα πρέπει να εργαστούν για να ενισχύσουν τη θεωρία και τη γνώση σε αυτόν τον κρίσιμο τομέα φιλοξενίας για να βοηθήσουν τα ξενοδοχεία να γίνουν πιο ανθεκτικά και να επιτύχουν αποτελεσματική ανάκαμψη μετά την καταστροφή.. Επιπλέον, σύμφωνα με τους Wen et al. (2020), η υγεία θα είναι βασικός παράγοντας επιρροής στην ανάκαμψη της βιομηχανίας του τουρισμού και της φιλοξενίας μετά το ξέσπασμα του COVID-19 λόγω του υπολειπόμενου φόβου που σχετίζεται με αυτήν την πανδημία και παρόμοιες ασθένειες. Ομοίως, οι Chen et al. (2007) ανέφεραν ότι κατά τη διάρκεια της επιδημίας SARS το 2003, οι δημόσιες εγκαταστάσεις υγειονομικής περίθαλψης έπαιξαν επιτακτικό ρόλο στην πρόληψη και τον έλεγχο της πανδημίας. Καθώς ο COVID-19 έχει οδηγήσει σε περισσότερα από 3 εκατομμύρια κρούσματα και 215.000 θανάτους (Πανεπιστήμιο John Hopkins, 2020), οι εγκαταστάσεις υγειονομικής περίθαλψης που εδρεύουν σε ξενοδοχεία μπορούν να καθησυχάσουν τους επισκέπτες σε περίπτωση έκτακτης ανάγκης κατά τη διάρκεια του ταξιδιού.

2.2 Η διαχείριση κρίσεων στα ξενοδοχεία

Στο παρών κεφάλαιο θα αναφερθούμε στη διαχείριση κρίσεων από τις ξενοδοχειακές μονάδες. Αρχικά γνωρίζουμε πως το τουριστικό προϊόν επηρεάζεται εξαιρετικά από τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα σε εθνικό ή παγκόσμιο επίπεδο. Χαρακτηριστικά αναφέρεται από τους Ritchie et al. (2013) στον ορισμό της έννοια του τουρισμού πως, τουρισμός αποτελεί ένα ανοιχτό σύστημα που επηρεάζεται από γεγονότα εκτός του ελέγχου οποιουδήποτε ατόμου ή μέρους.. Μια τουριστική κρίση ορίζεται από τον Sönmez (1994) ως «κάθε γεγονός που μπορεί να απειλήσει την κανονική λειτουργία και διεξαγωγή των τουριστικών επιχειρήσεων, να βλάψει τη συνολική φήμη ενός τουριστικού προορισμού για ασφάλεια, ελκυστικότητα και άνεση και να επηρεάσει αρνητικά τις αντιλήψεις των επισκεπτών για το προορισμός και να προκαλέσει ύφεση στον τοπικό τουρισμό και τη βιομηχανία του». Όταν ένας οργανισμός, μια επιχείρηση ή ένας κλάδος βρίσκεται σε κρίση, έχει τη δυνατότητα να έχει επιζήμια επίδραση στην ποιότητα των προϊόντων ή των υπηρεσιών του (Fearn-Banks, 2011).

Οι οργανωτικές κρίσεις, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Διαχείρισης Κρίσεων (ICM), ορίζονται ως οτιδήποτε αναγκάζει τους ενδιαφερόμενους να ανταποκρίνονται αρνητικά στην εμπορική ή οικονομική ισχύ του οργανισμού με ανεπιθύμητο τρόπο. Οι επιληπτικές κρίσεις μπορεί να εμφανιστούν σε τέσσερις διαφορετικές μορφές, σύμφωνα με τη Διεθνή Ταξινόμηση Νοσημάτων (Bilic et al., 2017). Η γεωγραφική κλίμακα του προβλήματος είναι ένας σημαντικός παράγοντας που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την περιγραφή μιας τουριστικής κρίσης. Για παράδειγμα, εάν ένα ξενοδοχείο αρχίσει να καίγεται, η φωτιά είναι πιθανό να μεταδοθεί στην άμεση περιοχή. Από την άλλη πλευρά, οι σεισμοί ή η ηφαιστειακή έκρηξη σε μια περιοχή διακοπών είναι μια τοπική καταστροφή. Υποδεικνύεται από την εμφύλια σύγκρουση, η χώρα βρίσκεται σε κατάσταση κρίσης. Όταν η αγορά ακινήτων των Ηνωμένων Πολιτειών κατέρρευσε το 2007-2008, είχε παγκόσμια επίδραση (Dreyer et al., 2007). Μια άλλη πτυχή του τουριστικού προβλήματος είναι η ύπαρξη μιας εξωτερικής ή ενδογενούς αιτίας. Η πηγή των ενδογενών κρίσεων είναι ο τουριστικός τομέας ή η ίδια η τοποθεσία. Ενδέχεται να ευθύνονται σφάλματα τόσο στις ανθρώπινες όσο και στις τεχνολογικές διαδικασίες. Σε ένα ξενοδοχείο, η κακή εξυπηρέτηση είναι ένα παράδειγμα, όπως και η έλλειψη επιλογών στην περιοχή επίσκεψης. Ακόμη και αν τα αίτια των κρίσεων που προκαλούνται εξωτερικά είναι έξω από τον έλεγχο των οργανισμών και των προορισμών, μπορούν ωστόσο να έχουν επιρροή σε αυτές. Οι ηφαιστειακές εκρήξεις και οι σεισμοί, για παράδειγμα, είναι παραδείγματα γεωφυσικών δυνάμεων. Μια κρίση μπορεί να συμβεί γρήγορα (π.χ. ένα ηφαίστειο) ή σταδιακά (π.χ. παραβιάσεις της ασφάλειας) ανάλογα με την αιτία (Bowen et al., 2014). Σύμφωνα με τους Ritchie et al. (2013), τα πάντα, από τις τρομοκρατικές επιθέσεις μέχρι την παγκόσμια πολιτική αβεβαιότητα, τις οικονομικές κρίσεις, τη βιοασφάλεια και τις φυσικές καταστροφές έχουν βλάψει τον τουρισμό σε όλο τον κόσμο. Ως αποτέλεσμα φυσικής καταστροφής (πλημμύρα ή σεισμός), τεχνολογίας (ιούς ή χάκερ), κακοποίησης εργαζομένων (βία στο χώρο εργασίας) ή αφερεγγυότητας ή οικονομικών λόγων, ο κλάδος και τα ξενοδοχεία ενδέχεται να αντιμετωπίσουν κρίση. Η εμφάνιση οποιουδήποτε από τα ακόλουθα είδη μπορεί να προκληθεί από εξωτερικούς ή εσωτερικούς παράγοντες. Η διασφάλιση ότι οι διαχειριστές ξενοδοχείων γνωρίζουν καλά τις πιθανές πηγές κρίσης στον κλάδο της φιλοξενίας και του τουρισμού, καθώς και τον τρόπο αντιμετώπισής τους, αλλά και τη δημιουργία σχεδίων κρίσης καθώς και εγχειριδίων κρίσης, είναι κρίσιμης σημασίας (Bilic et al., 2017). Οι καταστάσεις κρίσης γίνονται πιο επικίνδυνες όταν διακυβεύονται τα προσωπικά συμφέροντα των ανθρώπων, όπως όταν τραυματίζονται τουρίστες ή τουριστικά αξιοθέατα στην περιοχή τους (Dreyer et al., 2007).

Κεφάλαιο 3ο: Η Διοικητική λογιστική και η έννοια του κόστους

3.1 Έννοια λογιστικής επιστήμης

Το εργαλείο, που χρησιμοποιείται από τα στελέχη κάθε εταιρίας για την παροχή χρήσιμων πληροφοριών είναι η λογιστική. Λογιστική είναι η επιστήμη που εντοπίζει, καταχωρεί, επεξεργάζεται και παρουσιάζει τα οικονομικά γεγονότα μιας επιχείρησης και στη συνέχεια συντάσσει σχετικές ειδικές εκθέσεις, ώστε τα ενδιαφερόμενα μέρη (stakeholders) να είναι σε θέση να λαμβάνουν, κατά το δυνατόν ορθολογικές, οικονομικές αποφάσεις(Παππάς 2005).Κατά τους Μπάλλα και Χέβα (2016), λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος, αντικείμενο του οποίου είναι η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερόμενων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και τη διευκόλυνση οικονομικής και κοινωνικής σημασίας δραστηριοτήτων. Οι λογιστικές πληροφορίες αποτελούν το θεμέλιο του οικονομικού λογισμού (ενός αρμονικού συνόλου υπολογισμών), και επιτρέπον σε αυτούς που τις χρησιμοποιούν, να προβαίνουν σε διαπιστώσεις, κρίσεις και αποφάσεις, τόσο για την ιδιωτική, όσο και την κοινωνική πολιτική, γιατί με αυτές συνδέονται η μικροοικονομία με τη μακροοικονομικά (Κοντάκος, 2006).

3.2 Διακρίσεις λογιστικής επιστήμης

Σύμφωνα με τους Παπαδέα (2013) η λογιστική, με βασικό κριτήριο τους αποδέκτες των λογιστικών πληροφοριών, κοινώς τους ανθρώπους που εξυπηρετεί, χωρίζεται σε:

- Χρηματοοικονομική Λογιστική (financial accounting): Αυτή παρέχει πληροφορίες σε ενδιαφερόμενους που δεν ανήκουν στο εσωτερικό της επιχείρησης, όπως μετόχους προμηθευτές, τράπεζες, κράτος. Οι πληροφορίες παρέχονται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- Διοικητική Λογιστική (managerial accounting): Αυτή παρέχει πληροφορίες στους εντός της επιχείρησης ενδιαφερόμενους (Γεν. Διευθυντές, Διευθυντές τμημάτων, Διοικητικό Συμβούλιο και γενικά στο προσωπικό, σε όλα τα διοικητικά επίπεδα του οργανισμού). Η Διοικητική Λογιστική έχει το ίδιο περιεχόμενο με τη Λογιστική κόστους.

3.3 Διοικητική λογιστική

Η διοικητική λογιστική ασχολείται με τη σύνταξη εκθέσεων, οι οποίες συγκρίνουν τα πραγματικά με τα προϋπολογισμένα αποτελέσματα με τη χρήση δεικτών και τη διερεύνηση ειδικών προβλημάτων, για την κατανόηση των αποτελεσμάτων. Ο χρόνος σύνταξης των εν λόγω εκθέσεων είναι είτε προκαθορισμένος, (μηνιαίος, τριμηνιαίος, ετήσιος) είτε έκτακτος, αν διαπιστωθεί πως υπάρχει ανάγκη για τη σύνταξή τους. Ωστόσο, δεν απαιτεί την ακρίβεια, η οποία μπορεί να σπαταλήσει πολύτιμους πόρους και χρόνο. Πολλές φορές μπορεί να εστιάσει σε μία συγκεκριμένη λειτουργία, γραμμή προϊόντος η και τους εργαζομένους. Οι εκθέσεις τις δεν είναι αναγκαίο να υπακούν στις αρχές της που ακολουθεί η χρηματοοικονομική λογιστική, χωρίς αυτό να σημαίνει πως δεν διέπετε από κανόνες(Garrison, Noreen, 2005). Επίσης, κατά το Chartered Institute of Management Accounting η διοικητική λογιστική, πρόκειται έναν κλάδο της λογιστικής επιστήμης, που αποβλέπει να βοηθήσει τα στελέχη των οργανισμών να πάρουν καλύτερες αποφάσεις(CIMA 1996).Τέλος, οι Καραγιώργος και Περίδης αναφέρουν πως η χρήση της διοικητικής λογιστικής παρέχει ουσιαστικές πληροφορίες για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης και ενδυναμώνει το αίσθημα ορθής λήψης αποφάσεων σε θέματα διοικητικής φύσεως από τα στελέχη της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο παραθέτουν δεδομένα και συντάσσουν τον μελλοντικό σχεδιασμό του ελέγχου αξιολόγησης της απόδοσης του οργανισμού (Καραγιώργος Θ. Περίδης Α. 2017).

3.4 Εννοια του κόστους

Όταν λέμε «κόστος», αυτό που πραγματικά εννοούμε είναι «μέτρηση οικονομικών πόρων που χρειάζονται». Τα περιουσιακά στοιχεία που θα απαιτηθούν μακροπρόθεσμα. Πρέπει, δηλαδή, να γίνει κατανοητό το ποια περιουσιακά στοιχεία (εργασία, φυσικοί πόροι, περιουσία κ.λπ.) θα χρειαστεί στο μέλλον η εταιρεία, σε σύγκριση με τους πόρους που διαθέτει αυτή τη στιγμή. Τα έσοδα από τις πωλήσεις εξαρτώνται από διάφορους παράγοντες, ένας από τους οποίους είναι το κόστος των πωληθέντων αγαθών. Το σταθερό και το μεταβλητό κόστος μπορούν να χωριστούν σε δύο κύριες ομάδες. (Πετροπούλου & Ασβεστά, 2012). Ένας άλλος παλαιότερος ορισμός αναφέρει πώς το κόστος, είναι το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν η μία υπηρεσία, κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες και να πάρει συγκεκριμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο(Τσιμάρας, 1949)

3.5 Βασικές έννοιες κόστους/κοστολόγησης

Σε αυτό το σημείο θα αναφερθούμε σε κάποιες βασικές έννοιες του κόστους και της διαδικασίας της κοστολόγησης που θα βοηθήσουν την περαιτέρω κατανόηση της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που έχει να κάνει με τις δύο προαναφερθείσες έννοιες.

Αντικείμενο κόστους: Οτιδήποτε μπορούμε να εντοπίσουμε ή να συσχετίσουμε κάποιο κόστος.

Φορέας κόστους: Ένας παράγοντας που έχει άμεση σχέση αιτίου-αποτελέσματος με το κόστος/μια δραστηριότητα μέσα στην επιχείρηση που παράγει κόστος.

Δομή κόστους: Η σχετική σύνθεση από σταθερά και μεταβλητά κόστη ενός προϊόντος, μίας δραστηριότητας ή οργανισμού/επιχείρησης.

Κόστος παραχθέντων προϊόντων: Το συνολικό κόστος των προϊόντων που έχουν παραχθεί και βρίσκονται στην τελική τους μορφή και σε απόθεμα, έτοιμα για πώληση για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Κόστος πωληθέντων προϊόντων: Το συνολικό κόστος των προϊόντων τα οποία πωλήθηκαν για μια ορισμένη χρονική περίοδο.

Κόστος άμεσης εργασίας: Το κόστος αμοιβής των εργαζομένων τη χρονική περίοδο που ασχολούνται με την παραγωγή ενός προϊόντος ή την παροχή μίας υπηρεσίας.

Κόστος άμεσων υλικών: Το κόστος των επιμέρους υλικών που απαιτούνται για να παραχθεί μία μονάδα έτοιμου προϊόντος.

Γενικά βιομηχανικά έξοδα: Αποτυπώνουν το κομμάτι εκείνο του κόστους παραγωγής που είναι αδύνατο να επιμεριστεί σε άμεσα υλικά ή άμεση εργασία. Για παράδειγμα, το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής. (Raiborn C.,Kinney M.,2011).

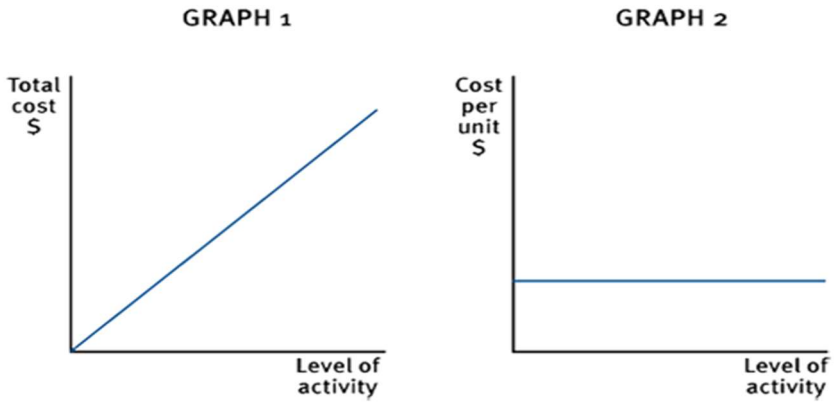
3.6 Κατηγοριοποίηση κόστους

Το κόστος, ανάλογα με τη συμπεριφορά του, χωρίζεται στις παρακάτω κύριες κατηγορίες:

3.6.1 Σταθερό και Μεταβλητό κόστος (Fixed/Variable cost)

Σταθερό κόστος καλείται ο παράγοντας δαπάνης του οποίου το συνολικό μέγεθος παραμένει σταθερό, όταν ο όγκος των δραστηριοτήτων της επιχειρηματικής εταιρείας μετατοπίζεται» (Μπάλλας και άλλους, 2017). Έχει αναφερθεί ότι ορισμένα κόστη, όπως οι αποσβέσεις, η μισθοδοσία και το ενοίκιο, δεν αλλάζουν κατά τη διάρκεια του έτους.

Μεταβλητό κόστος καλείται ο παράγοντας κόστους του οποίου το συνολικό μέγεθος μεταβάλλεται από τις διακυμάνσεις στο ύψος της δραστηριότητας της εταιρείας. Παραδείγματος χάριν, θα ξοδέψουμε λιγότερα χρήματα σε πρώτες ύλες εάν η μεταποίηση μειωθεί κατά 10%. Με άλλα λόγια, ο αριθμός των παραγωγικών δραστηριοτήτων έχει μακροπρόθεσμο αντίκτυπο στο κόστος. Εδώ περιλαμβάνονται και οι μισθοί, ρεύμα, νερό κ.λπ. Στο παρακάτω γράφημα, βλέπουμε τη συμπεριφορά μεταβλητού και σταθερού κόστους ανά επίπεδο δραστηριότητας.



Σχήμα 1: Γραφική απεικόνιση μεταβλητού κόστους(graph1)-γραφική απεικόνιση σταθερού κόστους (graph2) ανά επίπεδο δραστηριότητας.
(Πηγή:https://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/management-accounting/costing/costing-behaviour)

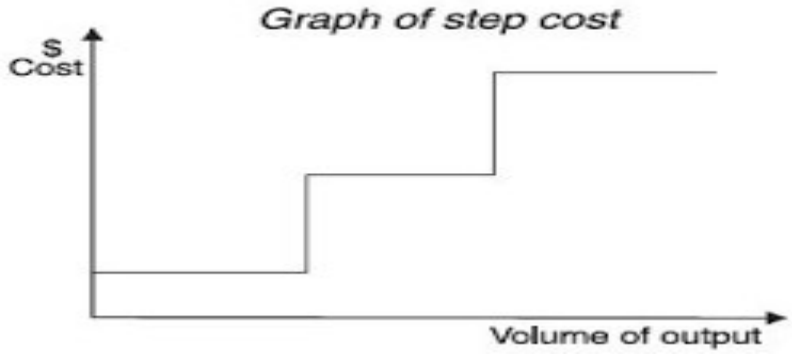
3.6.2 Ημιμεταβλητό η μικτό κόστος (mixed cost)

Ημιμεταβλητό η μικτό κόστος θεωρείται το κόστος που αποτελείται από δύο μέρη: το πρώτο είναι το κομμάτι του σταθερού κόστους και το δεύτερο του μεταβλητού κόστους. Κλασσικό παράδειγμα ημιμεταβλητού κόστους αποτελούν οι τηλεφωνικές δαπάνες όπου, ένα μέρος της δαπάνης αποτελείται από το πάγιο έξοδο χρήσης της υπηρεσίας(σταθερό μέρος) και ένα άλλο μέρος αποτελείται από την κατανάλωση της υπηρεσίας και ποικίλει ανάλογα τη χρήση(μεταβλητό κόστος) (Raiborn C.,Kinney M.,2011).

3.6.3 Κλιμακούμενο κόστος (step cost)

Το κόστος εκείνο το οποίο εκ φύσεως θεωρείται σταθερό ανάμεσα σε συγκεκριμένα επίπεδα δραστηριότητας (level of activity) αν η δραστηριότητα ξεπεράσει το συγκεκριμένο επίπεδο εκείνο μεταβάλλεται κλιμακούμενα. (Raiborn C.,Kinney M.,2011). Για παράδειγμα, σε ένα εργοστάσιο υπάρχει ένα μηχάνημα που παράγει το μέγιστο 1000 μονάδες προϊόντος ανα ημέρα. Η απόσβεση του συγκεκριμένου μηχανήματος είναι ένα σταθερό κόστος. Αν το επίπεδο δραστηριότητας αυξηθεί από τις 1000 σε 2000 χιλιάδες μονάδες ανα ημέρα θα χρειαστεί να αγοραστεί δεύτερο

μηχάνημα. Κατόπιν αυτού το κόστος απόσβεσης θα αυξηθεί κλιμακούμενα και στη συνέχεια θα συνεχίσει να συμπεριφέρεται σταθερά.



Σχήμα 2: Γραφική απεικόνιση κλιμακούμενου κόστους ανά επίπεδο δραστηριότητας

Πηγή: http://www.acosani.it/acca-f2/acca-f2018.html

3.6.4 Άμεσο και Έμμεσο κόστος (direct/indirect cost)

Το άμεσο κόστος του αντικειμένου ή της υπηρεσίας προκύπτει από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του τελικού αποτελέσματος. Όταν μιλάμε για «άμεσα υλικά», αναφερόμαστε σε πράγματα όπως οι πρώτες ύλες και οι άνθρωποι που πραγματικά φτιάχνουν κάτι. Η αληθινή τιμή ενός αντικειμένου είναι το άθροισμα των συστατικών μερών του. Ο όρος «άμεσο κόστος» αναφέρεται σε έξοδα που δεν περιλαμβάνουν κανένα μέρος της διαδικασίας κατασκευής, όπως το κόστος των πρώτων υλών, όπως το απορρυπαντικό που χρησιμοποιείται για τον καθαρισμό του ξενοδοχείου, και την άμεση εργασία, όπως ο μισθός του φύλακα του ξενοδοχείου. Το άμεσο κόστος ενός είδους είναι το άθροισμα των συστατικών μερών του (Turney, 2002). Σαν έμμεσο κόστος χαρακτηρίζουμε το κόστος το οποίο δεν διαφοροποιείται και πραγματοποιείται μαζί με άλλους φορείς κόστους (Ηλίου 2021).

3.6.5 Ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος

Το διοικητικό συμβούλιο καθορίζει ή ασκεί σημαντική επιρροή στο ελεγχόμενο κόστος. Το ανεξέλεγκτο κόστος, από την άλλη πλευρά, δεν επηρεάζεται από εκτελεστικές αποφάσεις (Turney, 2002). Συμπερασματικά, από τον παραπάνω ορισμό κατανοούμε πως ελεγχόμενο είναι το κόστος που προκύπτει από αποφάσεις της διοίκησης της επιχείρησης και ως εκ τούτου μπορεί να ελεγχθεί ενώ μη ελεγχόμενο είναι το κόστος που ο έλεγχος του και η πραγματοποίησή του δεν συνάδει με εκτελεστικές αποφάσεις.

3.6.6 Πραγματικό ή ιστορικό κόστος (actual/historical cost)

Πραγματικό ή ιστορικό κόστος είναι εκείνο το κόστος που έχει πραγματοποιηθεί στο παρελθόν και σχετίζεται με στοιχεία ομαλά και πραγματικά και αναφέρεται σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα η άυλα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του πραγματικού κόστους αποτελεί το γεγονός ότι είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, παραδείγματος χάριν οι τόκοι από ίδια κεφάλαια, οι αμοιβές του επιχειρηματία κ.λπ. και κατά προσδιορισμό του, δεν λαμβάνονται υπόψη τυχόν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως για παράδειγμα έξοδα υποαπασχόλησης του παραγωγικού τμήματος, υπερβάλλουσες φύρες κ.λπ. (Μπογιατζή, 2021)

3.6.7 Προϋπολογιστικό κόστος

Ομοίως, κατά την Μπογιατζή, 2021 προϋπολογιστικό κόστος είναι εκείνο το κόστος που υπολογίζεται εγωλογιστικά και πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ενός προϊόντος ή μίας υπηρεσίας ή η κατασκευή ενός έργου ή πριν καν λειτουργήσει μια δραστηριότητα ή υπηρεσία. Το προϋπολογιστικό κόστος βασίζεται εν μέρει σε παρελθοντικά δεδομένα και εν μέρει γίνεται εκτίμηση των μελλοντικών συνθηκών της αγοράς κατά το χρονικό σημείο στο οποίο εκτιμάται ότι θα εκτελεστεί, Έτσι, προσεγγίζεται όσο το δυνατόν πλησιέστερα το μελλοντικό πραγματικό κόστος, το οποίο αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό μέγεθος ιδιαίτερα σε βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής, όπως ναυπηγεία, αεροσκάφη, δομικά έργα κ.λπ., για τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης και την υποβολή προσφοράς εκτέλεσης έργου. (Μπογιατζή, 2021)

Κεφάλαιο 4ο: Κοστολόγηση-έννοια-εφαρμογές

4.1 Ορισμός κοστολόγησης

Σε αυτό το σημείο της εργασίας θα προσπαθήσουμε να αποσαφηνίσουμε την έννοια και τον ορισμό της κοστολόγησης. Κατά τους Πετροπούλου και Ασβεστά (2012) η κοστολόγηση είναι η διαδικασία συλλογής, επεξεργασίας, παρακολούθησης και καταγραφής των δαπανών που σχετίζονται με τον προσδιορισμό της τιμής ενός αγαθού, της τιμής μιας δραστηριότητας ή της τιμής μιας λειτουργίας. Ένας άλλος ορισμός αναφέρει πως κοστολόγηση ορίζεται η διαδικασία κατά την οποία η επιχείρηση αποθηκεύει, ελέγχει και κατανέμει τα έξοδα της με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, ώστε να υπολογιστεί εύστοχα το κόστος των υπηρεσιών-προϊόντων ή υπηρεσιών της και αποτελεί ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για την επιχείρηση. Απαραίτητος κρίνεται ο προσδιορισμός όσο το δυνατό ακριβέστερου αποτελέσματος ,κέρδους ή ζημίας, σε κάθε διαχειριστική περίοδο, μέσω της διαδικασίας κοστολόγησης.(Καραγιώργος & Περίδης, 2017). Επομένως, από όλα τα παραπάνω κατανοούμε ότι πρακτικά η κοστολόγηση είναι μια τεχνική διαδικασία συγκέντρωσης, ανάλυσης και καταγραφής όλων των επιμέρους πόρων που απαιτούνται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος ή μια υπηρεσία.

4.2 Μέθοδοι κοστολόγησης

Οι τρεις βασικές μέθοδοι κοστολόγησης είναι οι ακόλουθες:

- Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση
- Μεταβλητού κόστους ή οριακή κοστολόγηση
- Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων

Στο κομμάτι της έρευνας που ακολουθεί, θα εξετάσουμε τις επιμέρους μεθόδους κοστολόγησης που προαναφέρθηκαν όπως :

Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (absorption costing)

Σε αυτό το σημείο θα παραθέσουμε βιβλιογραφική ανασκόπηση αναφορικά με τον ορισμό και την εφαρμογή της πλήρης κοστολόγησης. Σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση το συνολικό κόστος παραγωγής λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του πλήρους κόστους του προϊόντος. Αυτό έγκειται στο κόστος των άμεσων υλικών της άμεσης εργασίας και τα σταθερά ή και όχι βιομηχανικά έξοδα. Συμπερασματικά η μέθοδος κοστολόγησης με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (Νεγκάκης & Κουσενίδης ,2015).

Οριακή κοστολόγηση ή κοστολόγηση μεταβλητού κόστους

Αρχικά για να κατανοήσουμε πλήρως την έννοια της οριακής κοστολόγησης κρίνεται σκόπιμο να αποσαφηνίσουμε κάποιες επιμέρους έννοιες.

Οριακό κόστος: Ονομάζεται το κόστος που είναι απαραίτητο για την αύξηση της παραγωγής ή της απασχολήσεως ή την μείωση της παραγωγής ή της απασχολήσεως κατά μία μονάδα (Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας(ΕΛΚΕΠΑ), « Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», 1987).

Ο μαθηματικός τύπος υπολογισμού του οριακού κόστους είναι ο ακόλουθος:

MC=αλλαγή στο συνολικό κόστος/αλλαγή στην ποσότητα

Το οριακό κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος ονομάζεται οριακή ή άμεση κοστολόγηση (Βενιέρης, 2005). Ακόμα ένας ορισμός της οριακής κοστολόγησης δίνεται από τους Νεγκάκη και Κουσενίδη (2015) ο οποίος αναφέρει πως, η οριακή ή αλλιώς μεταβλητή κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης στην οποία λαμβάνεται υπόψη το κόστος παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική διαδικασία, δηλαδή το κόστος των στοιχείων που το επιβαρύνουν ευθέως και είναι συνήθως μεταβλητά. Επομένως το κόστος ενός προϊόντος, μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, ή μιας υπηρεσίας σχηματίζεται από το κόστος των υλικών της άμεσης εργασίας και του μεταβλητού μέρους των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Νεγκάκης & Κουσενίδης ,2015).

Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity based costing)

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων εστιάζει στις ενέργειες και δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα εντός της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του κόστους και στην

ουσία συνδέει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα παραγόμενα προϊόντα. Δραστηριότητα είναι μια πράξη, ένα γεγονός η μία συναλλαγή, η οποία καταναλώνει κόστος. Τα προϊόντα με τη σειρά τους καταναλώνουν δραστηριότητες. Ο προσδιορισμός της ποσότητας του πόρου και του συνεπαγόμενου κόστους που απορροφάται σε μια δραστηριότητα, αλλά και της ποσότητας της δραστηριότητας που καταναλώνεται στην παραγωγή ενός προϊόντος συμβάλουν στον καθορισμό και επιμερισμό του κόστους στα προϊόντα (Dhuhea & Al-Riami, 2017). Για να γίνει επιμερισμός των εξόδων σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων χρησιμοποιούνται συντελεστές καταλογισμού. Η Activity Based Costing είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς κόστους, το κόστος των οποίον αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των ετοίμων προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας (Κεχράς Ι., 2009). Η ABC ευνοεί την καλύτερη κατανομή κόστους χρησιμοποιώντας μικρότερες ομάδες κόστους που ονομάζονται δραστηριότητες (Petera & Sojakova, 2020) Σε μια ανάλυση δύο επιπέδων, η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας συσχετίζει το κόστος παραγωγής με τα προϊόντα που παράγονται (ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες). Για καθεμία από αυτές τις διεργασίες, η κοστολόγηση που πρόκειται να περιγράφει περιλαμβάνει τόσο τα παραγωγικά εξαρτήματα όσο και δραστηριότητες όπως η εγκατάσταση των μηχανημάτων, δηλαδή οι αγορές πρώτων υλών, οι οποίες συγκεντρώνουν όλα τα στοιχεία κόστους σε δεξαμενές κόστους. Δεν έχει σημασία αν θα έχει 2 μόνο προϊόντα, ποιο θα είναι το αποτέλεσμα για το καθένα ή γιατί τα συνδυάζει όλα. Τα προϊόντα και οι υπηρεσίες μπορούν να συσχετιστούν με τη δεύτερη έννοια του Γ.Β.Ε. λόγω των ενεργειών που απαιτούνται για κάθε στοιχείο. Όσον αφορά την τιμολόγηση βάσει δραστηριότητας, αυτός είναι ένας οδηγός κόστους για έναν οργανισμό, επειδή κάθε γεγονός ή συναλλαγή που λαμβάνει χώρα έχει σχετικά έξοδα. Οι όλο και πιο περίπλοκες λειτουργίες ενός οργανισμού απαιτούν μεγαλύτερο αριθμό δραστηριοτήτων και κατευθυντήριων γραμμών κόστους. Τα δύο προϊόντα, τα Α και Β, είναι και τα δύο εξαιρετικά εξειδικευμένα και απαιτούν συνεχείς αλλαγές στα μηχανήματα, καθώς και συγκεκριμένα ανταλλακτικά, και τακτικές επιθεωρήσεις για είναι εξασφαλισμένο ότι η ποιότητα που παράγεται ταιριάζει με την ποιότητα που προοριζόταν αρχικά. Ενώ παράγει περισσότερο το προϊόν Β, το οποίο είναι πιο γενικής χρήσης και ως εκ τούτου χρειάζεται ελάχιστες αλλαγές στα Μηχανήματα, λαμβάνει λιγότερες παραγγελίες για εξειδικευμένα ανταλλακτικά και έχει λιγότερους ποιοτικούς ελέγχους σε ισχύ από τα άλλα προϊόντα. Τα Γ.Β.Ε. θα κοστίσουν περισσότερα χρήματα εάν η διοίκηση δεν λάβει υπόψη την επιρροή των διαφόρων αγαθών στις δραστηριότητές της, αλλά αντ' αυτού τοποθετήσει τα έξοδα όλα μαζί ως δαπάνες με βάση τον αριθμό των μονάδων που παράγονται βάσει του χρόνου εργασίας. Το μοναδιαίο κόστος που δημιουργείται για καθένα από τα δύο αγαθά θα εκτιμηθεί εσφαλμένα ως αποτέλεσμα. Είναι ευκολότερο να κατανέμονται με ακρίβεια τα έξοδα του προϊόντος χρησιμοποιώντας τιμολόγηση βάσει δραστηριότητας. Για επιτευχθεί αυτό, μπορεί να δημιουργηθεί μια «ομάδα κόστους» για κάθε ενέργεια που μπορεί να έχει (Gupta & Galloway, 2003).

4.3 Οδηγοί και δεξαμενές κόστους

Χρησιμοποιούμε μέτρα δραστηριότητας ως οδηγούς κόστους, επειδή οδηγούν τον διαχωρισμό των δαπανών σε στοιχεία κόστους, όπως μονάδες, παρτίδες και πράγματα που δημιουργούνται. Ένας τεκμαρτός συντελεστής για ένα πλήρες ξενοδοχείο ή κάθε παραγωγική μονάδα δεν χρησιμοποιείται για κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας. Κάθε κλάδος έχει το δικό του μοναδικό σύνολο κατευθυντήριων γραμμών για τον προσδιορισμό του πόσο θα πρέπει να κοστίζει ένα προϊόν, και αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν τα πάντα, από τη συχνότητα με την οποία πρέπει να συντηρούνται οι μηχανές παραγωγής μέχρι πόσες ώρες χρειάζεται ένα δεδομένο μηχάνημα για την κατασκευή μιας ενιαίας μονάδας.

Υπάρχουν δύο τρόποι με τους οποίους οι οδηγίες κόστους συνδέονται με τις συναλλαγές ή τον χρόνο. Οι επαναλαμβανόμενες συναλλαγές, όπως η αποστολή τιμολογίου στον πελάτη, μπορούν να μετρηθούν από εκείνους που εμπλέκονται άμεσα σε αυτές. Πρέπει πάντα να λαμβάνουν υπόψη την απλότητα και το κόστος της συλλογής δεδομένων καθώς και εναλλακτικούς κατά τον καθορισμό του οδηγού κόστους. Υπάρχουν πολλοί παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την επιλογή μεταξύ οδηγών κόστους, συμπεριλαμβανομένης της ικανότητάς τους να κατανέμουν με ακρίβεια το κόστος ενός έργου και του κόστους χρήσης τους. Μια ομάδα κόστους δραστηριότητας είναι μια ομαδοποίηση συνδεδεμένων δαπανών που μετρούνται χωριστά αλλά όχι ανεξάρτητα. Οι ενέργειες κάθε δεξαμενής κόστους καθοδηγούνται από το ίδιο σύστημα κοστολόγησης, το οποίο έχει τη δική του δεξαμενή κόστους. Για παράδειγμα, τα κόστη που σχετίζονται με τη συλλογή και τη διαχείριση παραγγελιών από πελάτες συλλέγονται σε μια ομάδα κόστους παραγγελιών. Η αποζημίωση των εργαζομένων, η ενοικίαση χώρων γραφείων και η απόσβεση εξοπλισμού είναι όλα παραδείγματα δαπανών που θα μπορούσαν να επιβαρύνουν μια εταιρεία όταν πρόκειται για την αντιμετώπιση παραγγελιών. Σε αυτήν την περίπτωση, ο αριθμός των παραγγελιών που λαμβάνεται από τους πελάτες είναι η κινητήρια δύναμη. Οι δραστηριότητες σε μια ομάδα κόστους που συνδέονται θα πρέπει πάντα να ανήκουν στην ίδια κατηγορία (Hu et al., 2010).

4.4 Διαφορά φιλοσοφίας activity based costing και παραδοσιακών συστημάτων

Κατά τον Κοντόπουλο(2012) βασική αρχή και διαφορά στη φιλοσοφία της ABC σε σχέση με τις παραδοσιακές τεχνικές κοστολόγησης είναι ότι ο επιμερισμός του κόστους γίνεται αρχικά σε δεξαμενές κόστους και εν συνεχεία ακολουθεί ο επιμερισμός σε αντικείμενα κόστους. Ο επιμερισμός σε αντικείμενα κόστους γίνεται με γνώμονα τους εκάστοτε οδηγούς κόστους. Κατά τη φιλοσοφία της ABC, το κόστος αναλώνεται στις δραστηριότητες σε πρώτη φάση και όχι στα αντικείμενα κόστους. Οι δραστηριότητες κατ'ουσίαν είναι εκείνες που παράγουν κόστος το οποίο με τη σειρά του μετακυλίεται στα αντικείμενα κόστους (Κοντόπουλος, 2012).

4.5 Βήματα εφαρμογής συστήματος activity based costing

Κατά τον Κοντόπουλο(2012) η διαδικασία εφαρμογής ενός συστήματος activity based costing σε μία επιχείρηση είναι η εξής: Σε πρώτη φάση πρέπει, αφού αναλυθεί επακριβώς και με λεπτομέρεια, η λειτουργία της επιχείρησης, πρέπει να οριστούν οι επιμέρους δραστηριότητες και οι δεξαμενές κόστους των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων. Αυτό απαιτεί σωστή και εξειδικευμένη γνώση της φύσης και λειτουργίας της επιχείρησης προκειμένου ο σχεδιασμός και αναγνώριση των επιμέρους δραστηριοτήτων να γίνει ορθά. Κατόπιν, προχωράμε στον ορισμό των δεξαμενών κόστους για κάθε επιμέρους δραστηριότητα. Στις δεξαμενές κόστους κατανέμονται τα κόστη των επιμέρους συντελεστών παραγωγής τα οποία καταναλώνονται για να εκτελεστεί η εν λόγω δραστηριότητα. Για τον παραπάνω υπολογισμό χρησιμοποιούνται οδηγοί κόστους, που στην ουσία είναι ένα μέτρο επιμερισμού του κόστους και κατανομής του στην σωστή δεξαμενή κόστους. Αφού γίνουν όλα τα παραπάνω, επιμερίζονται με τη σειρά τους και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα σε δραστηριότητες. Ο επιμερισμός αυτός γίνεται με χρήση συντελεστών καταλογισμού ανάλογα με το ποσοστό συνεισφοράς της κάθε δραστηριότητας στα συνολικά μικτά έσοδα της επιχείρησης. Αφού λοιπόν γίνουν όλα τα παραπάνω, υπολογίζεται το τελικό κόστος περιόδου που εμπίπτει σε κάθε επιμέρους οριζόμενη δραστηριότητα εντός της επιχείρησης. Στο τελικό στάδιο, υπολογίζεται το κόστος ανά παραγόμενη μονάδα για κάθε οριζόμενη δραστηριότητα με σκοπό να κατανείμουμε το κόστος σε αντικείμενα κόστους.

4.6 Το κόστος ως εργαλείο λήψης αποφάσεων

Την Διοίκηση κόστους, θα πρέπει να την δούμε σαν εργαλείο παροχής πληροφοριών μέσα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Μια σημαντική εργασία που επιτελεί η διοίκηση κόστους είναι η παροχή της απαιτούμενης πληροφόρησης για σχεδιασμό και έλεγχο(Καζάνης,2005). Ο Anderson (2005) θεωρεί ότι η στρατηγική διαχείριση του κόστους είναι η εκούσια λήψη αποφάσεων που αποσκοπεί στην ευθυγράμμιση της διάρθρωσης του κόστους της επιχείρησης με τη διάρθρωσή της στρατηγική και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού στην υλοποίηση της στρατηγικής αυτής. Επίσης αναφέρει πως η στρατηγική διαχείριση του κόστους αποτελείται από δύο πτυχές: το κόστος διαρθρωτικού χαρακτήρα, το οποίο επικεντρώνεται στην καθιέρωση μιας ανταγωνιστικής δομής κόστους και της διαχείρισης του κόστους, που επικεντρώνεται στην αποτελεσματική από πλευράς κόστους εκτέλεση της στρατηγικής Δημιουργούνται λογιστικές πληροφορίες σε ένα συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο για τη στήριξη της διαδικασίας λήψης αποφάσεων (Hopwood, 1996)Τα στελέχη χρειάζονται ορισμένες πληροφορίες για να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης. Επίσης, χρειάζονται τις απαντήσεις σε δύο πολύ σημαντικά ερωτήματα: ποιες είναι οι πηγές κερδοφορίας και πώς μπορεί να βελτιωθεί καλύτερα η απόδοση. Οι διευθυντές δεν μπορούν να πάρουν αξιόπιστες αποφάσεις χωρίς πλήρη στοιχεία κόστους, κάτι που τονίζει την ανάγκη να υπολογιστεί το κόστος βάσει δραστηριότητας για κάθε προϊόν (Blagoje and Ljilja, 1999). Κάποιος άνθρωπος της διοίκησης κόστους, προφανώς και θα πρέπει να γνωρίζει όλα τα στοιχεία που αφορούν το κόστος, ώστε να μπορέσει να πάρει μια σωστή απόφαση αναφορικά με την εταιρία, το προϊόν ή την παραγωγική διαδικασία(Thacker R, Ellis R ,1981) Τα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής(Management Accounting Systems, MAS) διευκολύνουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων μέσω της παραγωγής και παροχής σημαντικών πληροφοριών. Έχει προταθεί ότι, η χρήση των πληροφοριών αυτών που απορρέουν από τα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής προσδίδουν ποιότητα στις διοικητικές αποφάσεις, οδηγώντας σε καλύτερα πληροφορημένες επιλογές(Sprinkle,2003). Σε ότι έχει να κάνει με τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, η έρευνα κατευθύνεται στο να βρεθεί η σχέση ανάμεσα στις τεχνικές διοίκησης κόστους και στην διατύπωση ανταγωνιστικής στρατηγικής, την εφαρμογή και την τροποποίησή της.(Attkinson et al, 1997).

Κεφάλαιο 5ο: Μελέτη περίπτωσης

Εισαγωγικά

Στο σημείο αυτό της μελέτης μας, θα αναφερθούμε στην ποσοτική δευτερογενή έρευνα που έχουμε πραγματοποιήσει προκειμένου να προσδιορίσουμε την επίδραση την οποία είχε η πανδημία covid-19 στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης καθώς και στην υφιστάμενη επιχειρηματική της στρατηγική. Θα παρουσιάσουμε το προφίλ της επιχείρησης στην οποία διεξήγαμε αυτή την έρευνα, την μεθοδολογία την οποία ακολουθήσαμε, τα ερευνητικά ερωτήματα καθώς και τα αποτελέσματα τα οποία προέκυψαν. Τέλος, θα προβούμε σε σχολιασμό των συμπερασμάτων τα οποία αποκομίσαμε από την πραγματοποιθείσα έρευνα.

5.1 Σκοπός έρευνας-ερευνητικά ερωτήματα

Όπως αναφέραμε και προηγουμένως, σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να προσδιοριστεί επακριβώς και να μελετηθεί η επίδραση η οποία είχε η πρόσφατη πανδημία covid-19 στο κόστος της εξεταζόμενης επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, σκοπός μας είναι, να μετρήσουμε ποσοτικά τι αντίκτυπο είχαν όλες εκείνες οι επιβεβλημένες, υγειονομικού τύπου, αλλαγές και πρωτόκολλα που εφαρμόστηκαν από την εξεταζόμενη ξενοδοχειακή μονάδα καθώς και η υιοθέτηση μίας στρατηγικής περικοπών των σταθερών εξόδων πάνω στο κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Επιπλέον, θα εξεταστεί η υφιστάμενη στρατηγική της επιχείρησης καθώς και οι αλλαγές που επήλθαν λόγω επιβολής υγειονομικών πρωτοκόλλων από την ελληνική κυβέρνηση. Με γνώμονα όλα τα παραπάνω, τα ερευνητικά ερωτήματα που προκύπτουν είναι τα εξής:

- Ποια υγειονομικά πρωτόκολλα εφάρμοσε η ξενοδοχειακή μονάδα προκειμένου να παραμείνει σε λειτουργία την καλοκαιρινή σεζόν 2019-2020;
- Τι κοστολογικό αντίκτυπο είχε η πρόσφατη πανδημία στο κόστος λειτουργίας της επιχείρησης;
- Τι αλλαγές επέφεραν οι παραπάνω υγειονομικές παρεμβάσεις και το γενικότερο κλίμα αβεβαιότητας στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης καθώς και στην υφιστάμενη στρατηγική διοίκησης κόστους;

5.2 Περιγραφή εξεταζόμενης επιχείρησης

Για την διεξαγωγή της συγκεκριμένης έρευνας, επιλέχθηκε μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, η οποία εδρεύει και δραστηριοποιείται στο χωριό Αγία Πελαγία του νομού Ηρακλείου. Αποτελείται από 24 δωμάτια και σουίτες, κυρίως δίκλινα, ένα κεντρικό εστιατόριο καθώς επίσης με ένα κεντρικό bar με εστιατόριο a la carte. Οι εγκαταστάσεις της είναι πρόσφατα, άρτια ανακαινισμένες. Προσφέρει ένα ιδανικό περιβάλλον φιλοξενίας στους επισκέπτες της, όπως επίσης, άριστη σχέση ποιότητας τιμής γεγονός που την καθιστά δυνατό μέλος την τοπικής ξενοδοχειακής αγοράς.

Η επιχείρηση κατά την καλοκαιρινή σεζόν 2018-2019 απασχολούσε 13 άτομα προσωπικό. Στη συνέχεια παραθέτουμε ορισμένα οικονομικά στοιχεία τα οποία κατέγραψε η επιχείρηση κατά το έτος 2019:

- Κύκλος εργασιών: 265.880,00€
- Σύνολο Ενεργητικού: 560.943,64€
- Κέρδη προ τόκων/φόρων/αποσβέσεων(EBITDA): 30.774,91€

Από τα παραπάνω οικονομικά στοιχεία, καθώς και από την δοθείσα περιγραφή της επιχείρησης, συμπεραίνουμε ότι πρόκειται για μικρή επιχειρηματική οντότητα (ΝΟΜΟΣ 4308/ΦΕΚ Α 251/24.11.2014, άρθρο κανονισμός μεγέθους οντοτήτων). Η επιλογή δε της επιχείρησης έγινε σκόπιμα, προκειμένου να φανεί πιο ευδιάκριτα το αντίκτυπο της πανδημίας στο κόστος λειτουργίας της επιχείρησης και να μην απορροφηθεί από πολλά διαφορετικά κέντρα κόστους.

5.3 Μεθοδολογία έρευνας

Στο σημείο αυτό της εργασίας, θα αναφερθούμε στη μεθοδολογία την οποία ακολουθήσαμε προκειμένου να εκπονηθεί αυτή η έρευνα. Όπως αναφέραμε πρωτύτερα, τα μεγέθη τα οποία εξετάζουμε είναι το αντίκτυπο της πρόσφατης πανδημίας τόσο στο λειτουργικό κόστος της ξενοδοχειακής μονάδας όσο και στην υφιστάμενη επιχειρηματική της στρατηγική. Αυτό θα προκύψει από λεπτομερή συλλογή και καταγραφή των στοιχείων κόστους του καταλύματος. Για να εξεταστούν τα παραπάνω μεγέθη αρχικά κατόπιν συνεννόησής μας με την διοίκηση του ξενοδοχείο υπολογίσαμε το κόστος λειτουργίας της μονάδας για τα έτη 2019, 2020 και 2021. Για να εκπονηθεί η κοστολόγηση στα συγκεκριμένα έτη, σε συνεργασία με τον διευθυντή της ξενοδοχειακής μονάδας ορίσαμε κέντρα κόστους:

- Τμήμα δωματίων(Rooms Division Dept.)
- Τμήμα κεντρικού εστιατορίου(Main Restaurant)
- Τμήμα Bar/a la carte (Bar/a la carte restaurant)

Κέντρο κόστους, σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο (2007) και τον Γκίνογλου (2015), ορίζεται μια πραγματική ή ιδεατή υποδιαίρεση της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης στην οποία παράγεται παρεμφερές έργο και η οποία χρησιμοποιείται για να συσσωρεύεται το κόστος που αφορά το έργο αυτό. Το κόστος που συγκεντρώνεται στα κέντρα κόστους μπορεί στη συνέχεια να κατανεμηθεί σε επιμέρους υποέργα. Τα κέντρα κόστους σε μία επιχείρηση μπορεί να ταυτίζονται με λειτουργίες ή με τμήματα (Νεγκάκης και Κουσενίδης, 2005)

Αναφορικά με τα σταθερά κόστη λειτουργίας, η διοίκηση μας υπέδειξε την ποσόστωση που βαραίνει το κάθε τμήμα ενώ τα μεταβλητά κόστη υπολογίστηκαν βάσει τον πραγματικών αναλώσεων που έγιναν στο κάθε τμήμα τις ανάλογες χρονιές. Αρχικά επιλέξαμε σαν έτος βάσης της μελέτης μας το έτος 2019. Αφού αναλύσαμε κοστολογικά με το τρόπο που αναφέραμε παραπάνω, καθώς και σε επίπεδο στρατηγικής το έτος 2019, προχωρήσαμε σε παρόμοια ανάλυση για τα έτη 2020 & 2021. Συνοπτικά, τα εξεταζόμενα έτη έχουν ως εξής:

- Έτος 2019 (Pre-covid19)
- Έτος 2020 (Covid-19)
- Έτος 2021 (Post-covid19)

Αφού διενεργήσαμε κοστολογικές αναλύσεις για τα τρία παραπάνω έτη, στη συνέχεια, στις συνέχεια συγκρίναμε τα αποτελέσματα τους τόσο ανά κέντρο κόστους, όσο και ανά φορέα κόστους, προκειμένου να προσδιορίσουμε ποια κονδύλια μεταβλήθηκαν και τον λόγο μεταβολής. Ομοίως, παρατηρήσαμε πώς μεταβλήθηκε η στρατηγική της επιχείρησης αναφορικά με τους πελάτες, τις πωλήσεις και το day-to-day operations, σχολιάζοντας τις προκύψασες αλλαγές

Στο τελικό στάδιο της μελέτης μας, χρησιμοποιήσαμε το κόστος σαν εργαλείο λήψης αποφάσεων και χάραξης στρατηγικής προτείνοντας διαρθρωτικές παρεμβάσεις που θα έχουν θετικό αντίκτυπο στα οικονομικά στοιχεία και στη βιωσιμότητα της επιχείρησης.

5.4 Έτος βάσης 2019

Όπως προαναφέρθηκε, έτος βάσης για τη συγκεκριμένη έρευνα αποτελεί το έτος 2019. Οι λόγοι επιλογής του συγκεκριμένου έτους είναι προφανείς και εξηγούνται παρακάτω. Σε πρώτη φάση, κατά το έτος 2019, δεν είχε ξεσπάσει ακόμα η πανδημία covid-19. Επομένως, όλα τα υγειονομικά πρωτόκολλα, καθώς και οι ταξιδιωτικοί περιορισμοί που μας έχουν επιβληθεί τα τελευταία τρία χρόνια ανήκαν στη σφαίρα της φαντασίας. Από όλες τις απόψεις, το έτος 2019, χαρακτηρίζεται ως χρονιά πλήρους «κανονικότητας» αναφορικά με τον ξενοδοχειακό κλάδο.

Ο παραπάνω ισχυρισμός τεκμαίρετε από τα στατιστικά στοιχεία που ακολουθούν. Σύμφωνα με το InSETE, το έτος 2019 καταγράφηκαν 21,5 εκ. διεθνής αεροπορικές αφίξεις στα αεροδρόμια της χώρας, παρουσιάζοντας ποσοστιαία αύξηση +3,9. Η αύξηση σε απόλυτους αριθμούς ανήλθε στο +803 χιλ. επιβάτες. Η συμβολή του τουριστικού κλάδου στο ΑΕΠ της χώρας το έτος 2019 ισοδυναμεί με 20,8%. Τα έσοδα από εισερχόμενο τουρισμό διαμορφώθηκαν στα 17,7 δις. € έναντι 15,6 δις € το έτος 2018. Συνολικά, οι αφίξεις μη κατοίκων το έτος 2019 διαμορφώνονται στα 31,3 εκ. , έναντι 30,1 εκ. το 2018, σημειώνοντας αύξηση σε απόλυτους αριθμούς 1,2εκ. Επιπρόσθετα, τα ελληνικά καταλύματα, βρίσκονται σταθερά στην πρώτη θέση στους δείκτες ικανοποίησης σε σχέση με τους ανταγωνιστές σε ποσοστό 81,7%.% (https://insete.gr/wp-content/uploads/2020/04/Overview_2001.pdf). Επομένως, από όλα τα παραπάνω, συμπεραίνουμε το λόγο επιλογής του έτους 2019 ως έτος βάσης της παρούσας έρευνας.

5.5 Υγειονομικά πρωτόκολλα COVID-19

Στις 30/05/2020, δημοσιεύθηκε με φύλλο εφημερίδας κυβερνήσεως η υπ' αριθμόν 1881/29/05/2020 απόφαση περί ειδικών πρωτοκόλλων υγειονομικού περιεχομένου, βάσει των οποίων θα λειτουργούν εφεξής οι τουριστικές επιχειρήσεις, στο πλαίσιο λήψης μέτρων έναντι του κορονοϊού covid-19(ΦΕΚ, Αρ.2084, 30/05/2020). Το συγκεκριμένο ΦΕΚ κατ'ουσίαν, υποδείκνυε, τον τρόπο λειτουργίας των τουριστικών καταλυμάτων , ορίζοντας υγειονομικά πρωτόκολλα, υποχρεωτικά και προαιρετικά, για όλους σχεδόν τους τύπους τουριστικών καταλυμάτων της χώρας. Τα πρωτόκολλα αυτά, καλύπτουν όλη τη γκάμα λειτουργίας μια ξενοδοχειακής μονάδας, από την άφιξη του επισκέπτη στο κατάλυμα, την οροφοκομία, τα επισιτιστικά τμήματα, καθώς υποδεικνύουν σχέδια δράσης και διαχείρισης ύποπτων κρουσμάτων εντός του καταλύματος.

Από την πλευρά της, η εξεταζόμενη επιχείρηση, εφάρμοσε απαρέγκλιτα όλα τα υποχρεωτικά υγειονομικά πρωτόκολλα που ορίζει το ΦΕΚ, για καταλύματα με δυναμικότητα μικρότερη από 50 δωμάτια. Επίσης εφάρμοσε πληθώρα προαιρετικών, βάσει ΦΕΚ, πρωτοκόλλων. Η εφαρμογή αυτή κρίθηκε αναγκαία αφενός μεν, για να μπορεί η επιχείρηση να δραστηριοποιηθεί επαγγελματικά την καλοκαιρινή σεζόν

2020(υποχρεωτικά πρωτόκολλα) και αφετέρου, για να διασφαλιστεί η υγιεινή και η ασφάλεια επισκεπτών και προσωπικού.

Στο σημείο αυτό θα εξετάσουμε στο σύνολό τους τα πρωτόκολλα που εφάρμοσε η εξεταζόμενη ξενοδοχειακή μονάδα. Αρχικά, ξεκινώντας από την υποχρεωτική κατάρτιση σχεδίου δράσεως, η επιχείρηση προσέλαβε εξωτερικό συνεργάτη, ο οποίος ανέλαβε να καταρτίσει το σχέδιο δράσης, καθώς και να εκπαιδεύσει το προσωπικό της μονάδας στον νέο τρόπο λειτουργίας της, όπως όριζε η νομοθεσία. Εν συνεχεία ορίστηκαν υπεύθυνοι στα τμήματα του ξενοδοχείου καθώς και συντονιστής. Επίσης, παρότι το μέτρο ήταν προαιρετικό για καταλύματα μικρότερα από 50 δωμάτια, η επιχείρηση συνεργάστηκε με εξωτερικό ιατρό προκειμένου να παρακολουθεί τυχόν ύποπτα κρούσματα. Επιπρόσθετα, όπως ήταν επιβεβλημένο από το παράρτημα Β4 «Γενικά θέματα οργάνωσης καταλύματος» (ΦΕΚ, Αρ.2084, 30/05/2020), η επιχείρηση χορήγησε στο προσωπικό επαρκή μέσα ατομικής προστασίας(Μάσκες, ποδονάρια, προσωπίδες, ρόμπες). Αυτή η κίνηση, σε συνδυασμό και με άλλες παρεμβάσεις που θα δούμε παρακάτω, αύξησε αρκετά το λειτουργικό κόστος της ξενοδοχειακής μονάδας. Γενικότερα, η επιβολή υγειονομικών πρωτοκόλλων και συγκεκριμένου τρόπου λειτουργίας στα καταλύματα ήταν παράγοντας αύξησης του κόστους. Πιο συγκεκριμένα, η αύξηση αυτή επήλθε από τους παρακάτω παράγοντες:

- Αμοιβή συμβούλου για κατάρτιση σχεδίου δράσεως.
- Αγορά εξειδικευμένων συσκευών απολύμανσης επιφανειών και αντικειμένων.
- Τοποθέτηση σημάνσεων και διαχωριστικών στους κοινόχρηστους χώρους του ξενοδοχείου.
- Συχνότερη και σχολαστικότερη απολύμανση συσκευών κλιματισμού με ειδικά απολυμαντικά σκευάσματα σε δωμάτια και κοινόχρηστους χώρους ξενοδοχείου
- Τοποθέτηση δοχείων με αντισηπτικό (dispensers) τόσο σε δωμάτια, όσο και σε χώρους εργασίας και κοινόχρηστους χώρους.
- Συνεχής απολύμανση επιφανειών.
- Αγορά μέτρων ατομικής προστασίας για χρήση κατά κύριο λόγο από το προσωπικό αλλά και από τους πελάτες.
- Συχνότερες αναλύσεις πόσιμων υδάτων και υδάτων κολυμβητικών δεξαμενών
- Συχνότερες συντηρήσεις κολυμβητικών δεξαμενών.

5.5 Έτος 2020

Όπως πολύ καλά γνωρίζουμε όλοι μας, το έτος 2020 αποτέλεσε το έτος το οποίο η πανδημία Covid-19 ήταν σε πλήρη έξαρση. Τα κρούσματα και οι νέες μολύνσεις ήταν σε σταθερά υψηλά επίπεδα, ενώ η παγκόσμια υγειονομική κοινότητα, έχοντας ελάχιστες πληροφορίες για το νέο αυτό ιό, αδυνατούσε να βρει τη «χρυσή τομή» ανάμεσα στη δημόσια υγεία και στην οικονομία. Ο Blumenthal και άλλοι (2020) αναφέρουν χαρακτηριστικά πως τα συστήματα δημόσιας υγείας πολλών ανεπτυγμένων χωρών δεν μπόρεσαν να ανταπεξέλθουν στον συνεχώς αυξανόμενο όγκο ασθενών εκείνη την χρονική περίοδο και έφτασαν στα πρόθυρα της κατάρρευσης. Σημαντικό ρόλο σε αυτό έπαιξαν οι ελλείψεις εξοπλισμού όσο και

υγειονομικού προσωπικού που είχε ήδη νοσήσει. Η νόσος covid-19 προκάλεσε μια σφοδρή, αναπάντεχη επιβάρυνση στα συστήματα υγείας των χωρών λόγω της ταχύτατης διασποράς της (Παγκόσμιος Οργανισμός Υγείας, 2020). Προκειμένου λοιπόν να ανασχεθεί ο ρυθμός διασποράς της πανδημίας και να ανασυνταχθούν τα εθνικά συστήματα υγείας, ο παγκόσμιος οργανισμός υγείας συνέστησε μέτρα που είχαν ως στόχο την ανάσχεση της πανδημίας (ΠΟΥ, 2020). Όπως αναφέρουν οι Goullivingarelli et al(2020) και Di Domenico et al(2020) πολλές χώρες υιοθέτησαν τις παραπάνω συστάσεις του ΠΟΥ. Σε πρώτη φάση, θεσπίστηκαν μέτρα προαιρετικά και υποχρεωτικά τα οποία αφορούσαν την ατομική υγιεινή. Τα μέτρα αυτά είχαν ως κεντρικό άξονα την κοινωνική αποστασιοποίηση, και συνιστούσαν αποστάσεις μεταξύ ανθρώπων, περιορισμό στις συναθροίσεις και στον αριθμό των παρευρισκόμενων, τακτικό πλύσιμο χεριών και μέτρα αντισηψίας, υποχρεωτική χρήση μέσων ατομικής προστασίας (μάσκες-προσωπίδες) τόσο σε εσωτερικούς όσο και σε εξωτερικούς χώρους. Σε δεύτερη φάση, σε πολλές χώρες συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας, εφαρμόστηκε σταδιακά καθολικός περιορισμός σε μετακινήσεις και συναθροίσεις. Τέθηκε σε εφαρμογή το κλείσιμο σχολείων και πάσης φύσεως ακαδημαϊκών ιδρυμάτων, καθώς και αναστολή λειτουργίας όλων των κλάδων εστίασης. Πιο συγκεκριμένα, για τη χώρα μας, με την πράξη νομοθετικού περιεχομένου που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ No42 στις 25/02/2020, άρθρο 1, ανακοινώθηκαν τα μέτρα που προβλέπονταν για την πρόληψη και τον περιορισμό της διάδοσης την νόσου covid-19. Τα μέτρα προέβλεπαν:

- Προσωρινό περιορισμό εν όλω ή εν μέρει των αεροπορικών, θαλάσσιων, σιδηροδρομικών ή ακόμα και οδικών συνδέσεων με χώρες μεγάλης διασποράς της νόσου.
- Προσωρινή απαγόρευση λειτουργίας σχολικών μονάδων και πάσις φύσεως εκπαιδευτικών δομών
- Προσωρινή απαγόρευση λειτουργίας καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος και γενικώς χώρων συνάθροισης κοινού
- Προσωρινή επιβολή μέτρων περιορισμού της κυκλοφορίας εντός της επικράτειας.

Η αβεβαιότητα ενόψει της τουριστικής σαιζόν 2020 ήταν τεράστια με τις μαζικές ακυρώσεις τουριστικών συμβολαίων και κρατήσεων να διαδέχονται η μία την άλλη. Λόγω του παραπάνω, κανένας ξενοδόχος ή διαχειριστής ξενοδοχειακής μονάδας ήταν δυνατόν να απαντήσει με σιγουριά στην ερώτηση αν θα άνοιγε το κατάλυμά του. Οι επιπτώσεις και προκλήσεις για τους ξενοδόχους που επέφερε η πανδημία ήταν τεράστιες και απαιτούσαν ειδικούς και σταθμισμένους χειρισμούς. Σε άρθρο που δημοσίευσε η Grant Thornton αναφορικά με τις προκλήσεις που καλούνται να αντιμετωπίσει ο ξενοδοχειακός κλάδος λόγω πανδημίας, οι κύριες επιπτώσεις εστιάζονται στους τομείς της διαχείρισης ρευστότητας, διαχείρισης εργατικού δυναμικού και στον χρηματοοικονομικό σχεδιασμό. Το άρθρο αναφέρει πώς, λόγω της μακροχρόνιας παύσης στην οικονομική δραστηριότητα, ο ξενοδοχειακός κλάδος θα αντιμετωπίσει τεράστιες πιέσεις σε ταμειακές ροές και ρευστότητα. Επιπρόσθετα αναφέρει πως οι μειωμένες πληρότητες καθώς και τα αυξημένα ειδικευμένα κόστη καθαρισμού λόγω επιβολής υγειονομικών πρωτοκόλλων δύναται να επηρεάσουν σημαντικά τόσο τα έσοδα όσο και τα λειτουργικά κόστη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αναφορικά με τη διαχείριση εργατικού δυναμικού και την απασχόληση, το άρθρο αναφέρει πως η μειωμένη πρόσληψη προσωπικού καθώς και το μειωμένο ωράριο δύναται να μειώσουν σημαντικά το κόστος άμεσης εργασίας, έχουν όμως αρνητικό αντίκτυπο σε ότι έχει να κάνει με θέματα εσωτερικού ελέγχου και

επιχειρησιακών διαδικασιών, δίνοντας έμφαση στο τελευταίο κομμάτι και χαρακτηρίζοντάς το ώς κομμάτι ζωτικής σημασίας για την επιχείρηση. Γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στην ενδελεχή εξέταση που πρέπει να εφαρμοστεί στη λειτουργία των επισιτιστικών τμημάτων των ξενοδοχειακών μονάδων καθώς και η πρόβλεψη ότι πολλοί ξενοδόχοι, λόγω του ότι δεν θα είναι σε θέση να καλύψουν τα έξοδα λειτουργίας των μονάδων τους με πρωτοφανείς μειωμένες πληρότητες και εξειδικευμένο τρόπο λειτουργίας λόγω υγειονομικών πρωτοκόλλων, θα αρχίσουν να αναζητούν εξαγορές.(https://www.grant-thornton.gr/insights/article/covid-19-hotels-gr/)

Από όλα τα παραπάνω κατανοούμε πως, η χρονιά 2020, αποτέλεσε κομβικής σημασίας χρονιά για τη λειτουργία και τη συνέχιση της δραστηριότητας πολλών ξενοδοχειακών μονάδων, πολλώ δε μάλλον των ανεξάρτητων μικρομεσαίων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, μιας εκ των οποίων εξετάζουμε στην παρούσα έρευνα. Νέοι τρόποι λειτουργίας, μείωση ρευστότητας και νωχελικές πληρότητες καθώς και μείωση και διαχείριση του κόστους αποτέλεσαν τις κύριες προκλήσεις για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένης και της εξεταζόμενης.

5.6 Προετοιμασία ανοίγματος έτους 2020

Όπως και η πλειονότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, έτσι και η εξεταζόμενη επιχείρηση ήταν ιδιαίτερα σκεπτική αναφορικά με το ενδεχόμενο άνοιγμα του καταλύματος για την τουριστική σαιζόν 2020. Η γενικευμένη αβεβαιότητα τόσο σε επίπεδο κρατήσεων-με πάρα πολλές ακυρώσεις συμβολαίων- όσο και σε επίπεδο προσαρμογής στα νέα δεδομένα λειτουργίας αποτέλεσαν δυνατό γρίφο τον οποίο κλήθηκαν να λύσουν οι ιθύνοντες. Ο προγραμματισμός για το άνοιγμα του καταλύματος έγινε εν μέσω αυξημένης αβεβαιότητας, όπως περιγράφεται παραπάνω, και με τις διεθνής πτήσεις προς τη χώρα μας σε αποκλεισμό. Η λογική πίσω από την απόφαση που πάρθηκε να λειτουργήσει το κατάλυμα κατά τη σαιζόν 2020, όπως μας την περιέγραψε ο ιδιοκτήτης και διευθυντής της ξενοδοχειακής μονάδας ήταν ή ακόλουθη:

Σε πρώτη φάση, δύο μήνες πριν την ημερομηνία ανοίγματος, πραγματοποιήθηκε από τη διοίκηση λεπτομερής καταγραφή των σταθερών εξόδων της επιχείρησης σε ετήσια βάση. Βασικές κατηγορίες σταθερών εξόδων που υπολογίστηκαν ήταν οι ακόλουθες:

- Ετήσιο κόστος ενέργειας και παγίων (Ηλεκτρισμός, ύδρευση)
- Ετήσιο κόστος τηλεπικοινωνιών σταθερών και κινητών
- Ετήσιο κόστος δανειακών υποχρεώσεων επιχείρησης
- Ετήσιες συνδρομές PMS(Property Management System) και καναλιών πωλήσεων(channel managers)
- Ετήσιες συνδρομές διαδικτυακού Marketing
- Μισθολογικό κόστος Διευθυντή(Καθαρός Μισθός & ασφαλιστικές εισφορές)
- Ετήσιο κόστος διατήρησης ιστοσελίδας(domain)
- Φόροι (ΕΝ.ΦΙ.Α-Φόρος μισθωτών υπηρεσιών-Φόρος Ελ. Επαγγελματιών)
- Ετήσιες αμοιβές οικονομικού συμβούλου(εξωτερικός συνεργάτης)

- Ετήσια ασφάλιστρα οχημάτων-ενυπόθηκων ακινήτων-αστικής ευθύνης

Αφού έγινε η παραπάνω καταγραφή, κατά την κρίση των ιθυνόντων, σε δεύτερη φάση κοστολογήθηκαν σε ετήσια βάση τα παραπάνω σταθερά κόστη. Το ύψος των παραπάνω, το οποίο έπρεπε να καλυφθεί χρηματικά, ανέρχονταν στα 44.672,61€ για το έτος 2020. Η εξεταζόμενη επιχείρηση, μη έχοντας την απαραίτητη ρευστότητα εκείνη την περίοδο να καλύψει το ποσό των παραπάνω εξόδων, αποφάσισε να πάρει το ρίσκο και να λειτουργήσει κατά την καλοκαιρινή σαιζόν 2020. Το σκεπτικό του διευθυντή-ιδιοκτήτη ήταν αφενός μεν, να λειτουργήσει η επιχείρηση έστω και με μηδενικό σχεδιασμό από άποψη πληρότητας προκειμένου να ενισχυθεί η ρευστότητα και να καλυφθεί τουλάχιστον το νεκρό σημείο και αφετέρου, να γίνουν οι απαραίτητες διαθρωτικές αλλαγές σε επίπεδο λειτουργίας ώστε να μειωθούν όσο το δυνατόν περισσότερο τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης. Η παραπάνω κίνηση, κατά τον διευθυντή, θα είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των λειτουργικών εσόδων στο καλύτερο δυνατό επίπεδο κατά τη δεδομένη στιγμή και συγκυρία. Έτσι λοιπόν, κατά τη σαιζόν 2020 τα τμήματα που λειτούργησαν «κανονικά», ομοίως με τις χρονιές κανονικότητας ήταν το τμήμα των δωματίων (Room Division) και το τμήμα του κεντρικού εστιατορίου (Central restaurant) το οποίο εξυπηρετούσε τους πελάτες του ξενοδοχείου για τις παροχές που είχαν ήδη κλείσει στα πακέτα της διαμονής τους(πρωινό & ημιδιατροφή). Αναφορικά με το εστιατόριο A La Carte και το Bar της ξενοδοχειακής μονάδας, τα οποία λειτουργούν και μελετώνται κοστολογικά και επιχειρησιακά ως ένα ενιαίο τμήμα, αποφασίστηκε να μην είναι στη διάθεση των πελατών, πάρα μόνον κατόπιν αιτήματος. Η παροχή των γευμάτων γίνονταν αποκλειστικά στα δωμάτια(Room service) με μοναδική εξαίρεση ότι εξυπηρετούσε πελάτες ανά δύο ώρες ημερησίως σαν snack bar. Σημαντική μείωση επήλθε επίσης και στο κόστος της άμεσης εργασίας της μονάδας. Η ξενοδοχειακή μονάδα λειτούργησε με μόλις 8 άτομα προσωπικό, εκ των οποίων ο ένας εργαζόμενος απασχολούνταν 4 ώρες ημερησίως. Επίσης με δεδομένη την μερική λειτουργία του A La Carte, την οποία περιγράψαμε παραπάνω, εξοικονομήθηκε μεγάλο μέρος του συνολικού εργατικού κόστους της μονάδας. Οι εργαζόμενοι οι οποίοι δεν επαναπροσλήφθηκαν τέθηκαν σε αναστολή εργασίας όπως όριζε το ΦΕΚ 2268,13/06/2020 Άρθρο1 Παρ. 1. Τέλος, ημερομηνία λειτουργίας της μονάδας για την καλοκαιρινή σαιζόν ορίστηκε η 1η Ιουλίου 2020 αμέσως μετά την άρση των ταξιδιωτικών περιορισμών προς τη χώρα μας, στις 30/06/2020. Η διάρκεια της σαιζόν ήταν μικρότερη από εκείνη που υπολόγιζε η διεύθυνση του καταλύματος και διήρκησε μόνον τρεις μήνες. Υπήρχαν ελάχιστες κρατήσεις για το ξενοδοχείο κατά τους μήνες Οκτώβριο-Νοέμβριο 2020 των οποίων τα έσοδα δεν θα κάλυπταν ούτε κατά διάνοια τα λειτουργικά κόστη της μονάδας για την εξυπηρέτηση τους. Επομένως η μονάδα διοχέτευσε τις ελάχιστες εκείνες κρατήσεις Οκτωβρίου-Νοεμβρίου 2020 σε καταλύματα με τα οποία συνεργάζεται και όρισε κλείσιμο του καταλύματος στις 30/09/2020.

5.7 Μέθοδος κοστολογικής έρευνας

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλύσουμε την μέθοδο κοστολόγησης την οποία ακολουθήσαμε στην παρούσα έρευνα προκειμένου να προσδιορίσουμε το συνολικό κόστος, όσο και το κόστος ανά τμήμα του καταλύματος για τα εξεταζόμενα έτη 2019-2020-2021. Η κοστολογική προσέγγιση η οποία ακολουθήθηκε έχει σαν βάση τη μέθοδο της κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας (Activity based costing). Όπως αναφέραμε και στη βιβλιογραφική ανασκόπηση της έρευνάς μας, η κοστολόγηση βάσει

δραστηριότητας(activity based costing) εστιάζει στις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα εντός της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του τελικού κόστους. Με βάση την παραπάνω λογική, αντιμετωπίσαμε την συνολική λειτουργία της ξενοδοχειακής μονάδας ως μια λειτουργία που απαρτίζεται από δύο επιμέρους δραστηριότητες. Οι δραστηριότητες αυτές είναι οι ακόλουθες:

- Παροχή υπηρεσιών διανυκτέρευσης
- Παροχή υπηρεσιών σίτισης

Αφού λοιπόν ορίσαμε τις επιμέρους δραστηριότητες τις οποίες εξετάζουμε ορίσαμε κέντρα κόστους στα οποία εμφανίζεται υψηλή συγκέντρωση κόστους. Τα παρακάτω κέντρα κόστους αντιπροσωπεύουν τα προαναφερθέντα τμήματα της ξενοδοχειακής μονάδας τα οποία όπως αναφέραμε μελετήσαμε αυτοτελώς αναφορικά με την κοστολογική τους δομή. Τα εν λόγω τμήματα είναι:

- Τμήμα δωματίων(Rooms Division)
- Τμήμα κεντρικού εστιατορίου (Central Restaurant)
- Τμήμα εστιατορίου A la Carte(A La Carte Restaurant)

Κατόπιν του παραπάνω διαχωρισμού, για να προσδιορίσουμε το τελικό κόστος ανά τμήμα υπολογίσαμε το κόστος άμεσης εργασίας καθώς και το κόστος άμεσων υλικών και αναλωσίμων σε κάθε επιμέρους τμήμα της ξενοδοχειακής μονάδας. Ο παραπάνω καταλογισμός πραγματοποιήθηκε σε άμεση συνεργασία με τον ιδιοκτήτη-διευθυντή της ξενοδοχειακής μονάδας και αποτυπώνει το πραγματικό αναλωθέν μεταβλητό κόστος στο εκάστοτε εξεταζόμενο τμήμα. Αναφορικά με τον καταλογισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε κάθε τμήμα της ξενοδοχειακής μονάδας, πραγματοποιήθηκε βάσει συντελεστών οι οποίοι, ομοίως, δόθηκαν από την διοίκηση του καταλύματος. Οι συντελεστές καταλογισμού που χρησιμοποιήθηκαν προκύπτουν βάσει πολυετών μετρήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί στην ξενοδοχειακή μονάδα. Επίσης, λόγω του ότι η εξεταζόμενη επιχείρηση χρησιμοποιεί ανεξάρτητους μετρητές στα επιμέρους τμήματα, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που καταλογίζονται στο κάθε επιμέρους τμήμα του ξενοδοχείου αντιπροσωπεύουν τα πραγματικά ΓΒΕ του τμήματος. Επιμέρους ανάλυση πραγματοποιήθηκε στα επιπλέον κόστη που βάρυναν το συνολικό κόστος της ξενοδοχειακής μονάδας και τα οποία προέκυψαν βάσει των εκτάκτων μέτρων που πάρθηκαν λόγω υγειονομικών πρωτοκόλλων. Τα εν λόγω κόστη παρακολουθήθηκαν ξεχωριστά στο κάθε επιμέρους τμήμα, όπου πραγματοποιήθηκα. Σε ότι έχει να κάνει με δεδομένα εσόδων ανά τμήμα, όπως ποσοστό πληρότητας, μέση τιμή δωματίου, έσοδα ανά διαθέσιμο δωμάτιο, έσοδα ανά τμήμα και μικτό κέρδος ανά τμήμα, για το σκοπό της έρευνας συγκεντρώθηκαν από το λογαριασμό της Main Courante για κάθε έτος. Τέλος, οι λειτουργίες διοίκησης, Marketing-πωλήσεων, χρηματοοικονομική δεν παρακολουθήθηκαν αυτοτελώς, αλλά επιμερίστηκαν στα τρία επιμέρους εξεταζόμενα τμήματα λόγω του μικρού μεγέθους της εξεταζόμενης μονάδας και των οδηγιών που λάβαμε όταν πραγματοποιήθηκε η έρευνα από τη διοίκηση της μονάδας.

5.8 Αποτελέσματα έρευνας

Στην πρώτη φάση της κοστολογικής έρευνας ασχοληθήκαμε αποκλειστικά με τον επιμερισμό των άμεσων μεταβλητών εξόδων για το κάθε τμήμα δραστηριότητας. Ο λόγος που ξεκινήσαμε την έρευνα μας από το συγκεκριμένο είδος εξόδων ήταν ότι ο επιμερισμός τους στα εκάστοτε τμήματα ήταν ευκολότερος. Έτσι λοιπόν εστιάσαμε στα άμεσα μεταβλητά έξοδα τα οποία ήταν:

- Άμεσα υλικά ανάλωσης ανά τμήμα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται οι αγορές χρήσης κάθε τμήματος αναφορικά με το κόστος φαγητού και ποτού, υλικά καθαρισμού, γραφική ύλη και λοιπά διάφορα αναλώσιμά

- Άμεση εργασία ανά τμήμα όπου συμπεριλαμβάνονται όλοι οι μισθοί, οι ασφαλιστικές εισφορές, τα δώρα και επιδόματα και οι λοιπές παροχές των εργαζομένων που απασχολούνται στο εκάστοτε τμήμα.

Κατόπιν του παραπάνω επιμερισμού, τα μεταβλητά άμεσα έξοδα των τμημάτων της υποδοχής(Rooms division), του κεντρικού εστιατορίου(Central restaurant) καθώς και του A La Carte Εστιατορίου/bar κατά τα έτη 2019,2020 και 2021 έχουν ως εξής:

ΤΜΗΜΑ ΔΩΜΑΤΙΩΝ (Rooms Division department)				
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**	**ΜΕΤΑΒΟΛΗ % 2019-2020**
Κόστος Άμεσης εργασίασ	61.222,80 €	28.174,26 €	50.609,90 €	-53,98%
Αναλωσιμα υλικα housekeeping	2.151,72 €	975,66 €	2.089,38 €	-54,66%
Κοστος καθαρισμού λινών	17.452,30 €	6.781,20 €	15.350,84 €	-61,14%
Αναλώσιμα Covid-19	-	688,70 €	1.752,67 €	-
Γραφική ύλη	576,72 €	561,78 €	608,98 €	-2,59%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	**81.403,54 €**	**37.181,60 €**	**70.411,77 €**	-54,32%

Πίνακας 2:Υπολογισμός συνολικού μεταβλητού κόστους ανα έτος- τμήμα δωμάτιων

Κεντρικό εστιατόριο (Central Restaurant)				
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**	**ΜΕΤΑΒΟΛΗ % 2019-2020**
Κόστος Άμεσης εργασίασ	12.640,00 €	6.936,16 €	9.581,99 €	-45,13%
Αναλωσιμα υλικα καθαρισμού	735,90 €	481,97 €	673,70 €	-34,51%
Αναλώσιμα/Υλικα καθαρισμου Covid-19	-	614,24 €	1.365,88 €	-
Κόστος αγορών α΄ υλών	8.442,13 €	4.605,90 €	10.115,56 €	-45,44%
Γραφική ύλη	74,00 €	37,50 €	0,00 €	-49,32%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	**21.892,03 €**	**12.675,77 €**	**21.737,13 €**	-42,10%

Πίνακας 3:Υπολογισμός συνολικού μεταβλητού κόστους ανα έτος- τμήμα κεντρικού εστιατορίου

A La Carte εστιατόριο/Bar				
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**	**ΜΕΤΑΒΟΛΗ % 2019-2020**
Κόστος Άμεσης εργασίας	30.818,85 €	4.970,75 €	27.242,72 €	-83,87%
Αναλωσιμα υλικα καθαρισμού	364,20 €	90,00 €	400,71 €	-75,29%
Αναλώσιμα Covid-19	-	210,63 €	1.215,69 €	-
Κόστος αγορών α΄ υλών	24.652,44 €	2.306,72 €	16.973,76 €	-90,64%
Γραφική ύλη	22,50 €	15,00 €	35,00 €	-33,33%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	**55.857,99 €**	**7.593,10 €**	**45.867,88 €**	-86,41%

Πίνακας 4:Υπολογισμός συνολικού μεταβλητού κόστους ανα έτος- τμήμα κεντρικού εστιατορίου

Στην συνέχεια της έρευνάς μας, και αφού επιμερίσαμε στα ανάλογα τμήματα τα άμεσα μεταβλητά έξοδα που βαραίνουν το κάθε τμήμα περάσαμε στον επιμερισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων, άμεσων και έμμεσων. Ο εν λόγω επιμερισμός, όπως αναφέραμε και στο κομμάτι της μεθοδολογίας έρευνας, έγινε κατόπιν υποδείξεων του διευθυντή και ιδιοκτήτη της ξενοδοχειακής μονάδας προκειμένου να αντικατοπτρίζει το πραγματικό μέγεθος του κάθε εξόδου που βαραίνει την λειτουργία του εκάστοτε τμήματος. Για το τμήμα των δωματίων τα γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία επιμερίστηκαν ήταν τα εξής:

- Έξοδα πωλήσεων και Marketing
- Ασφάλιστρα
- Έξοδα εταιρικών οχημάτων (συμπεριλαμβάνονται και τα καύσιμα)
- Σταθερά έξοδα για τις ανάγκες της πανδημίας Covid-19
- Έξοδα ένδυσης προσωπικού
- Επιπρόσθετες υπηρεσίες καθαρισμού
- Έξοδα συντήρησης δωματίων
- Έξοδα συντήρησης κήπων
- Έξοδα συντήρησης πισίνας
- Ηλεκτρικό ρεύμα
- Τηλεπικοινωνίες (Σταθερή-κινητή-διαδίκτυο)
- Έξοδα ύδρευσης
- Έξοδα κένωσης λυμάτων
- Έξοδα δανειακών υποχρεώσεων

Το κόστος των ως άνωθεν εξόδων, όπως καταμετρήθηκε για τα έτη 2019-2020-2021, έχει ως εξής:

ΤΜΗΜΑ ΔΩΜΑΤΙΩΝ (Rooms Division department)				
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**	**ΜΕΙΩΣΗ 2019-2020**
Εξοδα πωλήσεων & Marketing	28.178,06 €	11.032,37 €	29.327,97 €	-60,85%
Ασφάλιστρα	410,62 €	410,62 €	410,62 €	0,00%
Έξοδα εταιρικών οχημάτων	2.711,28 €	2.535,64 €	2.935,18 €	-6,48%
Σταθερά έξοδα για τις ανάγκες της πανδημίας Covid-19	-	2.701,37 €	472,63 €	-
Έξοδα ένδυσης προσωπικού	286,92 €	0,00 €	337,26 €	-100,00%
Επιπρόσθετες υπηρεσίες καθαρισμού	914,37 €	945,82 €	882,20 €	3,44%
Έξοδα συντήρησης δωματίων	8.435,82 €	2.777,79 €	5.112,15 €	-67,07%
Έξοδα συντήρησης κήπων	3.640,86 €	1.363,25 €	3.972,37 €	-62,56%
Έξοδα συντήρησης/καθαρισμού πισίνας	956,82 €	1.682,25 €	1.096,40 €	75,82%
Ηλεκτρικό ρεύμα(κατανάλωση και τέλη)	12.763,52 €	7.128,25 €	10.871,44 €	-44,15%
Τηλεπικοινωνίες(Σταθερή-κινητή-διαδύκτιο)	3.127,19 €	2.921,62 €	2.945,42 €	-6,57%
Έξοδα ύδρευσης	148,52 €	156,00 €	123,00 €	5,04%
Έξοδα κένωσης λυμάτων-καθαρισμών αποχέτευσης	2.218,55 €	1.386,60 €	2.466,60 €	-37,50%
Έξοδα δανειακων υποχρεώσεων	27.373,28 €	21.087,59 €	32.128,87 €	-22,96%
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	**91.165,81 €**	**56.129,17 €**	**93.082,11 €**	-38,43%

Πίνακας 5:Υπολογισμός σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων ανα έτος- τμήμα δωματίων

Περνώντας στο τμήμα του κεντρικού εστιατορίου και ακολουθώντας την ίδια ακριβώς διαδικασία, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία επιμερίστηκαν ήταν τα εξής:

- Ασφάλιστρα
- Έξοδα εταιρικών οχημάτων (συμπεριλαμβάνονται και τα καύσιμα)
- Έξοδα ένδυσης προσωπικού
- Επιπρόσθετες υπηρεσίες καθαρισμού
- Έξοδα αντικατάστασης σκευών εστιατορίου
- Έξοδα συστήματος παραγγελιών(PDA)
- Ηλεκτρικό ρεύμα (Κατανάλωση & τέλη)
- Υγραέριο
- Έξοδα κένωσης λυμάτων
- Έξοδα δανειακών υποχρεώσεων

Το κόστος των παραπάνω εξόδων του κεντρικού εστιατορίου της ξενοδοχειακής μονάδας, για τα έτη 2019-2020-2021, έχει ως εξής:

Κεντρικό εστιατόριο (Central restaurant)				
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**	**ΜΕΙΩΣΗ 2019-2020**
Ασφάλιστρα	37,46 €	34,75 €	37,46 €	-7,23%
Έξοδα εταιρικών οχημάτων	400,12 €	369,65 €	459,48 €	-7,62%
Σταθερά έξοδα για τις ανάγκες της πανδημίας Covid-19	-	1.659,66 €	493,86 €	-
Έξοδα ένδυσης προσωπικού	114,78 €	0,00 €	192,72 €	-100,00%
Επιπρόσθετες υπηρεσίες καθαρισμού	135,23 €	147,76 €	161,10 €	9,27%
Αντικαταστάσεις σκευών εστιατορίου`	553,16 €	129,81 €	292,99 €	-76,53%
Εξοδα συστήματος διαχείρησης παραγγελιων(PDA)	60,00 €	60,00 €	60,00 €	0,00%
Ηλεκτρικό ρεύμα(κατανάλωση και τέλη)	1.587,96 €	1.018,32 €	726,60 €	-35,87%
Υγραέριο	458,20 €	250,88 €	440,69 €	-45,25%
Έξοδα κένωσης λυμάτων-καθαρισμών αποχέτευσης	52,88 €	44,10 €	66,16 €	-16,60%
Έξοδα δανειακων υποχρεώσεων	4.989,87 €	3.458,80 €	5.105,88 €	-30,68%
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	**8.389,66 €**	**7.173,73 €**	**8.036,94 €**	-14,49%

Πίνακας 6:Υπολογισμός σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων ανα έτος- τμήμα κεντρικού εστιατορίου

Τέλος, για το τρίτο και τελευταίο τμήμα της εξεταζόμενης ξενοδοχειακής μονάδας, το εστιατόριο A La Carte και το Bar του ξενοδοχείου, τα έξοδα που προσμετρήθηκαν κατά τα έτη 2019-2020-2021 ήταν τα ακόλουθα:

- Ασφάλιστρα
- Έξοδα εταιρικών οχημάτων (συμπεριλαμβάνονται και τα καύσιμα)
- Έξοδα ένδυσης προσωπικού
- Επιπρόσθετες υπηρεσίες καθαρισμού
- Έξοδα αντικατάστασης σκευών εστιατορίου
- Έξοδα συστήματος παραγγελιών(PDA)
- Ηλεκτρικό ρεύμα (Κατανάλωση & τέλη)
- Έξοδα προώθησης εστιατορίου(γραφίστας-κατάλογοι)
- Υγραέριο
- Έξοδα κένωσης λυμάτων
- Έξοδα δανειακών υποχρεώσεων

Τα παραπάνω έξοδα για την εξεταζόμενη τριετία 2019-2020-2021 διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Εστιατόριο A La Carte & Bar				
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**	**ΜΕΙΩΣΗ 2019-2020**
Ασφάλιστρα	37,46 €	37,45 €	37,46 €	-0,03%
Έξοδα εταιρικών οχημάτων	400,12 €	60,80 €	296,69 €	-84,80%
Σταθερά έξοδα για τις ανάγκες της πανδημίας Covid-19	-	-	345,82 €	-
Έξοδα ένδυσης προσωπικού	286,86 €	-	192,72 €	-
Επιπρόσθετες υπηρεσίες καθαρισμού	152,98 €	-	161,10 €	-
Αντικαταστάσεις σκευών εστιατορίου`	-	-	607,05 €	-
Εξοδα συστήματος παραγγελιων(PDA)	540,00 €	540,00 €	540,00 €	-
Εξοδα προώθησης εστιατορίου(γραφιστας-καταλογοι)	316,58 €	524,19 €	245,00 €	65,58%
Ηλεκτρικό ρεύμα(κατανάλωση και τέλη)	2.423,56 €	1.018,32 €	1.453,20 €	-57,98%
Υγραέριο	197,58 €	0,00 €	222,58 €	-100,00%
Έξοδα κένωσης λυμάτων-καθαρισμών αποχέτευσης	52,88 €	24,56 €	66,66 €	-53,56%
Έξοδα δανειακων υποχρεώσεων	4.489,87 €	3.458,80 €	5.105,88 €	-22,96%
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	**8.897,89 €**	**5.664,12 €**	**9.274,16 €**	-36,34%

Πίνακας 7:Υπολογισμός σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων ανα έτος- τμήμα Bar-A la Carte

Στην επόμενη φάση της έρευνάς μας θέλαμε να συνοψίσουμε τα κοστολογικά αποτελέσματα και να τα συγκρίνουμε με τα δεδομένα εσόδων τα οποία αντλήσαμε από το λογαριασμό της Main Courante για τα αντίστοιχα έτη μελέτης. Ο λόγος που έγινε αυτή η ενέργεια από εμάς ήταν προφανώς, για να προσδιορίσουμε το λειτουργικό οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει κατ' έτος τόσο για όλη την ξενοδοχειακή μονάδα, όσο και για το κάθε τμήμα ξεχωριστά. Σε δεύτερη φάση, αντλήσαμε τις ατομοδιανυχτερεύσεις για κάθε έτος και προσδιορίσαμε το μοναδιαίο κόστος για το τμήμα των δωματίων καθώς και το τμήμα του κεντρικού εστιατορίου. Τα μικτά αποτελέσματα ανα έτος καθώς και το κόστος ανα ατομοδιανυκτέρευση παρατίθενται στους παρακάτω πίνακες:

ΤΜΗΜΑ ΔΩΜΑΤΙΩΝ (Rooms Division department)			
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	81.403,54 €	37.181,60 €	70.411,77 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	91.165,81 €	56.129,17 €	93.082,11 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	**172.569,35 €**	**93.310,77 €**	**163.493,88 €**
ΑΤΟΜΟΔΙΑΝΥΚΤΕΡΕΥΣΕΙΣ/ΕΤΟΣ	5957	2704	4988
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΑΤΟΜΟΔΙΑΝΥΚΤΕΡΕΥΣΗ	**28,97 €**	**34,51 €**	**32,78 €**
ΕΤΗΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ	246.722,10 €	84.243,49 €	251.825,68 €
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	**74.152,75 €**	**-9.067,28 €**	**88.331,80 €**

Πίνακας 8:Υπολογισμός λειτουργικού αποτελέσματος ανα έτος- τμήμα δωματίων

ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ (Central restaurant)			
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	21.892,03 €	12.675,77 €	21.737,13 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	8.389,66 €	7.173,73 €	8.036,94 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	**30.281,69 €**	**19.849,50 €**	**29.774,07 €**
ΑΤΟΜΟΔΙΑΝΥΚΤΕΡΕΥΣΕΙΣ/ΕΤΟΣ	5957	2704	4988
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΑΤΟΜΟΔΙΑΝΥΚΤΕΡΕΥΣΗ	**5,08 €**	**7,34 €**	**5,97 €**
ΕΤΗΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ	10.333,50 €	4.769,39 €	13.973,09 €
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	**-19.948,19 €**	**-15.080,11 €**	**-15.800,98 €**

Πίνακας 9:Υπολογισμός λειτουργικού αποτελέσματος ανα έτος- τμήμα κεντρικού εστιατορίου

A La Carte εστιατόριο & Bar			
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	55.857,79 €	7.993,10 €	45.867,88 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	8.897,79 €	5.664,12 €	9.274,16 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	**64.755,58 €**	**13.657,22 €**	**55.142,04 €**
ΕΤΗΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ	31.672,41 €	4.665,09 €	21.341,34 €
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	**-33.083,17 €**	**-8.992,13 €**	**-33.800,70 €**

Πίνακας 10:Υπολογισμός λειτουργικού αποτελέσματος ανα έτος- τμήμα Bar/A la Carte

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ			
ΕΤΟΣ/ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	**2019**	**2020**	**2021**
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	159.153,36 €	57.850,47 €	138.016,78 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	108.453,26 €	68.967,02 €	110.393,21 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	**267.606,62 €**	**126.817,49 €**	**248.409,99 €**
ΕΤΗΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΟΣ	288.728,01 €	93.677,97 €	287.140,11 €
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	**21.121,39 €**	**-33.139,52 €**	**38.730,12 €**

Πίνακας 11:Υπολογισμός λειτουργικού αποτελέσματος ανα έτος-Σύνολο ξενοδοχειακής μονάδας

5.9 Συμπεράσματα έρευνας

Περνώντας στο τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, θα παραθέσουμε λεπτομερή σχολιασμό των κοστολογικών αποτελεσμάτων που αντλήσαμε από την έρευνά μας στην εξεταζόμενη επιχείρηση για τα έτη 2019, 2020 & 2021. Θα δοθεί ιδιαίτερη βαρύτητα στα δεδομένα του έτους 2020, προσπαθώντας να αποσαφηνίσουμε το αντίκτυπο που είχε η υγειονομική κρίση στα κοστολογικά δεδομένα της επιχείρησης. Θα ξεκινήσουμε την ανάλυσή μας εξετάζοντας αρχικά τα τρία επιμέρους τμήματα της επιχείρησης αναφορικά με τα άμεσα μεταβλητά τους έξοδα και θα συνεχίσουμε αναλύοντας τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Αρχίζοντας την ανάλυση από τα άμεσα μεταβλητά έξοδα λειτουργίας του τμήματος δωματίων (Rooms Division), έχουμε να παρατηρήσουμε τα ακόλουθα: Αναφορικά με το κόστος άμεσης εργασίας το οποίοι εμπεριέχει το καθαρό κόστος μισθοδοσίας, ασφαλιστικών εισφορών, δώρων και επιδομάτων, καθώς και διαφόρων επιπλέον παροχών των υπαλλήλων που απασχολούνται στο εκάστοτε τμήμα έχουμε να σχολιάσουμε το γεγονός ότι με βάση τον πίνακα . από 61.222,80€ το έτος 2019 φθίνει στα 28.174,26€ το έτος 2020. Η ποσοστιαία μεταβολή που παρουσιάζει το συγκεκριμένο κονδύλιο είναι της τάξεως του -53,98%, ήτοι μείωση 33.048,54€. Αυτό, κατά την άποψή μας είναι απόλυτα λογικό, διότι, αν λάβουμε υπόψιν μας ότι το έτος 2019 η διάρκεια λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας ήταν διάρκειας έξι μηνών με μέση πληρότητα που άγγιζε το 88%. Τη συγκεκριμένη χρονιά το τμήμα απασχολούσε έξι άτομα συνολικά(υπάλληλους υποδοχής, καμαριέρες) συμπεριλαμβανομένου και του διευθυντή της μονάδας. Το έτος 2020 λόγω πανδημίας και γενικότερης απαγόρευσης διεθνών πτήσεων έως 30/06/2020, η διάρκεια λειτουργίας του ξενοδοχείου περιορίστηκε στους τρεις μήνες. Στο τμήμα απασχολήθηκαν συνολικά τέσσερα άτομα ενώ το υπόλοιπο ανθρώπινο δυναμικό τέθηκε σε αναστολή εργασίας. Επομένως η μείωση περίπου στο μισό της διάρκειας λειτουργίας του ξενοδοχείου, οι μειωμένες ανάγκες εργατικού δυναμικού λόγω των εξαιρετικά μειωμένων πωλήσεων καθώς και το καθεστώς αναστολής εργασίας που υπήχθησαν οι εργαζόμενοι του τμήματος που δεν προσλήφθηκαν οφείλονται για την εύλογη αυτή πτώση του κόστους άμεσης εργασίας του τμήματος.

Περνώντας στο κόστος αναλωσίμων υλικών οροφοκομία (House keeping), παρατηρούμε ότι παρουσιάζουν επίσης μείωση της τάξεως του 28,36% από το 2019 στο 2020. Αυτό κατά τη γνώμη μας οφείλεται στο γεγονός ότι, όπως αναφέραμε παραπάνω, η διάρκεια λειτουργίας του ξενοδοχείου το 2020 ήταν σχεδόν η μισή σε σχέση με αυτή του 2019 λόγω των περιορισμών που επέφερε η πανδημία. Πιο συγκεκριμένα, αν εξετάσουμε τις ατομοδιανυχτερεύσεις των δύο ετών, το έτος 2019 πραγματοποιήθηκαν 5.957 ατομοδιανυχτερεύσεις σε σχέση με το έτος 2020 όπου είχαμε μόλις 2.907. Επομένως, υπήρξε μία μείωση στο συγκεκριμένο μέγεθος που άγγιξε το 54,6%, η οποία είχε προφανές αντίκτυπο στο συγκεκριμένο φορέα κόστους. Ένας επιπρόσθετος λόγος για την εν λόγω μείωση ήταν το γεγονός, πως, ο καθαρισμός των δωματίων των επισκεπτών το έτος 2020 δεν πραγματοποιούνταν σε τακτική καθημερινή βάση . Τα δωμάτια καθαρίζονταν κατόπιν αιτήματος του εκάστοτε πελάτη καθ' όλη τη διάρκεια διαμονής τους στο ξενοδοχείο. Επομένως, ο επιβεβλημένος βάσει υγειονομικών πρωτοκόλλων, μη τακτικός καθαρισμός των δωματίων ήταν ένας παράγοντας που συνέβαλε στη μείωση του συγκεκριμένου κόστους.

Συνεχίζοντας την ανάλυση, θα σταθούμε στα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν λόγω υγειονομικών πρωτοκόλλων. Τα συγκεκριμένα έξοδα στην παρούσα μελέτη,

παρακολουθούνται στην κατηγορία “Αναλώσιμα: Covid 19” στον πίνακα των άμεσων μεταβλητών εξόδων. Τα έξοδα αυτά όπως είναι λογικό δημιουργήθηκαν για πρώτη φορά το έτος 2020 και αφορούν σε Μέτρα Ατομικής Προστασίας που παρασχέθηκαν στο προσωπικό(Μάσκες μιας χρήσης, ποδονάρια, ρόμπες μιας χρήσης, προσωπίδες) καθώς και μέτρα αντισηψίας όπως αντισηπτικά διαλύματα και διάφορα άλλα καθαριστικά σκευάσματα που προμηθεύτηκε η επιχείρηση λόγω πανδημίας Covid-19. Το έτος 2020 το ύψος του συγκεκριμένου κόστους άγγιξε τα 688,70€ επιβαρύνοντας επιπρόσθετα το κόστος λειτουργίας του τμήματος δωματίων. Το έτος 2021 το συγκεκριμένο κόστος ανήλθε στα 1.752,67€. Αυτή η αύξηση οφείλεται στην ταυτόχρονη αύξηση του επιπέδου δραστηριότητας τη χρονιά 2021. Τέλος, το κόστος γραφικής ύλης του τμήματος παρέμεινε περίπου το ίδιο από έτος σε έτος , παρουσιάζοντας μια ελάχιστη μείωση 2,6%. Για το συγκεκριμένο φορέα κόστους δεν έχουμε να παρατηρήσουμε και να αναλύσουμε αρκετά πράγματα, δεδομένου του ότι απαρτίζεται από τις αναλώσεις γραφικής ύλης και διάφορες συνδρομές σε βοηθητικές υπηρεσίες εκτύπωσης(Printing Services) του τμήματος.

Συνεχίζοντας την ανάλυση των μεταβλητών εξόδων, θα εξετάσουμε το τμήμα του κεντρικού εστιατορίου του ξενοδοχείου (Central Restaurant). Θα ξεκινήσουμε ομοίως αναλύοντας το κόστος άμεσης εργασίας, το οποίο κινούμενο στο ίδιο μήκος κύματος με το αντίστοιχο του τμήματος δωματίων, παρουσιάζει μείωση από 12.640€ το έτος 2019 σε 6.936,16€ το έτος 2020. Η ποσοστιαία μεταβολή στο συγκεκριμένο φορέα κόστους αγγίζει το -45,19%. Οι λόγοι για τη συγκεκριμένη μείωση είναι κοινοί με εκείνους του τμήματος δωματίων δηλαδή η μειωμένη διάρκεια λειτουργίας του καταλύματος, οι απογοητευτικές πληρότητες καθώς και οι αισθητά μειωμένες ατομοδιανυχτερεύσεις που οδήγησαν στο να μην επαναπροσληφθεί όλο το ανθρώπινο δυναμικό του τμήματος αλλά να ενταχθεί σε καθεστώς αναστολής εργασίας. Πιο συγκεκριμένα κατά το έτος 2020, στο τμήμα έγιναν περικοπές στο πόστο της κουζίνας και προσλήφθηκαν τρεις εργαζόμενοι service, εκ των οποίων οι δυο απασχολούνταν μερικώς, προκειμένου να τηρηθούν τα υγειονομικά πρωτόκολλα αναφορικά με το σερβίρισμα φαγητού και μπουφέ. Σχετικά με το κόστος υλικών καθαρισμού εστιατορίου, πόστο το οποίο λόγω περικοπών είχε αναλάβει μία υπάλληλος καθαριότητας από το πόστο της υποδοχής, παρατηρείται επίσης μείωση ποσοστού 34,51% στα έτη 2019 & 2020. Ο λόγος είναι ότι το εστιατόριο είχε μικρότερη επισκεψιμότητα από πελάτες καθώς και το ότι η περίοδος λειτουργίας της μονάδας το 2020 είχε μειωθεί στο μισό. Περνάμε στα αναλώσιμα Covid-19 τα οποία ομοίως πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά το έτος 2020. Τα κόστη αυτά αφορούν υλικά καθαρισμού και απολύμανσης επιφανειών τα οποία αναλωθήκαν στη χρήση και Μέτρα Ατομικής προστασίας μίας και πολλαπλών χρήσεων του προσωπικού. Τα κόστη covid-19 το έτος 2020 για το κεντρικό εστιατόριο ανέρχονται σε 614,24€ ενώ το 2021 σε 1.365,88€. Αυτή η αύξηση αποδίδεται στην διαφορά μηνών λειτουργίας του ξενοδοχείου το έτος 2021 η οποία επέφερε περισσότερες αναλώσεις. Εξετάζοντας στη συνέχεια το κόστος Α’ υλών του κεντρικού εστιατορίου θα παρατηρήσουμε ότι όπως περιμέναμε, παρουσιάζει επίσης μείωση ποσοστού 45,44%. Πιο συγκεκριμένα, το έτος 2019 το κόστος ανέρχεται σε 8.442,13€ σε αντίθεση με το 2020 που φθίνει στα 4.605,90€. Παρότι βέβαια το συγκεκριμένο κόστος στο σύνολό του μειώνεται από έτος σε έτος, το κόστος ανά ατομοδιανυκτέρευση αυξάνει από το 2019 που ήταν 1,42€/άτομο σε 1,70€/άτομο το 2020. Παρατηρούμε λοιπόν ότι τα δύο ποσά εμφανίζουν μια αντιστρόφως ανάλογη σχέση για τα δύο συγκεκριμένα έτη παρατήρησης. Ο λόγος ,κατά τη γνώμη μας, γι’ αυτή τη φθίνουσα πορεία είναι επίσης, η μείωση ατομοδιανυκτερεύσεων το έτος 2020 λόγω κορονοϊού σε σχέση με το 2019.

Κατά την άποψη του ιδιοκτήτη, ένας άλλος λόγος για τη μείωση που παρουσιάζεται, είναι το γεγονός πώς το 2020, το A La Carte εστιατόριο του ξενοδοχείου παρέμεινε κλειστό και υπολειτουργούσε, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να επιτευχθεί σωστή ανακύκλωση «φαγητού» από το ένα τμήμα στο άλλο. Τελευταίος φορέας κόστους του

κεντρικού εστιατορίου αποτελεί η γραφική ύλη που αναλώθηκε για την εύρυθμη λειτουργία και οργάνωση του εστιατορίου φορέας που κατά τη γνώμη μας δεν παρουσιάζει ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον.

Συνοψίζοντας την ανάλυση των μεταβλητών εξόδων, θα ασχοληθούμε με το τμήμα του Bar & A La Carte εστιατορίου του ξενοδοχείου. Τα προαναφερόμενα, παρακολουθούνται κοστολογικά σαν ένα ενιαίο κέντρο κόστους, δεδομένου του ότι συστεγάζονται και έχουν κοινή ενδοδιακίνηση. Σε αυτό το σημείο κρίνουμε σκόπιμο να υπενθυμίσουμε πως, κατά το έτος πανδημίας 2020, το τμήμα δεν λειτούργησε πλήρως. Εξυπηρετούσε τους πελάτες της επιχείρησης για δύο ώρες ημερησίως ως snack bar παρέχοντας υπηρεσίες Room Service. Το κόστος άμεσης εργασίας του τμήματος, ομοίως με τα δύο προηγούμενα τμήματα που εξετάστηκαν, παρουσίασε την μεγαλύτερη μείωση από 30818,55€ το 2019 σε 4970,75€ το 2020. Το ποσοστό μείωσης ήταν -83,87%. Αυτή η μείωση στο κόστος άμεσης εργασίας επήλθε διότι, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το τμήμα το έτος 2020 παρέμενε σε λειτουργία μόνο δυο ώρες ημερησίως και επιπρόσθετα, απασχολούσε στην ουσία εργαζομένους από το κεντρικό εστιατόριο. Οι εργαζόμενοι οι οποίοι απασχολήθηκαν στο τμήμα το έτος 2020 ήταν για δύο ώρες ημερησίως το προσωπικό της κουζίνας του κεντρικού εστιατορίου, ένας υπάλληλος service του κεντρικού εστιατορίου ο οποίος είχε αναλάβει το room service καθώς και η υπάλληλος καθαριότητας του κεντρικού εστιατορίου η οποία είχε αναλάβει την καθαριότητα του χώρου. Επομένως για να υπολογιστεί το μισθολογικό κόστος του τμήματος, επιμερίστηκαν μόνο οι εργατοώρες που οι εργαζόμενοι του κεντρικού εστιατορίου απασχολούνταν στο τμήμα. Εξ' ου και η κατακόρυφη μείωση που παρατηρείται στο κόστος άμεσης εργασίας του τμήματος. Σε συνέχεια της ανάλυσης θα περάσουμε στο κόστος υλικών καθαρισμού του τμήματος. Το συγκεκριμένο κόστος, ομοίως με τα υπόλοιπα, παρουσιάζει φθίνουσα συμπεριφορά. Παρατηρείται μια έντονη μείωση ποσοστού 75,29% από τα έτη 2019 σε 2020 με το κόστος υλικών καθαρισμού να μειώνεται από 364,20€ το 2019 σε μόλις 90,00€ το 2020.Προφανής αιτία αποτελεί το γεγονός της υπολειτουργίας του τμήματος το έτος 2020 με τις ανάγκες καθαρισμού να μειώνονται δραστικά. Τα αναλώσιμα υλικά σχετικά με τον Covid-19 επιβαρύνουν επιπρόσθετα το έτος 2020 κατά 210,63€ ενώ το έτος 2021 αυξάνονται σε 1215,69€. Αυτό το γεγονός χαρακτηρίζεται απόλυτα λογικό διότι, κατά τη χρονιά 2020 το τμήμα λειτούργησε πλήρως, προσλαμβάνοντας όλους τους εργαζομένους που το στελεχώνουν υπό κανονικές συνθήκες και εξυπηρετώντας πελάτες σε καθημερινή βάση. Επομένως είναι λογικό να αυξήθηκαν οι αναλώσεις σε μέτρα ατομικής προστασίας και καθαριστικά το 2021. Θα συνεχίσουμε εξετάζοντας το κόστος αγορών Α' υλών του τμήματος το οποίο μειώθηκε κατά 90,64% από το 2019 στο 2020. Κατά την αποψή μας αυτή η μείωση είναι απόλυτα λογική δεδομένου του ότι το 2019 το τμήμα λειτουργούσε πλήρως σε αντίθεση με το 2020 που υπολειτούργησε.

Συνοψίζοντας το σχολιασμό μας αναφορικά με τη μείωση που παρουσιάζουν τα μεταβλητά έξοδα της ξενοδοχειακής μονάδας, έχουμε να σχολιάσουμε πως η συγκεκριμένη μείωση είναι απόρροια της πρόσφατης πανδημίας. Όπως αναφέραμε στη βιβλιογραφική ανασκόπηση, το μεταβλητό κόστος είναι άμεσα συνδεδεμένο με το επίπεδο δραστηριότητας της εκάστοτε επιχείρησης. Άμεσο αντίκτυπο της πανδημίας στον ξενοδοχειακό κλάδο ήταν η συρρίκνωση της δραστηριότητας. Πιο συγκεκριμένα, η έξαρση της πανδημίας καθώς και ο αποκλεισμός διεθνών πτήσεων προς τη χώρα μας έως τις 30/06/2020 οδήγησε αφενός μεν στη μαζική ακύρωση κρατήσεων και αφετέρου, σε σημαντική συρρίκνωση της περιόδου λειτουργίας της επιχείρησης περιορίζοντας την σε μόλις τρεις μήνες. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα οι ατομοδιανυχτερεύσεις να μειωθούν κατά 54,61% το έτος 2020. Επομένως, τα μεταβλητά κόστη των τμημάτων τα οποία εξ ορισμού είναι ανάλογα του επιπέδου δραστηριότητας ακολούθησαν το ίδιο μοτίβο πτώσης. Χαρακτηριστικά αναφέρουμε πως η πτώση στο σύνολο των μεταβλητών εξόδων ανα τμήμα το έτος 2020 ήταν:

- Τμήμα δωματίων (Rooms Division) 54,32%
- Τμήμα κεντρικού εστιατορίου (Central Restaurant) 42,10%
- Τμήμα Bar/A La Carte εστιατορίου 86,41%

Μοναδική εξαίρεση στη μείωση των τιμών μεταβλητού κόστους αποτελούν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν λόγω πανδημίας και αυτό, διότι εκ φύσεως, πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά το έτος 2020. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ο δείκτης μεταβλητού κόστους ανα ατομοδιανυκτέρευση τον οποίο υπολογίσαμε ανα έτος για το 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα. Ο δείκτης υπολογίστηκε μόνο για τα τμήματα των δωματίων και κεντρικού εστιατορίου. Ο λόγος που εξαιρέσαμε το bar/ A la Carte εστιατόριο από τη διαδικασία υπολογισμού του δείκτη ήταν ότι η διοίκηση της ξενοδοχειακής μονάδας δεν μπορούσε να μας παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες για το σύνολο των ατόμων που εξυπηρετήθηκαν στο τμήμα τα έτη 2019 και 2021. Στα τμήματα δωματίων και κεντρικού εστιατορίου, δεδομένου του πακέτου υπηρεσιών που παρέχει το ξενοδοχείο και περιλαμβάνει μαζί με τη διαμονή και πρωινό στη τιμή ο αριθμός των ατόμων είναι εύκολα ιχνιλατίσιμος και ισούται με τις ατομοδιανυχτερεύσεις του εκάστοτε έτους λειτουργίας.. Επιστρέφοντας λοιπόν στον υπολογισμό του δείκτη, παραθέτουμε τον πίνακα 12 υπολογισμού μεταβλητού κόστους ανα μονάδα για κάθε έτος μελέτης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ			
ΕΤΟΣ	2019	2020	2021
ΤΜΗΜΑ ΔΩΜΑΤΙΩΝ			
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	81.403,54 €	37.181,60 €	70.411,77 €
ΑΤΟΜΟΔΙΑΝΥΧΤΕΡΕΥΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	5957	2704	4988
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	13,67 €	13,75 €	14,12 €
ΤΜΗΜΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ			
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	21.892,03 €	12.675,77 €	21.737,13 €
ΑΤΟΜΟΔΙΑΝΥΧΤΕΡΕΥΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	5957	2704	4988
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	3,68 €	4,69 €	4,36 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΑΤΟΜ/ΣΗ	17,34 €	18,44 €	18,47 €

Πίνακας 12: Υπολογισμός μεταβλητού μοναδιαίου κόστους ανα έτος μελέτης

Όπως παρατηρούμε από τον πίνακα 12, το συνολικό μεταβλητό κόστος ανα μονάδα το έτος 2019 διαμορφώνεται στα 17,34€. Το έτος 2020 με μείωση στις ατομοδιανυχτερεύσεις 54,61%, το μεταβλητό μοναδιαίο κόστος αυξάνεται στα 18,44€, Κατά το έτος 2021, το εν λόγω μέγεθος συνεχίζει να αυξάνεται και διαμορφώνεται στα 18,47€ ανα μονάδα. Έχουμε να παρατηρήσουμε πως, ενώ όλα τα μεταβλητά κόστη των τμημάτων στο σύνολό τους μειώθηκαν, πλην φυσικά εκείνων που αφορούσαν την πανδημία, το μοναδιαίο κόστος αυξάνεται από έτος σε έτος. Αυτή η αύξηση περιορίζει σημαντικά το περιθώριο κερδοφορίας της ξενοδοχειακής μονάδας. Κατά την άποψή μας, ο λόγος αυτής της αύξησης στο μοναδιαίο κόστος είναι ότι ενώ μειώθηκαν τα μεταβλητά κόστη από το έτος 2019 στο 2020 κατά ποσοστό 54,32% παρατηρήθηκε εξίσου ραγδαία πτώση στις διανυκτερεύσεις με μεγαλύτερο ποσοστό 54,61%. Η επιχείρηση κατά τη γνώμη μας έπρεπε να είναι πιο προσεκτική σχετικά με τον έλεγχο των μεταβλητών εξόδων στο βαθμό που αυτό καθίσταται δυνατό. Προτείνουμε στην επιχείρηση στο άμεσο μέλλον να πραγματοποιεί σχολαστικότερη και λεπτομερέστερη

κοστολόγηση των μεταβλητών της εξόδων προκειμένου να σταθμιστεί καλύτερα το μεταβλητό κόστος και να υπάρξει μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους.

Στο επόμενο μέρος του σχολιασμού μας, θα ασχοληθούμε αποκλειστικά με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα της ξενοδοχειακής μονάδας αναλύοντας τα με τον ίδιο τρόπο. Ξεκινώντας από το τμήμα των δωματίων, η πρώτη κατηγορία είναι τα έξοδα πωλήσεων και Marketing της επιχείρησης. Στη συγκεκριμένη κατηγορία καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν προωθητικές ενέργειες της επιχείρησης κυρίως στο διαδίκτυο, όπως διαφημιστικές καμπάνιες, συνδρομές σε κανάλια διανομής πωλήσεων καθώς και οι προμήθειες που βαραίνουν τις πωλήσεις της επιχείρησης προς διαδικτυακά και μη ταξιδιωτικά γραφεία. Εκ φύσεως, ο συγκεκριμένος φορέας κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί ημιμεταβλητός διότι εμπεριέχει ένα μέρος σταθερό(π.χ. συνδρομές) και ένα μέρος μεταβλητό που εξαρτάται από το επίπεδο δραστηριότητας(π.χ. προμήθειες πωλήσεων). Για τις ανάγκες της έρευνας, όσο και για το γεγονός ότι ο επιμερισμός των συγκεκριμένων εξόδων θα ήταν αρκετά χρονοβόρος, κατηγοριοποιήθηκε στα σταθερά κόστη. Το συγκεκριμένο κόστος λοιπόν, κατά το έτος 2019 ανήλθε σε 28.178,06€ ενώ το έτος 2020, παρουσίασε σημαντική πτώση ποσοστού 60,56% και κατήλθε στις 11.032,77€. Αυτή η μείωση οφείλεται στο γεγονός ότι η επιχείρηση κατά το έτος 2020, ενήργησε προορατικά και μείωσε κατά πολύ τις διαδικτυακές τις καμπάνιες διαφήμισης. Ο σκοπός ήταν η εξοικονόμηση πόρων και ο μετριασμός των εξόδων για μια χρονιά που όπως όλα έδειχναν θα ήταν κακή. Ένας επιπρόσθετος λόγος ήταν ότι, όπως προαναφέραμε, το έτος είχε σαφέστατα αρκετά μειωμένες πωλήσεις σε σχέση με το 2019. Αυτό οδήγησε στην μείωση των προμηθειών που καλείτο να εξοφλήσει η επιχείρηση στα ταξιδιωτικά πρακτορεία. Επομένως η μείωση του συγκεκριμένου κόστους χαρακτηρίζεται ως εύλογη. Συνεχίζοντας, θα περάσουμε στο κόστος που αφορά τα ασφάλιστρα. Το συγκεκριμένο κόστος δεν μεταβλήθηκε από έτος σε έτος, δεδομένου του ότι το αντίτιμο ήταν σταθερό και αφορά ασφάλιστρα αστικής ευθύνης καθώς και ένα ασφάλιστρο ενυπόθηκου ακινήτου της επιχείρησης. Τα έξοδα εταιρικών οχημάτων τα οποία συμπεριλαμβάνουν τα ασφάλιστρα ενός επιβατικού και ενός φορτηγού αυτοκινήτου της επιχείρησης, μειώθηκαν κατά 6,48% από το έτος 2019 στο έτος 2020. Αυτό έχει να κάνει με το γεγονός ότι, παρόλο που τα ασφάλιστρα οχημάτων παρέμειναν σταθερά, τα έξοδα καυσίμων που βάραιναν το τμήμα, λόγω μειωμένης κινητικότητας, παρουσίασαν σημαντική μείωση. Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τα σταθερά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της πανδημίας Covid-19.

Τα έξοδα πραγματοποιήθηκαν αρχικά το έτος 2020 πριν το άνοιγμα της ξενοδοχειακής μονάδας για τους πελάτες. Αφορούν μετατροπές που έγιναν στο χώρο της υποδοχής, στους κοινόχρηστους χώρους του ξενοδοχείου καθώς και στα δωμάτια. Πιο συγκεκριμένα αφορούν μέρος της αμοιβής του υγειονομικού συμβούλου για κατάρτιση σχεδίου δράσεως του ξενοδοχείου, επιπρόσθετη εκπαίδευση του προσωπικού στα νέα πρότυπα λειτουργίας, τοποθέτηση σημάνσεων, διαχωριστικών και plexiglass στο χώρο της υποδοχής, αγορά εγκεκριμένων συσκευών για απολύμανση αντικειμένων(π.χ. κάρτες δωματίων) καθώς και στην αγορά και τοποθέτηση επιτοίχιων και επιδαπέδιων συσκευών απολυμαντικού διαλύματος. Η εν λόγω δαπάνες και προσαρμογές ήταν επιβεβλημένες βάσει ΦΕΚ Νο2084/30.05.2020 το οποίο όριζε τα υγειονομικά πρωτόκολλα και τον τρόπο λειτουργίας των ξενοδοχειακών καταλυμάτων. Το ύψος του συγκεκριμένου κόστους το έτος 2020 ανέρχεται σε 2.701,37€. Το 2021 το κόστος φθίνει στα 472,63€. Αυτό κατά τη γνώμη μας είναι λογικό, δεδομένου του ότι οι σημαντικές αλλαγές έγιναν το έτος 2020. Επομένως το έτος 2021 έγιναν μόνο παρεμβάσεις και συντηρήσεις στις προηπάρχουσες μετατροπές. Συνεχίζοντας περνάμε στα έξοδα ένδυσης προσωπικού τα οποία μειώθηκαν κατά 100% από το έτος 2019 στο έτος 2020. Η επιχείρηση, με γνώμονα των περιορισμό των εξόδων, δεν πραγματοποίησε καμία αγορά που να αφορά την ένδυση του προσωπικού. Τα κόστη επιπρόσθετων υπηρεσιών καθαρισμού τα οποία εξετάζουμε στη συνέχεια αφορούν

επιπρόσθετες υπηρεσίες , απολύμανσης και μυοκτονίας της ξενοδοχειακής μονάδας και πραγματοποιούνται σε ετήσια βάση συνήθως πριν το άνοιγμα αλλά και σποραδικά κατά τη διάρκεια λειτουργίας του καταλύματος. Παρατηρούμε ότι, το εν λόγω κονδύλιο, αυξήθηκε από το έτος 2019 στο έτος 2020 κατά 3,44%. Αυτή η αύξηση αποδίδεται στο λόγο του ότι αφενός μεν, ένα μεγάλο κομμάτι του εξόδου πραγματοποιήθηκε πριν ξεσπάσει η πανδημία και πριν η επιχείρηση αποφασίσει να μειώσει τα επιπρόσθετα κόστη της και αφετέρου, στο γεγονός ότι η επιχείρηση, θέλοντας να ενισχύσει το αίσθημα ασφάλειας εργαζομένων και επισκεπτών, πραγματοποιούσε σποραδικά απολυμάνσεις στους κοινόχρηστους χώρους της υποδοχής. Εξ 'ου και η αύξηση 3,44% σε αυτόν το φορέα κόστους. Αναφορικά με τα έξοδα συντήρησης δωματίων και κήπων, βλέπουμε πως και οι δύο κατηγορίες εμφανίζουν μείωση 67,07% και 62,56% αντίστοιχα στο έτος 2020. Στη γενικότερη φιλοσοφία περικοπής εξόδων η επιχείρηση το έτος 2020 αρκέστηκε στις απολύτως απαραίτητες συντηρήσεις. Γι' αυτό το λόγο και η κατακόρυφη μείωση. Το αντίθετο συμβαίνει με τα έξοδα καθαρισμού πισίνας, τα οποία από 956,82€ το 2019 αυξάνουν σε 1682,25€ το 2020 και εμφανίζουν αύξηση 75,82%. Ο λόγος της παρούσας αύξησης εντοπίζεται στο ότι τα υγειονομικά πρωτόκολλα του ΦΕΝ Νο2034/30.05.2020 υποχρέωναν σε συχνότερους καθαρισμούς και αναλύσεις υδάτων κολυμβητικών δεξαμενών. Για τον παραπάνω λόγο και επιπρόσθετα για να εξασφαλιστεί η υγιεινή και η ασφάλεια των επισκεπτών, ο διευθυντής της μονάδας μας ανέφερε πως διενεργούνταν αναλύσεις από εξωτερικό συνεργάτη σε συχνότερη βάση. Κατά τη γνώμη μας, μπορεί να θεωρηθεί ότι η συγκεκριμένη αύξηση σε αυτό το κόστος, παρότι πραγματοποιούνταν και πρωτύτερα, σχετίζεται άμεσα με την πανδημία Covid-19.

Επόμενο κόστος προς ανάλυση είναι το κόστος ηλεκτρικής ενέργειας. Στο συγκεκριμένο φορέα συμπεριλαμβάνεται το κόστος κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος καθώς και τα διάφορα τέλη που την επιβαρύνουν. Ο επιμερισμός όπως έχουμε προαναφέρει έχει γίνει με συντελεστές τους οποίους μας παρείχε η επιχείρηση και προκύπτουν από διαχωρισμό παροχών στα εκάστοτε τμήματα για καλύτερο έλεγχο της κατανάλωσης. Το συγκεκριμένο κόστος μειώθηκε από 12.763,52 το 2019 σε 7.128,25€ το 2020. Η μείωση 44,52% η οποία εμφάνισε από έτος σε έτος κατά την αποψή μας είναι δικαιολογημένη, καθώς το 2019 η περίοδος λειτουργίας ήταν διάρκειας έξι μηνών ενώ το 2020 περιορίστηκε σε μόλις τρείς μήνες. Επομένως οι ανάγκες για ηλεκτρική ενέργεια καθώς και η κατανάλωση ήταν πολύ μικρότερες.

Το κόστος τηλεπικοινωνιών και Internet μειώθηκε ανεπαίσθητα διότι ένα μεγάλο μέρος του είναι σταθερό και πάγιο και δεν επηρεάζεται αρκετά από τις τυχών μεταβολές στη δραστηριότητα. Παρουσίασε λοιπόν μια μείωση 6,57%. Θα περάσουμε στα έξοδα ύδρευσης. Στο σημείο αυτό να αναφέρουμε ότι η επιχείρηση διαθέτει ιδιόκτητη γεώτρηση που καλύπτει τις ανάγκες ύδρευσης του καταλύματος. Επομένως το συγκεκριμένο κόστος έχει να κάνει αποκλειστικά με δημοτικά τέλη (αποχέτευσης) και είναι κατά κύριο λόγο σταθερό με μικρές διακυμάνσεις. Στην εξεταζόμενη διετία μειώθηκε μόλις κατά 5,04%. Επόμενη κατηγορία κόστους αποτελούν τα έξοδα κένωσης λυμάτων. Εμφανίζουν πτώση 37,50% επίσης λόγου μειωμένης λειτουργίας και επιπέδου δραστηριότητας. Τέλος θα εξετάσουμε τα έξοδα δανειακής επιβάρυνσης του τμήματος. Στην κατηγορία αυτή προσμετρούνται όλες οι δανειακές υποχρεώσεις που επιβαρύνουν τα τμήματα της ξενοδοχειακής μονάδας. Παρατηρείται μια μείωση στο δανειακό κόστος 22,96% από το 2019 στο 2020. Ο λόγος είναι το γεγονός ότι κατά το έτος 2020, η επιχείρηση εντάχθηκε σε πρόγραμμα επιδότησης τόκων δανείων, λόγω πανδημίας. Επομένως, το ποσό εκείνο που αφορούσε τόκους δανειακών συμβάσεων επιδοτήθηκε, με αποτέλεσμα τη μείωση του συγκεκριμένου φορέα. Αξίζει να σημειωθεί ότι η επιχείρηση χρηματοδοτήθηκε επίσης με τους κύκλους των επιστρεπτέων προκαταβολών ομοίως λόγω επιπτώσεων πανδημίας. Παρόλα αυτά δεν έχουν υπολογιστεί στις δανειακές επιβαρύνσεις των τμημάτων. Ο λόγος ήταν ότι, κατά την περίοδο διεξαγωγής της έρευνας, δεν υπήρχε ακόμα επίσημη ανακοίνωση

από την κυβέρνηση σχετικά με το ποσοστό επιχορήγησης που χρήζει επιστροφής καθώς και το χρονικό διάστημα αποπληρωμής. Επιπρόσθετα το κόστος δανειακής επιβάρυνσης του τμήματος παρουσιάζει αύξηση το έτος 2021, για το λόγο του ότι κατά το ίδιο έτος η επιχείρηση εντάχθηκε στο πρόγραμμα χρηματοδότησης Τ.ΕΠΙΧ. 2.

Περνάμε στην ανάλυση σταθερού κόστους του κεντρικού εστιατορίου, όπου η κατηγοριοποίηση στα σταθερά έξοδα είναι η ίδια. Στα ασφάλιστρα παρουσιάζεται μια μείωση 7,23% από το 2019 στο 2020. Τα έξοδα εταιρικών οχημάτων του τμήματος φθίνουν κατά 7,62% την εξεταζόμενη διετία. Ο λόγος είναι η μείωση της δραστηριότητα το έτος 2020 η οποία μεταφράζεται σε λιγότερες μετακινήσεις τροφοδοσίας τμημάτων , ο οποίος είναι και ο κύριος λόγος που χρησιμοποιείται το φορτηγό αυτοκίνητο της εταιρίας όταν το ξενοδοχείο βρίσκεται σε λειτουργία. Τα έξοδα λόγω πανδημίας Covid-19 αντιστοιχούν ομοίως σε μέρος του κόστους αμοιβή υγειονομικού συμβούλου και μετατροπές που έγιναν λόγω πανδημίας στο κεντρικό εστιατόριο. Το έτος 2020 ανήλθαν σε 1.659,66€ προσθέτοντας μια επιβάρυνση στα σταθερά κόστη του τμήματος, ενώ το 2021 μειώθηκαν κατά 70,24%. Αυτή η μείωση είχε να κάνει ομοίως και με το τμήμα των δωματίων, με το γεγονός ότι οι βασικές δαπάνες προσαρμογής στα νέα δεδομένα λειτουργείας είχαν ήδη πραγματοποιηθεί το έτος 2020 και το 2021 έγιναν μόνο οι απαραίτητες προσθήκες και συντηρήσεις στην ήδη υπάρχουσα υποδομή. Τα έξοδα ένδυσής προσωπικού για το τμήμα το έτος 2020 δεν πραγματοποιήθηκαν κάτω από τη λογική της μείωσης του σταθερού κόστους, επομένως ο φορέας κόστους μειώθηκε κατά 100%. Σε ότι είχε να κάνει με τις επιπρόσθετες υπηρεσίες καθαρισμού του τμήματος, το κονδύλιο αυξήθηκε μόλις 9% από το έτος 2019 στο 2020. Ο λόγος αυτής της αύξησης ήταν οι αύξηση στις ανάγκες καθαριότητας και απολύμανσης του τμήματος παρόλη τη μείωση στο επίπεδο δραστηριότητας. Τα έξοδα αντικαταστάσεις σκευών κεντρικού εστιατορίου μειώθηκαν κατά 76,53%. Έγιναν μόνο οι αντικαταστάσεις για τα απολύτως απαραίτητα σκεύη δεδομένου του ότι η χρονιά πριν ακόμα ξεκινήσει, θεωρήθηκε άκρως κοστοβόρα. Τα έξοδα διαχείρισης συστήματος παραγγελιών παρέμειναν αμετάβλητα, δεδομένου του ότι έχουν να κάνουν με συνδρομή στη χρήση του συστήματος. Το κόστος ηλεκτρικής ενέργειας μειώθηκε κατά 35% από το έτος 2019 στο έτος 2020. Αυτό αποδίδεται στο λόγο που μειώθηκε γενικότερα το κόστος ηλεκτροδότησης στην ξενοδοχειακή μονάδα και είναι η μείωση στην κατανάλωση ρεύματος λόγω της σφοδρής μείωσης στο χρόνο λειτουργίας. Το ίδιο συνέβη και στην κατανάλωση υγραερίου στις κουζίνες για τον ίδιο απολύτως λόγο. Περνώντας στα έξοδα κένωσης λυμάτων πατηρείται μια ομοίως πτώση 16,6% το έτος 2020. Τέλος, τα έξοδα δανειακών συμβάσεων, ακολουθώντας την πορεία του κόστους δανειακής επιβάρυνσης όλης της επιχείρησης μειώθηκαν κατά 30,68%, λόγω επιδότησης τόκων που αναφέραμε εκτενώς στην ανάλυση του τμήματος δωματίων.

Γενικά, όπως παρατηρούμε και τα σταθερά έξοδα της επιχείρησης παρουσιάζουν πτώση από τη χρονιά εύρυθμης λειτουργίας(2019) στη χρονιά πανδημίας(2020). Αυτό κατά την άποψή μας έχει να κάνει ξεκάθαρα με τη λογική της επιχείρησης να περικόψει όποιο επιπλέον κόστος ήταν δυνατόν προκειμένου να έχει τα καλύτερα δυνατά οικονομικά αποτελέσματα με τις υπάρχουσες ελάχιστες πωλήσεις που πραγματοποίησε τη χρονιά 2020. Θέλοντας να υπολογίσουμε το κόστος ανα διαθέσιμο δωμάτιο για τα έτη 2019, 2020 & 2021 δημιουργήσαμε τον πίνακα 13 που ακολουθεί

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΩΜΑΤΙΟΥ ΑΝΑ ΕΤΟΣ			
ΕΤΟΣ	**2019**	**2020**	**2021**
ΣΥΝΟΛΟ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΓΒΕ ΔΩΜΑΤΙΩΝ	91.165,81 €	56.129,17 €	93.082,11 €
ΣΥΝΟΛΟ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΓΒΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	8.389,66 €	7.173,73 €	8.036,94 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ	99.555,47 €	63.302,90 €	101.119,05 €
ΗΜΕΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	191	92	214
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΗΜΕΡΑ	521,23 €	688,08 €	472,52 €
ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΔΩΜΑΤΙΟ	**21,72 €**	**28,67 €**	**19,69 €**
ΕΤΗΣΙΑ ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΗΜΕΡΗΣΙΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΔΩΜΑΤΙΟ	0,00%	32,01%	-31,33%
ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΔΩΜΑΤΙΟΥ(BED & BREAKFAST) ΕΤΟΥΣ	72,24 €	65,09 €	92,10 €
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΑΝΑ ΕΤΟΣ σε €	50,52 €	36,42 €	72,41 €
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	69,94%	55,95%	78,62%

Πίνακας 13: Υπολογισμός κόστος δωματίου ανα έτος έρευνας

Αρχικά, προς κατανόηση του παραπάνω υπολογισμού του κόστους δωματίου ανα έτος, θα θέλαμε να διευκρινίσουμε τα εξής:

Η ξενοδοχειακή μονάδα προσφέρει ένα μόνο πακέτο υπηρεσιών προς πώληση. Το εν λόγω πακέτο που κλείνει ο εκάστοτε πελάτης είναι Bed & Breakfast και περιλαμβάνει τη διαμονή του στο κατάλυμα καθώς και το πρωινό που σερβίρεται στο κεντρικό εστιατόριο του ξενοδοχείου. Συνεπώς για να υπολογιστεί το ελάχιστο κόστος που βαραίνει το κάθε δωμάτιο, αθροίσαμε τα σταθερά ΓΒΕ του τμήματος δωματίων και του κεντρικού εστιατορίου. Στη συνέχεια το αποτέλεσμα διαιρέθηκε με τον αριθμό των ημερών λειτουργίας του εκάστοτε έτους. Τέλος έγινε ο επιμερισμός του κόστους ανα ημέρα στο καθένα από τα είκοσι τέσσερα δωμάτια που διαθέτει το κατάλυμα.

Από τον πίνακα 13 παρατηρούμε πως, ενώ, κατά το έτος της πανδημίας 2020 είχαμε πτώση των σταθερών ΓΒΕ τόσο του τμήματος δωματίων όσο και του τμήματος κεντρικού εστιατορίου, το ημερήσιο κόστος ανα δωμάτιο αυξάνεται κατά ποσοστό 32,01% και διαμορφώνεται από 21,72€ το 2019 σε 28,68€ το έτος 2020. Σημαντικός παράγοντας στην προαναφερόμενη αυτή αύξηση αποτελεί το γεγονός της μείωσης του χρόνου λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας από 191 ημέρες σε μόνο 92 (51,83%). Αν εξετάσουμε και το έτος 2021 στο οποίο η επιχείρηση κατάφερε να πραγματοποιήσει πωλήσεις σε γκρουπ επισκεπτών για ορισμένες μέρες και κατά τους μήνες Νοέμβριο, θα παρατηρήσουμε ότι το ελάχιστο ημερήσιο κόστος ανα δωμάτιο υποχωρεί ακόμα και από τα επίπεδα του 2019 και διαμορφώνεται στα 19,69€ (- 9,34% σε σχέση με το 2019). Στον ίδιο πίνακα προσθέσαμε και τη μέση τιμή bed and breakfast του εκάστοτε έτους προκειμένου να εξετάσουμε πως διαμορφώνεται και το περιθώριο κέρδους σε σχέση με την τιμή δωματίου. Η επιχείρηση το έτος 2019 έχει 69,94€ περιθώριο κέρδους ήτοι ποσοστό 69,94% ανα δωμάτιο σε σχέση με τη μέση τιμή πώλησης. Το έτος 2020 το περιθώριο κέρδους φθίνει στα 36,42€ και παρουσιάζει ποσοστό 55,95%, ενώ το έτος 2021 το εν λόγω μέγεθος αυξάνεται και διαμορφώνεται στα 72,41€ και σε ποσοστό 78,62 σε σχέση με τη μέση τιμή έτους. Παρατηρούμε λοιπόν πως το μικτό περιθώριο κέρδους ανα δωμάτιο το έτος που έχουμε χαρακτηρίσει ως έτος πανδημίας (2020) φθίνει και ο λόγος είναι τόσο η μικρότερη περίοδος λειτουργίας της μονάδας, όσο και η σημαντική μείωση που εμφανίζει η μέση τιμή δωματίου του έτους. Επομένως στο σημείο αυτό παρατηρείται άλλη μία επιπρόσθετη επίπτωση της πανδημίας σε επίπεδο κόστους και κατ' επέκταση στο περιθώριο κέρδους της επιχείρησης ανα δωμάτιο.

Στο τελευταίο κομμάτι της ανάλυσης των σταθερών εξόδων θα ασχοληθούμε με το σταθερό κόστος του bar/A la Carte εστιατορίου. Το κόστος ασφαλίστρων καθώς και τα έξοδα συστήματος παραγγελιών (PDA), όπως προαναφέρθηκε είναι σταθερά και δεν έχουν αλλάξει σε κανένα έτος μελέτης. Όμοια συμπεριφορά με αυτή που εμφανίζουν και στα δύο προηγούμενα τμήματα παρατηρείται να έχουν και οι παρακάτω φορείς κόστους:

- Έξοδα εταιρικών οχημάτων
- Κόστος ηλεκτρικής ενέργειας
- Κόστος υγραερίου
- Κόστος κένωσης λυμάτων
- Κόστος δανειακών υποχρεώσεων

Οι λόγοι που τα παραπάνω σταθερά κόστη εμφανίζουν μείωση έχουν αναλυθεί εκτενώς στην ανάλυση των δύο προηγούμενων τμημάτων. Έξοδα που βαραίνουν την ένδυση του προσωπικού, αντικαταστάσεις σκευών καθώς και έξοδα επιπρόσθετων υπηρεσιών καθαρισμού δεν πραγματοποιήθηκαν το έτος 2020 γιατί όπως είπαμε το τμήμα παρέμεινε κλειστό και δεν εξυπηρετούσε πελάτες. Επιπρόσθετα κόστη για αλλαγές λόγω πανδημίας δεν πραγματοποιήθηκαν το έτος 2020 για τον ίδιο λόγο. Το μοναδικό σταθερό κόστος που αυξήθηκε ήταν αυτό που αφορά τα έξοδα προώθησης εστιατορίου a la carte. Στο συγκεκριμένο φορέα προσμετρούνται όλες οι ενέργειες που γίνονται για την ενίσχυση των πωλήσεων του a la carte εστιατορίου όπως νέοι κατάλογοι, αλλαγές στα menu, ειδικά menu προσφορών κοκ Κατά το έτος 2020 η επιχείρηση αναγκάστηκε να προσαρμόσει τους καταλόγους της για τη μοναδική υπηρεσία που προσέφερε το τμήμα, την υπηρεσία Room service και να τους καταστήσει ψηφιακούς με QR Code. Έτσι οι πελάτες θα σκάναραν με το κινητό τους τηλέφωνο το ειδικό σήμα QR και με αυτό τον τρόπο θα μειωνόταν περεταίρω ο κίνδυνος μετάδοσης του ιού. Όλος αυτός ο ψηφιακός μετασχηματισμός αύξησε το κόστος του συγκεκριμένου φορέα κατά 63,58% από 315,58€ που ήταν το 2019 σε 524,19€ που διαμορφώθηκε το 2020. Κατά την άποψή μας και αυτό το κόστος πρέπει να προσμετρηθεί ως κόστος που είχε απόρροια η πανδημία.

Αναφορικά με το πώς μεταβλήθηκαν τα έσοδα της ξενοδοχειακής μονάδας έχουμε να σχολιάσουμε τα έξης:

Βάσει των αποτελεσμάτων που παρουσιάζονται στον πίνακα 11, θα παρατηρήσουμε πως τα συνολικά έσοδα της ξενοδοχειακής μονάδας από το έτος 2019 στο έτος 2020 παρουσιάζουν μια κατακόρυφη πτώση ποσοστού 67,55%. Πιο συγκεκριμένα, μιλώντας για απόλυτους αριθμούς, από 288.728,01€ που διαμορφώθηκαν το έτος 2019, ανήλθαν σε μόλις 93.677,97€. Αναφορικά με τα λειτουργικά αποτελέσματα της ξενοδοχειακής μονάδας από το 2019 στο έτος 2020 το ποσοστό μεταβολής είναι αποκαρδιωτικό και διαμορφώνεται στο -256,90%.Η επιχείρηση, από λειτουργικά κέρδη τάξεως 21.121,39€ που εμφάνισε το 2019 περνάει σε λειτουργικές ζημίες -33.139,52€ το 2020. Παρατηρούμε ότι, παρόλη την φιλοσοφία ελέγχου και περικοπής των πάσης φύσεως εξόδων που εφάρμοσε η επιχείρηση το έτος 2020 το λειτουργικό της αποτέλεσμα παρουσιάστηκε ζημιογόνο σε βαθμό που καλύπτει ακόμα και το κέρδος που δημιουργήθηκε το 2019. Η αποψή μας είναι ότι παρόλο που έγινε επιμελής προσπάθεια περικοπής και συμμαζέματος των εξόδων από τους ιθύνοντες, όπως παρουσιάστηκε σε προηγούμενο κομμάτι της ανάλυσης, η επιχείρηση, λόγω του γενικότερου κλίματος της αγοράς το έτος 2020 δεν κατάφερε να ανταπεξέλθει από λειτουργικής άποψης κερδοφορίας στην κατακόρυφη μείωση της δραστηριότητας το έτος 2020 με τα έξοδα της να υπερκαλύπτου τα έσοδα και στα τρία επιμέρους τμήματα δραστηριότητας.

Ενδιαφέρων παρουσιάζει και ο δείκτης ετήσιου εσόδου ανά διαθέσιμο δωμάτιο (RevPAR) που υπολογίσαμε για τα τρία έτη μελέτης αντίστοιχα και παρουσιάζεται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα 14.

ΔΕΙΚΤΗΣ ΕΣΟΔΟΥ ΑΝΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΔΩΜΑΤΙΟ (RevPAR)			
ΕΤΟΣ	2019	2020	2021
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	288.728,01 €	93.677,97 €	251.825,68 €
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΔΩΜΑΤΙΑ	24	24	24
RevPAR ΕΤΗΣΙΟ	12.030,33 €	3.903,25 €	10.492,74 €

Πίνακας 14: Δείκτης ετήσιου εσόδου ανα διαθέσιμο δωμάτιο RevPAR

Από τον πίνακα 14 παρατηρούμε πως η δυναμικότητα της ξενοδοχειακής μονάδας αναφορικά με την παραγωγή εσόδου ανα διαθέσιμο δωμάτιο από 12.030,33€ ανα δωμάτιο ετήσια που ήταν το έτος 2019, φθίνει σε μόλις 3.903,25€ ανα δωμάτιο ετήσια το έτος 2020. Ομοίως με όλα τα προηγούμενα εξεταζόμενα μεγέθη, παρουσιάζεται μείωση 67,55%. Αυτό πρακτικά σημαίνει πως, η δυνατότητα παραγωγής εσόδου ανα διαθέσιμο δωμάτιο από έτος σε έτος μειώθηκε κατά 67,55%. Επίσης, για να δούμε το αποτύπωμα που έχει επιφέρει η χρονιά του κορονοϊού και στην επόμενη χρονιά λειτουργίας 2021, συγκρίνοντας τους δείκτες έτους 2019 και 2021 παρατηρούμε ότι ομοίως πτώση 12,78% στα δύο έτη 2019 και 2021.

Συνοψίζοντας τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την έρευνα την οποία πραγματοποιήσαμε σχετικά με το πώς επηρέασε η πρόσφατη πανδημία το λειτουργικό κόστος της ξενοδοχειακής μονάδας έχουμε να παρατηρήσουμε, πώς, τόσο τα σταθερά όσο και τα μεταβλητά κόστη εμφανίζουν πτώση από τη χρονιά 2019 στη χρονιά 2020. Για να γίνουμε πιο συγκεκριμένοι, τα σταθερά κόστη σαν σύνολο εμφανίζουν μείωση της τάξεως του 36,41%. Το ίδιο μοτίβο ακολουθείται και από τα μεταβλητά κόστη τα οποία εμφανίζουν συνολική μείωση ποσοστού 63,65%. Το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης μειώθηκε τη χρονιά της πανδημίας 2020 σε σχέση με τη χρονιά εύρυθμης λειτουργίας κατά 52,61%. Αυτή η μείωση, όπως εκτενώς αναλύσαμε πρωτύτερα, οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στις επιπτώσεις της υγειονομικής κρίσης στη λειτουργία της ξενοδοχειακής μονάδας. Η επιβολή ταξιδιωτικών περιορισμών, η συρρίκνωση του χρόνου εποχικής λειτουργίας της επιχείρησης και η γενικευμένη αβεβαιότητα οδήγησαν σε μειωμένη επισκεψιμότητα, επομένως και σε αισθητά μειωμένα μεταβλητά έξοδα. Η μείωση των σταθερών εξόδων επίσης θεωρούμε ότι αποτελεί απόρροια της πανδημίας διότι, αφενός μεν, η επιχείρηση, ούσα διορατική αναφορικά με την κακή έκβαση της χρονιάς, κατάφερε να εφαρμόσει μια στρατηγική μείωσης των σταθερών εξόδων προκειμένου να επιτευχθεί όσο το δυνατόν καλύτερο οικονομικό αποτέλεσμα. Αφετέρου, η πολιτεία, με διάφορα μέτρα που εφάρμοσε για τις πλητώμενες επιχειρήσεις λόγω Covid-19, όπως η επιδότηση τόκων δανειακών υποχρεώσεων και το καθεστώς αναστολής εργασίας, αποτέλεσε εξίσου παράγοντα μείωσης του σταθερού κόστους της επιχείρησης. Οι μοναδικές κατηγορίες κόστους οι οποίες παρουσίασαν αύξηση τη χρονιά 2020 ήταν εκείνες που αφορούσαν ενέργειες οι οποίες έγιναν λόγω υγειονομικών πρωτοκόλλων και αλλαγών λόγω πανδημίας. Οι συγκεκριμένες κατηγορίες ανέρχονται συνολικά σε ποσοστό μόλις 5,62% επι του συνολικού κόστους το έτος 2020. Επομένως, μπορούμε να πούμε πως, τα υγειονομικά πρωτόκολλα και οι αλλαγές που επιβλήθηκαν ναι μεν βάρυναν επιπρόσθετα το κόστος

λειτουργίας, αλλά όχι σε τέτοιο βαθμό ώστε επηρεάσουν τις επιμέρους υφιστάμενες μειώσεις στο συνολικό κόστος. Επιπρόσθετα, τη χρονιά της πανδημίας 2020, και με το σύνολο του λειτουργικού κόστους να φθίνει, παρατηρήθηκε αύξηση στο μεταβλητό ανα μονάδα κόστος καθώς και στο ημερήσιο κόστος ανα διαθέσιμο δωμάτιο, 6,33% και 34,08% αντίστοιχα. Όπως αναλύσαμε, αυτή η αύξηση αποδίδεται επίσης στην πανδημία λόγω της μείωσης των ατομοδιανυκτερεύσεων και του χρόνου εποχικής λειτουργίας, μέσα στο γενικότερο πλαίσιο διστακτικότητας για ταξίδια που επικρατούσε. Σε συνδυασμό με την πτώση που καταγράφηκε στην μέση τιμή δωματίου, ποσοστό 9,90% το 2020, το περιθώριο κέρδους το έτος 2020 μειώθηκε κατά 28,39%. Μεγάλο αντίκτυπο είχε η πρόσφατη πανδημία και στα έσοδα της επιχείρησης. Συγκεκριμένα τα ετήσια έσοδα του καταλύματος μειώθηκαν κατά 67,55% ενώ τα λειτουργικά αποτελέσματα καταποντίστηκαν το έτος 2020 κατά 256,90%.

Από όλα τα παραπάνω τεκμαίρεται η τεράστια επίδραση της πανδημίας τόσο στα δεδομένα κόστους, όσο και στα έσοδα και λειτουργικά αποτελέσματα. Προτείνεται στο μέλλον, δεδομένου του κενού που υπάρχει στην έρευνα αναφορικά με την επιρροή που είχε η πανδημία Covid-19 σε δεδομένα κόστους ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, να πραγματοποιηθούν παρόμοιες έρευνες προκειμένου τα συμπεράσματα να συγκριθούν και γιατί όχι, να γενικευθούν. Προτάσεις βελτίωσης από μέρους μας αποτελούν η λεπτομερέστερη κοστολόγηση των επισιτιστικών τμημάτων της επιχείρησης, τα οποία αποδείχθηκαν και τα λιγότερο επικερδή και στα τρία συναπτά έτη μελέτης. Η διαφοροποίηση των προσφερόμενων υπηρεσιών αποτελεί επίσης μια πρόταση βελτίωσης, ιδίως στο A La Carte εστιατόριο. Η παροχή πακέτου ημιδιατροφής (half board) θα ήταν επίσης μια αρκετά καλή σκέψη για βελτίωση του εσόδου των επισιτιστικών τμημάτων. Τέλος, η επιχείρηση κατά τη γνώμη μας, μπορεί να εφαρμόσει ένα σύστημα διοίκησης κόστους με συγκεκριμένες διαδικασίες-δικλείδες και κέντρα κόστους, ώστε στο μέλλον, η επιχείρηση να έχει επαρκεί δεδομένα και να μπορέσει να λαμβάνει καλύτερες επιχειρηματικές αποφάσεις.

Βιβλιογραφία

Ελληνόγλωσση βιβλιογραφία

1. Βενιέρης Γεώργιος, «Λογιστική Κόστους, Θεωρία και πράξη, 2η έκδοση, Δεκέμβριος 2005.
2. (Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας(ΕΛΚΕΠΑ), « Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», 1987)
3. Ηλίου Χαρίκλεια, «Αρχές κοστολόγησης στον ξενοδοχειακό κλάδο, μεταπτυχιακή διατριβή, Ιούνιος 2021, Ελληνικό Μεσογειακό Πανεπιστήμιο.
4. Ίκκος, Α. & Κουτσός, Σ. (2020). Η συμβολή του Τουρισμού στην ελληνική οικονομία το 2019- 1 η εκτίμηση (προσωρινά στοιχεία)-Σεπτέμβριος 2020. Αθήνα: ΙΝΣΕΤΕ.
5. ΙΟΒΕ, «Η επίδραση του τουρισμού στην Ελληνική οικονομία», Σεπτέμβριος 2012
6. Καζάνης Γεώργιος, Μεταπτυχιακή διατριβή Σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης για τη διοίκηση του κόστους και τη λήψη αποφάσεων, Ε.Μ.Π.Σ Διοίκησης επιχειρήσεων-Διοίκηση ολικής ποιότητας, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, 2005.
7. Καραγιώργος Θ. και Α. Περίδης, «Εφαρμοσμένη Λογιστική», 2017
8. Κεχράς Ι. «Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα-Activity based costing», εκδόσεις Σταμούλη, 2009
9. Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική: Εννοια, αρχές και τεχνικές για τη μελέτη της σύγχρονης λογιστικής, Δεκέμβριος 2006, Εκδόσεις Έλλην.
10. Κοντόπουλος Βασίλειος ,2012, Κοστολόγηση ανα δραστηριότητα μεταπτυχιακή διατριβή, πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών στη λογιστική και χρηματοοικονομική, τμήμα λογιστικής και χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
11. Κόρδη Γ. 2018, «Οικονομική ανάλυση & ίδρυση πολυτελούς ξενοδοχειακής μονάδας στην Νάξο», μεταπτυχιακή διατριβή, πανεπιστήμιο Πειραιώς)
12. Κούτουλας Δ., 2001 «Ο θεωρητικός προσδιορισμός του Τουριστικού προϊόντος ως βασική προϋπόθεση του Τουριστικού μάρκετινγκ, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Χίος 2001.

13. Μαρούλης, Δ., Ίκκος, Α., Κικιλίας, Η. ,2020, Οι Εξελίξεις στην Παγκόσμια Οικονομία και στις Χώρες Προέλευσης των Εισερχόμενων Τουριστών στην Ελλάδα-Ελληνική και Διεθνής Οικονομία-Τεύχος 3-Ιούλιος 2020. Αθήνα: INSETE-Ινστιτούτο ΣΕΤΕ.
14. Μπάλλας Α. Απόστολος, Χέβας Λ. Δημοσθένης, «Χρηματοοικονομική λογιστική 4η έκδοση, Οκτώβριος 2016, Αθήνα, Εκδόσεις Μπένου.
15. Μπάλλας Απόστολος Α., Δημοσθένης Λ. Χέβας, Ορέστης Γ. Βλησμάς (2017) Λογιστική κόστους, 2η έκδοση, Αθήνα (σελ. 72-83)
16. Μπογιατζή Μαρία, μεταπτυχιακή διατριβή «Κοστολόγηση και Διοικητική λογιστική- ο ρόλος των προϋπολογισμών ως εργαλείο λήψης αποφάσεων, ΠΑ.ΜΑΚ, Θεσσαλονίκη 2021
17. Νεγκάκης Χρήστος Ι., Δημήτριος Β. Κουσενίδης (2015),Διοικητική Λογιστική.
18. Παπαδέας Β. Παναγιώτης, «Χρηματοοικονομική λογιστική και πληροφόρηση, Οκτώβριος 2010.
19. Παππάς, Α. (2005), Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
20. Πετροπούλου Γαρυφαλλιά , Στυλιανή Ασβεστά (2012), Κοστολόγηση – Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., 2η έκδοση
21. Τσακλάγκανος, Α. (2005), Θεωρία και Λογιστική Κόστους για τη λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων, 2η Έκδοση, Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.
22. Τσιμάρας, Μ. (1958). Αρχαί Γενικής Λογιστικής. Αθήνα, εκδόσεις Παπαζήσης
23. ΦΕΚ, Αρ.2084, 30/05/2020

24. ΦΕΚ No42, 25/02/2020
25. Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως No43, Προεδρικό διάταγμα 43, Άρθρο 1, 7 Μαρτίου 2002
26. Χυτήρης Λεωνίδας Σ., Αθήνα,1991, Το μάνατζμεντ των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων, Εκδόσεις INTERBOOKS.

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

1. Abdulkadir, T. U. N. Ç., Ünlübaş, Y., Alemdar, M., & Akyüz, E. (2020). Coexistence of COVID-19 and acute ischemic stroke report of four cases. *Journal of Clinical Neuroscience*, *77*, 227-229.
2. Anderson, S.W. (2005), "Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management", working paper, Department of Accounting and Business Information Systems, University of Melbourne, Melbourne.
3. Bilić, I., Pivčević, S., & Čevra, A. (2017). Crisis management in hotel business–Insights from Croatia. Communication Management Review, 2(02), 100-118
4. Blagoje, N. and Ljilja, A. (1999), "Total quality management and activity-based costing", Economics and Organization, Vol. 1 No. 7, pp. 1-8
5. Blumenthal, D., Fowler, E., Abrams, M., Collins, S., 2020. Covid-19 - Implications for the Health Care System. The New England Journal of Medicine. https://doi.org/10.1056/NEJMsb2021088
6. Bowen, R. M., & Khan, U. (2014). Market reactions to policy deliberations on fair value accounting and impairment rules during the financial crisis of 2008–2009. *Journal of Accounting and Public Policy*, *33*(3), 233-259.
7. Chan, E.S. and Lam, D. 2013. "Hotel safety and security systems: Bridging the gap between managers and guests", International Journal of Hospitality Management, Vol. 32, pp. 202-216.
8. Chartered Institute of Management Accounting, «Strategic management accounting and marketing (Stage 4)», Ιούνιος 1996.
9. Chen, M.H., Jang, S.S. and Kim, W.G. 2007. "The impact of the SARS outbreak on Taiwanese hotel stock performance: an event-study approach", International Journal of Hospitality Management, Vol. 26 No. 1, pp. 200-212
10. Collivignarelli, M.C., Abbà, A., Bertanza, G., Pedrazzani, R., Ricciardi, P., Carnevale Miino, M., 2020. Lockdown for CoViD-2019 in Milan: What are the effects on air quality Science of The Total Environment 732, 139280. https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2020.139280
11. Courtney, E.J. 2020. COVID-19 will cause a significant decline in global RevPAR, cash flow, for rated lodging companies
12. Cushnahan, G. (2003). Exporting paradise: tourism and development in Mexico, by Michael Clancy. Pergamon, Oxford, 2001, ISBN 0-08-043715-X(hardback). *International Journal of Tourism Research*, *5*(3), 246-246

13. Dhubea, H.M.S.B. and Al – Riami, S.A. (2017) The application of activity based costing and activity-based planning influences decision making, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Volume 12 Issue 1.
14. Di Domenico, L., Pullano, G., Sabbatini, C.E., Boëlle, P.-Y., Colizza, V., 2020. Impact of lockdown on COVID-19 epidemic in Île-de-France and possible exit strategies. BMC Med 18, 240. https://doi.org/10.1186/s12916-020-01698-4
15. Fearn-Banks, K. (2016), Crisis communications: A casebook approach. Routledge
16. Ferrara, F. M., & Sattler, T. (2018). The political economy of financial markets
17. Garrison, R. και Noreen, E. (2005), Διοικητική Λογιστική, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.
18. Guevara, G. 2020. Open letter from WTTC to governments
19. Gupta, M., & Galloway, K. (2003). Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation*, *23*(2), 131-138.
20. Hoisington, A. 2020. 5 insights about how the COVID-19 pandemic will affect hotels
21. Hopwood, A. (1996), "Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information", Accounting, Organizations and Society, Vol. 21 No. 6, pp. 589-90
22. Hu, J. L., Chiu, C. N., Shieh, H. S., & Huang, C. H. (2010). A stochastic cost efficiency analysis of international tourist hotels in Taiwan. *International Journal of Hospitality Management*, *29*(1), 99-107.
23. John Hopkins University. 2020. "COVID-19 map", available at: https://coronavirus.jhu.edu/map.html?mod=article_inline
24. Kim, S.S., Chun, H. and Lee, H. 2005. "The effects of SARS on the Korean hotel industry and measures to overcome the crisis: A case study of six Korean five-star hotels", Asia Pacific Journal of Tourism Research, Vol. 10 No. 4, 369-377
25. Liu, W., Zhang, Q. I., Chen, J., Xiang, R., Song, H., Shu, S., ... & Liu, Y. (2020). Detection of Covid-19 in children in early January 2020 in Wuhan, China. *New England Journal of Medicine*, *382*(14), 1370-1371.
26. Mao, C., Ding, C. and Lee, H. 2010. "Post-SARS tourist arrival recovery patterns: An analysis based on a catastrophe theory", Tourism Management, Vol. 31 No. 6, pp. 855-861.

27. Morrison, A., LYNCH, P.A. and Johns, N. (2004) International Tourism Networks. International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. 16, No.3, pp. 198-204.
28. Pechlaner, H., Abfalter, D., Raich, F., & Dreyer, A. (2007). Crisis management and tourism organizations: A comparative study in the European Alps. *Crisis management in tourism*, 157-169.
29. Petera, P. and Šoljaková, L. (2020), "Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic", Economic research-ekonomskaistraživanja, Vol. 33(1), pp. 46-67.
30. Raiborn A. Cecily, Kinney M., «Cost Accounting-Foundations and Evolutions», 2011
31. Ritchie W. Brent, Wang Jie,(2013), "Attitudes and perceptions of crisis planning among accommodation managers: Results from an Australian study", Safety Science, Volume 52
32. Sönmez, T. (1994). Strategy-proofness in many-to-one matching problems. Economic Design, 1(1), 365-380.
33. Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. Accounting, Organizations and Society, 28, 287–318.
34. Blumenthal, D., Fowler, E., Abrams, M., Collins, S., 2020. Covid-19 - Implications for the Health Care System. The New England Journal of Medicine. https://doi.org/10.1056/NEJMsb2021088
35. Timothy, D. J. (2006). Safety and security issues in tourism. *Tourism Management Dynamics: Trends, management, and tools*, 19-28
36. Turney, P. D. (2002). Types of cost in inductive concept learning. *arXiv preprint cs/0212034*.
37. UNWTO, 2018, "Tourism Highlights"
38. Wallis, G. 2020. Updated: COVID-19 impact deepens
39. Wen, J., Kozak, M., Yang, S. and Liu, F. 2020. "COVID-19: Potential effects on Chinese citizens' lifestyle and travel", Tourism Review. doi: 10.1108/TR-03-2020-0110

Διαδικτυακή βιβλιογραφία

1. https://insete.gr/wp-content/uploads/2020/09/20_09_Tourism_and_Greek_Economy_2018-2019.pdf

2. *https://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/management-accounting/costing/costing-behaviour)*

3. https://www.grant-thornton.gr/insights/article/covid-19-hotels-gr/

4. https://insete.gr/wp-content/uploads/2020/04/Overview_2001.pdf