

# ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ  
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΝΑ ΦΑΣΗ



*ΜΑΚΡΙΝΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ*



# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

- |  |       |
|--|-------|
| 1.1 Έννοια και Ορισμός της επιχείρησης | Σελ.6 |
| 1.2 Μορφές και είδη των επιχειρήσεων   | Σελ.6 |

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### **ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

- |  |            |
|--|------------|
| 2.1 Γενικά   | Σελ.7      |
| 2.2 Διακρίσεις ξενοδοχείων                               | Σελ.7      |
| 2.3 Λειτουργική διάρθρωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων | Σελ.7      |
| 2.4 Κλάδοι εκμετάλλευσης                                 | Σελ.7-10   |
| 2.5 Λειτουργίες-τμήματα                                  | Σελ.11     |
| 2.6 Εποχικός χαρακτήρας της τουριστικής κίνησης          | Σελ.11-14  |
| 2.7 Τι είναι η ξενοδοχειακή βιομηχανία                   | Σελ.14-17  |
| 2.8 Ίδρυση   | Σελ. 17-19 |
| 2.9 Οργάνωση   | Σελ. 19    |

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ή ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

3.1 Γενικά	Σελ.20
3.2 Γενικό λογιστικό σχέδιο Ελλάδας	Σελ.20-21
3.3 Ομαδοποίηση των κυριότερων λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού σχεδίου Ελλάδας που αφορούν τα ξενοδοχεία	Σελ.22-24

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

#### **Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

4.1 Έννοια και Ορισμός –σημασία κόστους	Σελ. 25-27
4.2 Ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία	Σελ. 27
4.3 Κοστολογική Οργάνωση της οικονομικής μονάδας	Σελ. 27-28
4.4 Σχεδιασμός και είδη κόστους	Σελ. 28-33

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

#### **Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

5.1 Έννοια της Κοστολόγησης	Σελ. 33-34
5.2 Σκοπός και Σημασία της Κοστολόγησης	Σελ. 34-35
5.3 Χρησιμότητες	Σελ. 35

5.4 Εφαρμογές	Σελ. 35-36
5.5 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης	Σελ. 36-37
5.6 Κοστολογικοί λογαριασμοί	Σελ. 37-44
5.7 Μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης	Σελ. 44-45
5.8 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση με το ΕΓΛΣ	Σελ. 45-47

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΙΣΜΕΝΗ ΣΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ABC)**

6.1 Εισαγωγή	Σελ. 47-48
6.2 Πλεονεκτήματα του ABC	Σελ. 48
6.3 Αρχές	Σελ. 48-50
6.4 Πρακτικές εφαρμογές της μεθοδολογίας ABC	Σελ. 50-51

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

Κατάσταση ημερήσιας κίνησης πελατών (MAIN-COURANTE – M/C)	Σελ. 51-54
---	------------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

### **Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ**

8.1 Γενικά	Σελ. 55
8.2 Απογραφή τέλους χρήσης	Σελ. 55-56
8.3 Ο ισολογισμός τέλους χρήσης	Σελ. 56-58
8.4 Αποτελέσματα χρήσης	Σελ. 58-59

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9:**

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	Σελ. 59-61
----------------------------	------------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

#### **1.1 Έννοια και Ορισμός της Επιχείρησης**

Μια από τις βασικές έννοιες για τα θέματα της οικονομίας και διοίκησης είναι ο όρος της « επιχείρησης ». Ο όρος επιχείρηση και επιχειρηματίας προέρχονται από την λέξη « επιχειρώ », που σημαίνει δημιουργώ και καινοτομώ κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας και κινδύνου με σκοπό το κέρδος. Γύρω από τον όρο

« επιχείρηση » υπάρχουν και κινούνται τα θεματικά αντικείμενα που αφορούν τόσο τη μικροοικονομία τη βιομηχανική οργάνωση όσο και την οργάνωση τη διοίκηση και το μάρκετινγκ.

Επιχείρηση είναι ένας αυθύπαρκτος οικονομικός οργανισμός που έχει στην διάθεση του κινητή και ακίνητη περιουσία με αντικειμενικό σκοπό συνήθως τη μεγιστοποίηση του κέρδους. Επομένως, επιχείρηση είναι μια αυτοτελής οικονομική μονάδα η οποία συνδυάζει τους συντελεστές παραγωγής (φύση, εργασία, κεφάλαιο) με διαφορετικούς τρόπους, με τελικό στόχο την παραγωγή και διάθεση αγαθών και υπηρεσιών στην εγχώρια και διεθνή αγορά, διατρέχοντας μικρό ή μεγάλο κίνδυνο κατά την διεξαγωγή των εργασιών της για την επίτευξη του κέρδους.

#### **1.2 Μορφές και είδη των επιχειρήσεων**

Μπορούμε να διακρίνουμε τις ακόλουθες βασικές μορφές των επιχειρήσεων ανάλογα:

- α) Με το σκοπό
- β) Με την περιουσιακή διάρθρωση
- γ) Με τη σύνθεση του κόστους
- δ) Με τη νομική μορφή
- ε) Με το φορέα
- ζ) Με τη χωρική διάσταση
- η) Με το αντικείμενο δραστηριότητας τους

Με βάση τα άνω κριτήρια, οι μορφές και τα είδη των επιχειρήσεων διαχωρίζονται ως ακολούθως:

Κερδοσκοπικές επιχειρήσεις

Μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις

Επιχειρήσεις πρωτογενούς παραγωγής

Επιχειρήσεις δευτερογενούς παραγωγής

Επιχειρήσεις τριτογενούς παραγωγής

Επιχειρήσεις με μικτές δραστηριότητες

Επιχειρήσεις έντασης πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Επιχειρήσεις έντασης κυκλοφοριακών περιουσιακών στοιχείων

Επιχειρήσεις έντασης βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

Επιχειρήσεις έντασης μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων

Επιχειρήσεις έντασης κόστους εδάφους

Επιχειρήσεις έντασης κόστους εργασία

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

#### **2.1 Γενικά**

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι μια σύνθετη οικονομική μονάδα, η οποία βάση και του αντικειμένου δραστηριότητας της εντάσσεται στην κατηγορία της δευτερογενούς παραγωγής στην οποία αναφερθήκαμε στην εισαγωγή μας. Μια ξενοδοχειακή επιχείρηση περιλαμβάνει ένα συγκρότημα εκμεταλλεύσεων που προσφέρει στέγη, τροφή, υπηρεσίες με αντικειμενικό σκοπό το κέρδος.

Είναι μια επιχείρηση που έχει αντικειμενικό σκοπό να παρέχει αγαθά και υπηρεσίες έναντι πιο μεγάλης αμοιβής-αποδοτικότητας. Η αποδοτικότητα της εξαρτάται από τα διάφορα τμήματα λειτουργίας, από τη σύνθεση τους και από τον τρόπο λειτουργίας τους.

#### **2.3 Λειτουργική διάρθρωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων**

Μια ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι δυνατόν να περιλαμβάνει μια ή και περισσότερες τεχνολογικές δραστηριότητες, οι οποίες διακρίνονται μεταξύ τους σε αυτοτελή τμήματα που αποσκοπούν στην αύξηση της συνολικής αποτελεσματικότητάς της.

Με τον όρο « τεχνολογική δραστηριότητα » εννοείται η κατάλληλη οργάνωση (συνδυασμός) των μέσων δράσης για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου έργου, το οποίο, στην προκειμένη περίπτωση, είναι η παραγωγή ή η διάθεση αγαθού ή υπηρεσίας.

Οι τεχνολογικές δραστηριότητες ονομάζονται κλάδοι εκμετάλλευσης ή κέντρα παραγωγικής δραστηριότητας.

#### **2.4 Κλάδοι εκμετάλλευσης**

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι δυνατόν να έχουν μόνο έναν ή και περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης. Ανάλογα με το είδος και την πολλαπλότητα των αγαθών και υπηρεσιών που προσφέρουν διακρίνονται σε οικονομικές μονάδες απλής, σύνθετης και πολυσύνθετης εκμετάλλευσης. Π.χ. Το ξενοδοχείο μόνο ύπνου είναι απλής εκμετάλλευσης. Το ξενοδοχείο που παρέχει και φαγητό είναι σύνθετης και αν λειτουργεί και μπαρ πολυσύνθετης εκμετάλλευσης όταν "εκμετάλλευση" εννοούμε το οργανικό σύνολο μιας

τεχνολογικής δηλαδή το "τμήμα" της ξενοδοχειακής επιχείρησης που ξεχωρίζει από τα άλλα, πλην όμως όλα μαζί αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό δηλαδή την αύξηση της αποτελεσματικότητας της. Διακρίνονται σε βασικοί και βοηθητικοί κλάδοι (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

#### *Βασικοί κλάδοι εκμετάλλευσης*

##### α) Εκμετάλλευση υπνοδωματίων

Είναι η σπουδαιότερη εκμετάλλευση. Η διανυκτέρευση των πελατών θα γίνει στα υπνοδωμάτια του ξενοδοχείου. Επομένως πρέπει να είναι έτοιμα με κατάλληλο εξοπλισμό και με τις σχετικές ανέσεις. Τα δωμάτια ύπνου είναι μονόκλινα, δίκλινα με λουτρό ή χωρίς λουτρό κλπ. Ειδικευμένο και ανειδίκευτο προσωπικό όπως είναι οι θαλαμηπόλοι και οι βοηθοί τους, οι καθαρίστριες με την Προϊσταμένη τους, είναι υπεύθυνοι για την καθαριότητα την τάξη και την πληρότητα του σχετικού εξοπλισμού των υπνοδωματίων ώστε να είναι άνετη η παραμονή των πελατών και να ανταποκρίνονται στις προϋποθέσεις παραμονής τους στο ξενοδοχείο που έχουν συμφωνηθεί.

Για το σκοπό αυτόν συνεργάζονται πολύ στενά το τμήμα των υπνοδωματίων με όλα τα άλλα τμήματα (αποθήκη, πλυντήριο κ.λπ.) καθώς και με την υπηρεσία υποδοχής (Reception) και το θυρωρείο. Συντονιστής όλων των παραπάνω προσπαθειών είναι ο ξενοδόχος ο οποίος εποπτεύει, ελέγχει και παρακολουθεί το όλο έργο και λαμβάνει τις απαραίτητες αποφάσεις για την κάλυψη των τυχόν κενών που θα παρουσιαστούν, β) Εκμετάλλευση εστιατορίου

Περιλαμβάνει το "μαγειρείο" στο οποίο παρασκευάζονται τα φαγητά και το κυρίως εστιατόριο που προσφέρει στους πελάτες του ξενοδοχείου τα φαγητά και τα ποτά. Οι δυο αυτές τεχνολογικές δραστηριότητες συνεργάζονται στενά και απαιτείται να έχουν εξειδικευμένο προσωπικό και μάλιστα με γνώσεις της "μαγειρικής τέχνης" (γαλλική, ιταλική, κ. λ. π κουζίνα). Των μαγείρων και των βοηθών τους, προϊστάται ο αρχιμάγειρας, που είναι και ο υπεύθυνος του μαγειρείου,

##### γ) Εκμετάλλευση κάβα (ποτών)

Το τμήμα των ποτών προβαίνει στην αγορά, αποθήκευση, φύλαξη και ετοιμασία για την διάθεση των ποτών στους πελάτες. Καταλαμβάνει ειδικό χώρο, κατάλληλα διαρρυθμισμένο και με ψυκτικούς θαλάμους.

Εξυπηρετείται από προσωπικό με ειδικές γνώσεις πάνω στα θέματα των ποτών (κρασιών, μπύρας, σόδας, μεταλλικά νερά κ.λπ.). Έχει στενή συνεργασία με το εστιατόριο και το μπαρ προκειμένου να συντονίσουν τις προσπάθειες τους για την προώθηση και διάθεση των ποτών,

##### δ) Εκμετάλλευση κυλικείου (καφετέρια - μπουφές)

Το τμήμα αυτό σαν χωριστή εκμετάλλευση, έχει σκοπό να παρασκευάζει, με τη βοήθεια του κατάλληλου εξοπλισμού που διαθέτει, τα ροφήματα που χρειάζονται οι πελάτες του ξενοδοχείου δηλαδή γάλατα, καφέδες, τσάγια, σοκολάτες και άλλα. Ακόμη προσφέρει προγεύματα.

Συνήθως το κυλικείο είναι εγκατεστημένο κοντά στο μαγειρείο με το οποίο συνεργάζεται όπως και με το εστιατόριο και το ζαχαροπλαστείο. Υπάρχει προϊστάμενος και βοηθοί. Οι σερβιτόροι ασχολούνται με το σερβίρισμα των ειδών που παραγγέλλουν οι πελάτες που πρέπει να γνωρίζουν καλά την τέχνη της διάθεσης



και την ονοματολογία των ειδών που προσφέρουν και την αξία τους σε μια ή και περισσότερες ξένες γλώσσες (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

ε) Εκμετάλλευση μπαρ

Είναι εγκατεστημένο σε ιδιαίτερο χώρο του ξενοδοχείου, συνήθως εκεί που βρίσκονται οι αίθουσες του εστιατορίου και του χορού. Εφοδιάζεται από την αποθήκη τα οινοπνευματώδη ποτά. Έχει τις αναγκαίες εγκαταστάσεις και τα απαραίτητα σκεύη, για την πραγματοποίηση του σκοπού του. Οι σερβιτόροι είναι γνώστες για κάθε είδος ποτού και του τρόπου κατασκευής των διάφορων κοκτέιλ. στ) Εκμετάλλευση ζαχαροπλαστείου

Το ζαχαροπλαστείο, σαν τεχνοπαραγωγική λειτουργία του ξενοδοχείου, είναι ανεξάρτητος κλάδος.

Παρασκευάζει, χρησιμοποιώντας τα απαραίτητα υλικά που παίρνει από την αποθήκη ειδών ζαχαροπλαστικής και τροφίμων, τα διάφορα γλυκίσματα, παγωτά και λοιπά είδη. Το προσωπικό είναι εξειδικευμένο στην τέχνη της ζαχαροπλαστικής. Το τμήμα του ζαχαροπλαστείου μιας ξενοδοχειακής μονάδας εφοδιάζει τα τμήματα του εστιατορίου, μαγειρείου, κυλικείου, μπαρ με τα είδη ζαχαροπλαστικής που παρασκευάζει ή και διαθέτει αυτά απευθείας στους πελάτες. Έχει τον απαραίτητο εξοπλισμό και το κατάλληλο προσωπικό.

*Βοηθητικοί Κλάδοι Εκμετάλλευσης*

α) Εκμετάλλευση πλυντηρίου (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

Ασχολείται με το πλύσιμο του ιματισμού του ξενοδοχείου. Συνεργάζεται με τα άλλα τμήματα (εστιατόριο, υπνοδωμάτια, λινόθηκη κ.λπ.). Σε περίπτωση που οι δαπάνες λειτουργίας του είναι μεγάλες σε σχέση με το έργο που κάνει, το ξενοδοχείο το καταργεί και εξυπηρετείται με ανάθεση της πλύσης και του καθαρισμού των ειδών ιματισμού σε πλυντήριο, έναντι αμοιβής,

β) Εκμετάλλευση σιδηρωτηρίου

Είναι δυνατό να είναι μαζί με το πλυντήριο ή να είναι ανεξάρτητη λειτουργία. Παραλαμβάνει από το πλυντήριο τον έτοιμο (πλυμένο) ιματισμό και κάνει το σιδέρωμα. Επίσης, αναλαμβάνει και τον καθαρισμό και σιδέρωμα του ατομικού ιματισμού των πελατών μετά από παραγγελία τους.

γ) Εκμετάλλευση στάθμευσης αυτοκινήτων

Ο σταθμός αυτοκινήτων των πελατών δημιουργείται συνήθως στο Μοτέλ και τα μπανγκαλόου. Χρειάζεται να υπάρχει ο κατάλληλος χώρος για το παρκάρισμα των αυτοκινήτων και αρμόδιος υπάλληλος για την παρακολούθηση και φύλαξη των αυτοκινήτων και την είσπραξη των φυλάκτρων.

δ) Εκμετάλλευση συνεργείου επισκευών αυτοκινήτων

Είναι βοηθητικός κλάδος των πιο πάνω κατηγοριών ξενοδοχείων. Είναι εξοπλισμένος με όλα τα μέσα επισκευής των αυτοκινήτων και έχει τους απαραίτητους τεχνίτες για το έργο αυτό. Ενισχύει και βοηθάει την κυρίως εκμετάλλευση των υπνοδωματίων,

ε) Λοιπές εκμεταλλεύσεις

Άλλοι βοηθητικοί κλάδοι είναι τα ναϊτ κλαμπ, τα καταστήματα πώλησης εμπορευμάτων, τα ανθοπωλεία μέσα στα ξενοδοχεία, τα κομμωτήρια κλπ. Υποβοηθούν το κυρίως έργο των ξενοδοχειακών μονάδων και

εξυπηρετούν την πελατεία τους όταν μάλιστα τα ξενοδοχεία βρίσκονται μακριά από πόλεις και κατοικημένες περιοχές.

Η άσκηση της λειτουργίας των διάφορων εκμεταλλεύσεων του ξενοδοχείου γίνεται από ειδικές υπηρεσίες, διοικητικής και οικονομικής φύσης, (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998)

Η κάθε μια υπηρεσία χωρισμένη σε τμήματα, έχει καθορισμένες αρμοδιότητες και ασκεί ορισμένη δικαιοδοσία.

Οι σπουδαιότερες υπηρεσίες με τα επί μέρους τμήματα είναι οι εξής:

α)Υπηρεσία διεύθυνσης Τμήμα γραμματείας, Τμήμα προσωπικού, Τμήμα προγραμματισμού, Τμήμα νομικό - δικαστικό, Τμήμα επιθεώρησης - ελέγχου,

β) Υπηρεσία υποδοχής Τμήμα υποδοχής πελατών, Τμήμα θυρωρείου,

γ)Υπηρεσία διαχείρισης Τμήμα προμηθειών, Τμήμα παραλαβής, Τμήμα αποθήκης Αναλώσιμων αγαθών, Τμήμα αποθήκης μη αναλώσιμων υλικών, Τμήμα παρακολούθησης λογαριασμών πελατών,

δ)Υπηρεσία Ταμείου Ταμείο υποδοχής, Ταμείο κατά κλάδο εκμετάλλευσης. Κεντρικό Ταμείο,

ε)Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου Τμήμα ελέγχου.

Αποθήκης αναλώσιμων υλικών.

Τμήμα ελέγχου αποθήκης μη αναλώσιμων υλικών.

Τμήμα ελέγχου εσόδων - εξόδων.

στ)Υπηρεσία λογιστικής

Τμήμα λογιστηρίου,

Τμήμα στατιστικής,

Τμήμα κοστολόγησης,

Τμήμα μισθοδοσίας.

ζ)Λοιπές υπηρεσίες

Υπηρεσία συντήρησης κτιρίου κ.λπ.

Υπηρεσία ασφάλισης κτιρίου κ.λπ.

Υπηρεσία δημοσίων σχέσεων.

Υπηρεσία μάρκετινγκ.

Η υπηρεσία μάρκετινγκ ενημερώνει την διοίκηση του ξενοδοχείου για τους προσανατολισμούς του τουριστικού κοινού, τις επιθυμίες της πελατείας και τα χαρακτηριστικά των προσφερόμενων υπηρεσιών. Η πελατεία των ξενοδοχείων απαιτεί, μεθόδους και τρόπους για να την προσελκύσει και να τη διατηρήσει.

Καθορίζει τους επιχειρησιακούς στόχους και τους αντικειμενικούς σκοπούς για την κατάκτηση των τουριστών και την διάνοιξη νέων αγορών.

Μελετά την συμπεριφορά, τις συνήθειες και τις προτιμήσεις της πελατείας. Διενεργεί τις απαραίτητες διαφημίσεις με τα μαζικά μέσα ενημέρωσης (Τύπο, τηλεόραση, ραδιόφωνο κλπ) με αφίσες, με ειδικά έντυπα, με ένσημα που τοποθετούνται στις αποσκευές.

Τέλος προβαίνει στην έρευνα και ανάλυση της αγοράς, των πελατών των διαφημιστικών μέσων κλπ. Και προσπαθεί για την αύξηση της πελατείας και την προώθηση των εργασιών της ξενοδοχειακής μονάδας.

## **2.5 Λειτουργίες-τιμήματα**

Κάθε οικονομική μονάδα περιλαμβάνει διαχωρισμένα μεταξύ τους σύνολα, τα οποία δρουν με ειδικότερο σκοπό, με ειδικά όργανα και με ίδια προβλήματα το καθένα. τα σύνολα αυτά ονομάζονται λειτουργίες. Η άσκηση των λειτουργιών αυτών γίνεται από ειδικά όργανα, τα οποία έχουν συγκεκριμένες αρμοδιότητες κατά τομέα. Στα ξενοδοχεία, τα όργανα αυτά διαχωρίζονται σε υπηρεσίες ή τμήματα, και οι προϊστάμενοι τους συντονίζουν την δραστηριότητα τους ανάλογα με τις εντολές της διεύθυνσης.

Οι βασικές λειτουργίες του ξενοδοχείου είναι:

### 1. Εμπορική λειτουργία

Η λειτουργία αυτή διακρίνεται κυρίως σε δύο τμήματα:

- α. Τον εφοδιασμό (υπηρεσίες προμηθειών και παραλαβών, αποθήκη)
- β. Τη διάθεση (υπηρεσίες τμήματος εποπτών πωλήσεων, υπηρεσίες τμήματος λογαριασμού πελατών)

### 2. Τεχνική λειτουργία

Η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει δύο κλάδους:

- α. Τον κλάδο παραγωγής έτοιμων για κατανάλωση αγαθών και
- β. Τη σύνθεση άυλων αγαθών.

### 3. Λειτουργία ασφάλειας.

### 4. Διοικητική λειτουργία

### 5. Λογιστική λειτουργία και:

### 6. Οικονομική λειτουργία.

## **2.6 Εποχικός χαρακτήρας της τουριστικής κίνησης**

Αποτελεί γεγονός αναμφισβήτητο ότι η σύγχρονη τουριστική κίνηση βασίζεται στον οργανωμένο μαζικό τουρισμό, του οποίου κίνητρο μετακίνησης είναι η «βιολογική» ανάγκη για ανάπαυση και χαλάρωση από τα πλέγματα του καθημερινού βίου της «βιομηχανικής κοινωνίας». Η μετακίνηση που ωθείται από τις εσωγενείς αυτές ψυχοσωματικές ανάγκες, εκδηλώνονται με τη βασικότερη μορφή του τουρισμού, του τουρισμού των διακοπών (tourisme des vacances), που ελέγχει σήμερα το μεγαλύτερο μέρος των τουριστικών ρευμάτων που διακινούνται διεθνώς. Ο τουρισμός των διακοπών, καθώς βρίσκεται σε σχέση εξάρτησης από τα φυσικά δεδομένα και από ορισμένες κοινωνικές δομές, τελεί κάτω από χρονικούς περιορισμούς, που δίνουν σ' αυτόν εποχικό χαρακτήρα. Πραγματικά, η εποχικότητα της τουριστικής κίνησης αποτελεί συνάρτηση από τη μία μεριά των κλιματολογικών συνθηκών που επικρατούν σε κάθε τόπο και από την άλλη της οικονομικοκοινωνικής διάρθρωσης του δυτικού κυρίως κοινού, του οποίου τα τουριστικά ρεύματα, έχοντας την απόλυτη δυνατότητα ελεύθερης χρονικής και χωρικής επιλογής των διακοπών τους, κατευθύνονται φυσιολογικά στους μήνες των ευνοϊκότερων, για κάθε περίπτωση, κλιματολογικών όρων. Οι κλιματολογικοί αυτοί όροι διαμορφώνουν τις δύο ειδικότερες μορφές του τουρισμού των διακοπών, τον θερινό τουρισμό και

τον χειμερινό τουρισμό. Παρόμοια μορφή τουρισμού φυσικής εξάρτησης είναι και ο τουρισμός που δημιουργείται από την αξιοποίηση των ιαματικών πηγών γνωστός στη διεθνή ορολογία σαν «thermalisme». Εφόσον λοιπόν υπάρχει φυσική ανομοιομορφία κλιματολογικών στοιχείων, ανομοιόμορφα ποσοτικά εκδηλώνεται και η τουριστική κίνηση που προκαλείται απ' αυτές κατά τη διάρκεια τού χρόνου με συνέπεια να δίνουν στην όλη κίνηση εποχικό χαρακτήρα. Η μελέτη των στατιστικών στοιχείων των γνωστότερων διεθνών κέντρων διακοπών τού μεσογειακού χώρου και της κεντρικής Ευρώπης αποδεικνύει ότι η τουριστική περίοδος περιορίζεται μεταξύ τριών και οκτώ μηνών και ότι στην περίοδο της αιχμής, συνήθως ένα τρίμηνο, συγκεντρώνεται πάνω από το 50% της συνολικής ετήσιας κίνησης (ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ, 1982).

Κάτω από τις συνθήκες του εποχικού χαρακτήρα του τουρισμού των διακοπών, μπαίνει το ερώτημα: είναι εφικτή η επέκταση της τουριστικής κίνησης σ' όλη τη διάρκεια του έτους και, εάν όχι, μέχρι ποιου σημείου είναι εφικτή η "αποσυμφόρηση" της αιχμής προς μία κατά το δυνατό ισοκατανομή της κίνησης στους ακραίους μήνες; Θα πρέπει ίσως να διευκρινιστεί από την αρχή ότι, μιλώντας εδώ για εποχικότητα εννοούμε αυτή που αναφέρεται στην τουριστική κίνηση και όχι στην ταξιδιωτική. Αναφορικά με το πρώτο μέρος του ερωτήματος θα ήταν δυνατό να υποστηριχτεί ότι, θεωρητικά είναι εφικτή η δημιουργία τουριστικής κίνησης σ' όλη τη διάρκεια του χρόνου σ' ένα δεδομένο τουριστικό τόπο. Το πρόβλημα είναι εάν το κόστος της προστιθέμενης κίνησης διαμορφώνεται σε τέτοιο επίπεδο, ώστε να γίνεται «ανεκτό» από την οικονομία του τόπου και ειδικότερα από τους φορείς του τουρισμού. Γιατί εάν για την πρόσθετη κίνηση έχουμε ένα συγκριτικά υπερβολικά υψηλό κόστος, που καλείται να «επιδοτήσει» κατά ένα μέρος ο δημόσιος τομέας και κατά ένα άλλο η ιδιωτική επιχείρηση, προκύπτουν αναμφισβήτητα οικονομικά ζητήματα, που χρειάζονται επίλυση, εκτός εάν τεθεί σαν στόχος η επίτευξη «αντί πάσης θυσίας» τουρισμού όλων των εποχών σαν μακρόχρονη επιδίωξη. Η τακτική αυτή έχει ορισμένους κινδύνους, τουλάχιστο για μακροχρόνιες προβλέψεις, δεδομένου ότι, σαν συνέπεια της φύσης του τουριστικού «προϊόντος», οι τάσεις της διεθνούς κατανάλωσης εύκολα μεταβάλλονται. Το συμπέρασμα είναι, ότι για ν' ακολουθήσουμε μία πολιτική όλων των εποχών σ' ένα δεδομένο τουριστικό κέντρο, θα πρέπει να γίνουν ακριβείς μετρήσεις μεταξύ του κόστους της προστιθέμενης κίνησης και των αποτελεσμάτων από την κίνηση αυτή και να βρεθεί το οριακό σημείο εξίσωσης δαπανών και εσόδων. Όπως κάθε επιχείρηση γνωρίζει το «νεκρό σημείο κύκλου εργασιών», δηλαδή το σημείο όπου δεν πραγματοποιούνται ούτε κέρδη, ούτε ζημιές, έτσι και κάθε τουριστικό κέντρο οφείλει να γνωρίζει το «νεκρό σημείο κύκλου τουριστικών εργασιών», ώστε να μπορεί να εκτιμήσει μέχρι ποιου σημείου η αύξηση του κόστους των τουριστικών υπηρεσιών, που βέβαια «επιδοτείται» από τοπικούς ή εθνικούς πόρους για να βρίσκεται σε επίπεδα που να προσελκύουν την κατανάλωση, είναι σε θέση να προκαλέσει θετικά για το σύνολο της τουριστικής οικονομίας του τόπου αποτελέσματα. Δεν θα πρέπει ίσως να παραβλεφθεί και το γεγονός, ότι ο εποχικός χαρακτήρας των τουριστικών κέντρων διακοπών, δημιουργεί καταστάσεις έντασης εργασίας σ' όλες τις φάσεις του κυκλώματος της «παραγωγής» των προσφερομένων υπηρεσιών και επομένως και από την άποψη αυτή επιβάλλεται μία φυσιολογική «ανάπαυση» του τουριστικού κέντρου, και από την πλευρά των εγκαταστάσεων και από την πλευρά κυρίως του ανθρώπινου παράγοντα (ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ, 1982).

Εκείνο που φαίνεται να είναι μάλλον εφικτό, είναι το δεύτερο μέρος του ερωτήματος, που αναφέρεται στην αποσυμφόρηση της αιχμής με μία κατά το δυνατό ισορροπημένη κατανομή της κίνησης στη διάρκεια του έτους. Η ισορροπημένη αποσυμφόρηση από την αιχμή συνδέεται άμεσα με το πρόβλημα της επιμήκυνσης της τουριστικής περιόδου. Η επιμήκυνση αποτελεί την ελάχιστη επιδίωξη για τη λύση του προβλήματος της δημιουργίας τουρισμού σ' όλη τη διάρκεια του έτους, γι' αυτό και χρησιμοποιεί σαν μέσα τα ίδια με εκείνα της πλήρους απασχόλησης με διαφορετική βέβαια ένταση και έκταση. Αυτή ακριβώς η διαφοροποίηση δίνει τη δυνατότητα στους φορείς του τουρισμού ενός ορισμένου τουριστικού τόπου, να εκτιμήσουν τα όσα πετυχαίνονται αποτελέσματα σε συνάρτηση με τις πρόσθετες δαπάνες που έγιναν και να προσδιορίσουν την έκταση των προσπαθειών επιμήκυνσης της τουριστικής περιόδου. Η ισοκατανομή της κίνησης κατά τη διάρκεια του χρόνου έχει ιδιαίτερη σημασία για τις τουριστικές επιχειρήσεις με μεγάλες επενδύσεις σε πάγια κεφάλαια και με αυξημένα σταθερά λειτουργικά έξοδα. Χαρακτηριστικές επιχειρήσεις τέτοιας μορφής είναι οι ξενοδοχειακές, οι οποίες λόγω της εποχικής λειτουργίας τους και της απόλυτης ανελαστικότητας της προσφοράς τους κατά την περίοδο της αυξημένης ζήτησης (κάθε κλίνη μέσα στο 24ωρο μόνο ένα τουρίστα μπορεί να εξυπηρετήσει), υποχρεώνονται να συγκεντρώνουν δαπάνες στους μήνες της αιχμής και να αδρανοποιούν σημαντικό τμήμα του "παραγωγικού" τους δυναμικού στους άλλους «ασθενείς» μήνες του έτους. Για τις επιχειρήσεις αυτές, όπως και τις επιχειρήσεις μεταφορών, η επιμήκυνση της τουριστικής περιόδου αποτελεί οργανική ανάγκη για βελτίωση της αποδοτικότητας τους.

Με τον περιορισμό του κανόνα ισορρόπησης των θυσιών προς τα αποτελέσματα για την πρόσθετη κίνηση, είναι δυνατό να επιτευχθεί η επιμήκυνση της τουριστικής περιόδου με την εφαρμογή ορισμένων οικονομικών και ψυχολογικών κινήτρων. Καταρχήν θα πρέπει να τονιστεί ότι δεν υπάρχουν κανόνες γενικοί που μπορούν να εφαρμοστούν για κάθε περίπτωση. Κάθε τουριστικός τόπος, ανάλογα με την τουριστική του «φυσιογνωμία», τη διάρθρωση του εξοπλισμού υποδοχής και εξυπηρέτησης των τουριστών και τη δυναμικότητα της τουριστικής του πελατείας, μπορεί να εφαρμόσει δικό του πρόγραμμα προσέλκυσης επισκεπτών εκτός αιχμής, αξιοποιώντας τα παραπάνω στοιχεία. Βέβαια σε κάθε περίπτωση οι τιμές των προσφερόμενων εκτός αιχμής διακοπών παίζουν πρωταρχικό ρόλο, όχι όμως πάντοτε και τον αποφασιστικό. Αποδείχθηκε πρόσφατα στη Ρόδο, κατά την εφαρμογή του πειράματος ανάπτυξης χειμερινού τουρισμού, ότι η μείωση των τιμών των προσφερόμενων διακοπών σε πελάτες εξωτερικού (ταξίδι & διαμονή) στο 1/3 των αντιστοίχων τιμών των άλλων εποχών, πολύ περιορισμένα αποτελέσματα έφερε.

Αναφορικά με την αξιοποίηση των χαρακτηριστικών στοιχείων, που συνθέτουν την τουριστική "φυσιογνωμία" ενός τόπου, θα πρέπει ν' αναζητηθούν στα πλαίσια των «συμπληρωματικών μορφών» του τουρισμού, αφού προηγουμένως εξαντληθούν τα περιθώρια «εκμετάλλευσης» των "αμιγών μορφών". Εάν, για παράδειγμα ο τόπος έχει ευνοϊκές κλιματολογικές συνθήκες θαλάσσιου τουρισμού, είναι σκόπιμο να αξιοποιηθούν αυτές στο μεγαλύτερο δυνατό τμήμα του έτους με την κατάλληλη προβολή τους όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ρόδου, όπου το ήπιο κλίμα και η θερμοκρασία της θάλασσας επιτρέπουν την ανάπτυξη παραθεριστικού θαλάσσιου τουρισμού από τον Απρίλη έως το Νοέμβρη. Ανάμεσα στις συμπληρωματικές μορφές τουρισμού περιλαμβάνεται ο «τουρισμός των συνεδρίων», ο «θρησκευτικός

τουρισμός», ο αθλητικός τουρισμός», ο «πνευματικοψυχαγωγικός τουρισμός» και άλλες ειδικότερες μορφές που κατάλληλα αξιοποιούμενες και προγραμματιζόμενες σε επιθυμητά χρονικά τμήματα εκτός αιχμής μπορούν να συμβάλουν αποφασιστικά σε μία κατά το δυνατό ισόρροπη κατανομή της τουριστικής κίνησης του έτους. Τονίζουμε ιδιαίτερα τη σπουδαιότητα της «βιομηχανίας των συνεδρίων», στην οποία άλλες τουριστικά αναπτυγμένες χώρες, όπως, για παράδειγμα η Ισπανία, στηρίζουν μεγάλο μέρος της τουριστικής τους δραστηριότητας. Οι "συνεδριακοί τουρίστες» όχι μόνο διευκολύνουν την ισοκατανομή της κίνησης, αλλά ενισχύουν σημαντικά και τα τουριστικά έσοδα, λόγω της υψηλής εισοδηματικής τους στάθμης. Τέλος, η σύνθεση της πελατείας του συγκεκριμένου τουριστικού τόπου δίνει τα στοιχεία επισήμανσης των τμημάτων της που με την επίδραση ορισμένων οικονομικών μαζί και ψυχολογικών κινήτρων, μπορούν ν' αποτελέσουν αντικείμενο ειδικών προγραμμάτων προσέλκυσης σε περιόδους εκτός αιχμής (συνταξιούχοι, νεόνυμφοι κτλ.) (ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ, 1982).

Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα, από κοστολογικής άποψης, το οποίο θα μας απασχολήσει στη πορεία της παρούσας μελέτης αποτελεί η εποχική λειτουργία των ξενοδοχείων και η αντιμετώπιση του κόστους αδράνειας από τη διακοπή των εργασιών, κάποιων ξενοδοχείων, για ορισμένους μήνες το χρόνο. Αναλύοντας την εποχικότητα στη λειτουργία των ξενοδοχείων, θα παρατηρήσουμε ότι η ζήτηση για τα ξενοδοχεία της πόλης παραμένει σταθερή σε όλη τη διάρκεια του χρόνου, ενώ η ζήτηση για ξενοδοχεία που είναι εγκατεστημένα σε παραθεριστικές περιοχές, αυξάνεται τους καλοκαιρινούς μήνες (Παπανίκος, 2001). Κατά την διάρκεια των μηνών παραγωγικής και συναλλακτικής τους αδράνειας (συνήθως από μήνα Νοέμβριο μέχρι Μάρτιο), οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις διατηρούν τα βασικά τους στελέχη - Γενικό Διευθυντή, Οικονομικό Διευθυντή, Προϊστάμενο Λογιστηρίου, Διευθυντή Πωλήσεων- και προβαίνουν σε εκτεταμένη συντήρηση των εγκαταστάσεων τους, προκειμένου να είναι σε πλήρη ετοιμότητα κατά τη περίοδο λειτουργίας τους. Το κόστος που δημιουργείται κατά την περίοδο αδράνειας είναι κατά κύριο λόγο σταθερό και αφορά όλες τις κατ' είδος δαπάνες (Βαρβάκης, 2005).

## **2.7 Ξενοδοχειακή βιομηχανία**

Η διαχρονική εξέλιξη της ξενοδοχειακής μονάδας, ως οικονομικής μονάδας που παρέχει υπηρεσίες φιλοξενίας επί πληρωμή, μετριέται σε αιώνες. Η εξέλιξη αυτή είναι συνάρτηση της οικονομικής, κοινωνικής και πολιτιστικής ανάπτυξης του ανθρώπου αλλά και της ανάπτυξης των μέσων μεταφοράς και επικοινωνίας (ΧΥΤΗΡΗΣ, 2000).

Από την εποχή του Ξένιου Δία, των Αρχαίων Ελλήνων ή των Ρωμαϊκών «ασύλων» (Mansiones) και των ασύλων τύπου «λοκάντας» του μεσαίωνα ως τη σημερινή εποχή των υπερπολυτελών - πολυόροφων μονάδων, των ξενοδοχειακών αλυσίδων και του πλαστικού χρήματος η εξέλιξη της ξενοδοχειακής μονάδας δεν είναι ούτε γρήγορη ούτε συνεχής. Κι αυτό γιατί η ανάπτυξη των μέσων και συστημάτων παραγωγής - παροχής των υπηρεσιών φιλοξενίας και οργάνωσης των μονάδων παροχής τέτοιων υπηρεσιών απαιτήσε πολύ χρόνο, ενώ κοινωνικά φαινόμενα, όπως πόλεμοι κι επαναστάσεις σε εθνικοτοπικό και διεθνές επίπεδο, αναχαίτισαν για πολλά χρόνια την ανάπτυξη της.

Το αίσθημα της φιλοξενίας, ως γνωστό, ήταν σε μεγάλο βαθμό αναπτυγμένο στους αρχαίους Έλληνες. Ο ξένος που ζητούσε φιλοξενία θεωρούνταν πρόσωπο ιερό και προστατεύονταν από τους θεούς. Οι αρχαίοι Έλληνες δεν λογάριάζαν περιποιήσεις και έξοδα. Τα σπίτια τους στο υπερώον ήταν ειδικά διαρρυθμισμένα ώστε σε ειδικά δωμάτια, καλούμενα «γεισιποδίσματα», να μπορούν να δεχτούν και να φιλοξενήσουν ξένους. Στον ξένο δε, που αναχωρούσε από το σπίτι του, του προσέφεραν δώρα.

Η αύξηση της μετακίνησης των κατοίκων, ως είδος υποτυπώδους τουριστικής κίνησης, δεν μπορούσε πλέον να αντιμετωπιστεί από την ιδιωτική φιλοξενία, το δε πρόβλημα που δημιουργήθηκε τότε, μόνο με την επέμβαση της Πολιτείας επιλύθηκε, ως ένα βαθμό. Πράγματι, οι τότε νόμοι θέσπιζαν ότι οι εκπρόσωποι των πόλεων θα φιλοξενούνταν στο «Πρυτανείον» το οποίο αποτέλεσε την πρώτη μορφή της δημόσιας φιλοξενίας. Στην Κρήτη οι ξένοι φιλοξενούνταν στα συσσίτια καθισμένοι σε θέση ψηλότερη από τους άλλους. Επειδή όμως και το σύστημα αυτό κρίθηκε ανεπαρκές, η Πολιτεία θεώρησε τη φιλοξενία ως εξαιρετικό λειτούργημα και την ανέθεσε στους πλούσιους. Η πράξη αυτή λεγόταν «προξενιά» ή «δημόσια ξενία». Μετά τον Ε' π. Χ. αιώνα η κίνηση των ξένων αυξήθηκε ακόμη περισσότερο και η φιλοξενία, μόνο από τους πλούσιους, ήταν ανεπαρκής. Έτσι ο θεσμός της φιλοξενίας τροποποιήθηκε και παραχώρησε τη θέση του σε άλλο, νέο θεσμό, καλούμενο «πολιτική προξενιά». Κατά το θεσμό αυτό κάθε πόλη ονόμαζε «πρόξενους» εκείνους οι οποίοι ανέλαβαν να εκπροσωπούν και να προστατεύουν τα συμφέροντα της πόλης που τους διόρισε.

Εκτός αυτού, οι πρόξενοι ανέλαβαν να φιλοξενούν και τους πολίτες της πόλης απ' όπου προέρχονταν ο πρόξενος. Οι πρόξενοι έπρεπε να είναι εύποροι για να ανταποκριθούν στις εν γένει υποχρεώσεις τους, ο δε τίτλος τους ήταν τιμητικός.

Αλλά και πάλι η αύξηση και διόγκωση του κύματος των επισκεπτών δεν ήταν δυνατό να αντιμετωπιστεί με το θεσμό της «πολιτικής προξενιάς» κι έτσι εμφανίστηκαν νέοι τύποι υποδοχής και φιλοξενίας των ξένων, οι οποίοι αποτελούν τις απαρχές του σημερινού ξενοδοχείου.

Ως πρώτη μορφή ξενοδοχείου θεωρείται το «καταγώγιον». Αυτό κτίστηκε από τη διοίκηση του ιερού της Επιδαύρου, τον τέταρτο π. Χ. αιώνα, ήταν δε διώροφο κτίριο με εκατό δωμάτια, δυναμικότητας διακοσίων κλινών, στο οποίο διέμεναν οι προσκυνητές του ιερού του Ασκληπιού. Τον τέταρτο επίσης π. Χ. αιώνα κτίστηκε στην Ολυμπία ξενώνας με το όνομα «Λεωνιδαίον». Αναφέρεται ότι υπήρχαν ξενώνες στο Κνίδιον και τον Ισθμόν. Το μεγαλοπρεπέστερο όμως «καταγώγιον» κτίστηκε από τους Λακεδαιμόνιους Το έτος 428 π. Χ. κοντά στο Ηραίο των Πλαταιών. Άλλο καταγώγιο υπήρχε στο Αρτεμίσιο της Μαγνησίας, κοντά στο Μαϊάνδρον.

Όταν όμως η ιδιωτική φιλοξενία μειώθηκε μέχρι πλήρους εξαφάνισης και τα καταγώγια που λειτουργούσαν δεν κάλυπταν τις ανάγκες, τότε για πρώτη φορά άρχισε να γίνεται σκέψη περί κερδοσκοπικής εκμετάλλευσης της φιλοξενίας. Έτσι κτίστηκαν τα πρώτα «πανδοχεία» κοντά σε οδούς και μάλιστα σε διασταυρώσεις, τα οποία ήταν πρόχειροι σταθμοί, χωρίς έπιπλα. Ο Πλούταρχος αναφέρει την αισχροκέρδεια των ιδιοκτητών και την απαίσια εμφάνιση αυτών των πανδοχείων. Στην αρχή παρείχαν μόνο στέγη αργότερα όμως και τροφή (ΧΥΤΗΡΗΣ,2000)..

Άλλη μορφή επαγγελματικής εκμετάλλευσης της φιλοξενίας ήταν τα «καπηλεία». Αυτά είχαν όμοια άθλια εμφάνιση με τα «πανδοχεία», απέβλεπαν δε στην αισχροκερδή εκμετάλλευση των διερχομένων και όσων κατέλυαν σ' αυτά. Το επάγγελμα του «καπήλου» θεωρούνταν πολύ υποτιμητικό. Προφανές είναι λοιπόν ότι τα πανδοχεία, δημόσια καταγώγια και καπηλεία ήταν παρωδία ξενοδοχείων, της εποχής εκείνης.

Όταν η δημόσια φιλοξενία παρήκμασε, η ιδιωτική πρωτοβουλία άρχισε να κτίζει ειδικά οικήματα που πληρούσαν τους στοιχειώδεις όρους του ξενοδοχείου. Στην Αθήνα, τον Πειραιά και την Κόρινθο υπήρχαν ξενοδοχεία τα οποία εργαζόνταν ικανοποιητικά κατά τις γιορτές των «Διονυσίων». Κατά την εποχή μάλιστα εκείνη εμφανίστηκε το επάγγελμα του εξηγητού ο οποίος, όπως ο σύγχρονος ξεναγός, εξηγεί στους ξένους τα καλλιτεχνικά μνημεία, καθώς και τα ήθη και τα έθιμα των κατοίκων της πόλης.

Μεγάλη ώθηση και τελειοποίηση στα ξενοδοχειακά κτίρια επέφερε η Βυζαντινή εποχή. Κατά τους χρόνους αυτούς η Χριστιανική θρησκεία επεκτείνει τη δράση της προς όλες τις φιλανθρωπικές κατευθύνσεις. Τα καταγώγια, στα οποία κρύβονταν οι Χριστιανοί κατά τους διωγμούς, μεταβλήθηκαν σε ξενώνες, οι οποίοι αργότερα εξελίσσονται σε φιλανθρωπικά ιδρύματα, με σκοπό την ξενοδοχία και περίθαλψη και των ξένων και των ντόπιων. Μερικοί απ' αυτούς τους ξενώνες είναι οι περίφημοι «Βασιλείας» και ο «Ξενών του Σαμψών». Σε αντίθεση με τα καπηλεία και πανδοχεία, όπου οι ιδιοκτήτες ήταν άνθρωποι αμόρφωτοι και κοινωνικά κατώτεροι οι διευθύνοντες τους Βυζαντινούς ξενώνες ήταν άτομα με μόρφωση και κοινωνική διάκριση. Οι ξενώνες αυτού του τύπου επιχορηγούνταν από τους βασιλείς.

Με την Πτώση του Βυζαντίου ήταν φυσικό να καταρρεύσει και η τουριστική, σε αυτό, κίνηση. Η οικονομική κατάσταση των Ελλήνων, κατά την περίοδο μετά την κατάρρευση, ήταν άθλια. Οι Έλληνες κάτω από τον τουρκικό ζυγό δεν ήταν δυνατό να ακολουθήσουν την εξέλιξη και πρόοδο στον ξενοδοχειακό τομέα, τον οποίο εμφάνισε η λοιπή Ευρώπη κατά την αντίστοιχη περίοδο. Κατά την εποχή εκείνη λειτουργούσαν μόνο «χάνια» (π.χ. το χάνι της Γραβιάς) για την εξυπηρέτηση των Ελλήνων ταξιδιωτών, που αποτελούσαν σταθμό και παρείχαν τροφή και στέγη για λίγες μόνο ώρες.

Μετά την Επανάσταση του 1821 και επί βασιλείας του Όθωνα κτίστηκε στο Ναύπλιο (1828) το πρώτο ξενοδοχείο για τη φιλοξενία των ξένων επισήμων με την επωνυμία «Ξενοδοχείον του Λονδίνου». Το 1842 ιδρύθηκε το παλιότερο από τα μέχρι σήμερα λειτουργούντα ξενοδοχεία, το ξενοδοχείο της «Μεγάλης Βρετανίας», το οποίο αρχικά χρησιμοποιήθηκε σαν κατοικία του ιδρυτή του και από το 1874 λειτούργησε σαν ξενοδοχείο.

Με τη μεταφορά της Ελληνικής Πρωτεύουσας στην Αθήνα, ιδρύθηκε από τον Ιταλό Καζάλι το πρώτο ξενοδοχείο στην Αθήνα. Από τότε η Αθήνα και μέχρι το Β' παγκόσμιο πόλεμο απέκτησε ξενοδοχεία διαφόρων τάξεων, από τα οποία όμως λίγα μόνο πληρούσαν τους όρους της ξενοδοχειακής επιχείρησης, όπως αυτή εννοείται στην υπόλοιπη Ευρώπη. Κατά την περίοδο του Α' παγκόσμιου πολέμου φημισμένο ξενοδοχείο ήταν το «Ακταίο» στο Νέο Φάληρο, όπου σύχναζε η πλέον εκλεκτή αθηναϊκή κοινωνία. Το έτος 1917 λειτούργησε το ξενοδοχείο "Athenee Palace" (σήμερα στεγάζεται εκεί η Τράπεζα Barclays), το οποίο προηγήθηκε και επισκίασε τα τότε ξενοδοχεία "Αγγλίας" και "Μινέρβα".



Μετά το Β' παγκόσμιο πόλεμο, ο αριθμός και η οργάνωση των ξενοδοχείων, αλλά και η ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών, αυξήθηκαν αλματωδώς, για να φτάσουμε στο σημερινό επίπεδο της ελληνικής ξενοδοχειακής βιομηχανίας.

## **2.8 Ίδρυση**

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι ένας οικονομικός οργανισμός. Για τη σύστασή του, χρειάζεται ο συστηματικός, εκ μέρους του επιχειρηματία, συνδυασμός των τριών συντελεστών της παραγωγής για την επίτευξη ενός οικονομικού αποτελέσματος. Αν και για την οικονομική, η ξενοδοχειακή επιχείρηση αποτελεί ανεξάρτητη και ανύπαρκτη οικονομική μονάδα, κατά την οικονομική επιστήμη, δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

Κατά την κοινή πείρα και τα διδάγματα της Επιστήμης, επιχείρηση είναι το σύνολο των πραγμάτων, δικαιωμάτων και καταστάσεων, τα οποία έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα από το αυτό φυσικό ή νομικό πρόσωπο δηλαδή του επιχειρηματία που επιδιώκει κερδοσκοπικό αποτέλεσμα. Τα προβλήματα που δημιουργούνται κατά την ίδρυση μίας ξενοδοχειακής μονάδας είναι πολλά, τα κυριότερα είναι τα εξής: α) Νομικά. Η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι δυνατό να έχει την μορφή της ατομικής επιχείρησης ή την εταιρική. Η εκλογή της μιας ή της άλλης μορφής εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Τα μικρά ξενοδοχεία που δεν απαιτούν την χρησιμοποίηση και δέσμευση μεγάλων κεφαλαίων και που η αρχική χρηματοδότηση τους για τις πάγιες επενδύσεις είναι δυνατό να γίνει από ένα άτομο, μπορούν να έχουν ατομική μορφή.

Τα μεσαία σε μέγεθος ξενοδοχεία είναι δυνατόν να έχουν την μορφή ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών. Οι μεγάλες ξενοδοχειακές μονάδες που έχουν ανάγκη πολλών κεφαλαίων και που αντιμετωπίζουν πρόβλημα καταμερισμού της ευθύνης και των κινδύνων, έχουν την μορφή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης και της Ανώνυμης Εταιρείας.

Αν η επιχείρηση έχει συλλογική (εταιρική) μορφή θα πρέπει να εφαρμοσθεί η διαδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (νομοθεσία ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ). Επί πλέον η ξενοδοχειακή νομοθεσία σχετικά με την ίδρυση, λειτουργία και την δράση των ξενοδοχειακών μονάδων είναι συνυφασμένη με την Τουριστική νομοθεσία, διότι τα ξενοδοχεία αποτελούν την βασική υποδομή του τουριστικού τομέα. Για το λόγο αυτό, αρμόδιο όργανο για την εποπτεία και τον έλεγχο των ξενοδοχειακών μονάδων είναι στην Ελλάδα ο Ελληνικός Οργανισμός Τουρισμού (ΕΟΤ). Εκείνος που επιθυμεί να ιδρύσει ξενοδοχειακή μονάδα σύμφωνα με την νομοθεσία που υπάρχει θα ζητήσει από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΟΤ:

- ι. Την έγκριση των σχεδίων του κτιρίου,
- ϋ. Την χορήγηση άδειας κτιρίου και τη χορήγηση άδειας λειτουργίας καθώς και την κατάταξη της στην συγκεκριμένη κατηγορία.

Για το σκοπό αυτό θα υποβάλλει στον ΕΟΤ αίτηση για την έγκριση των πιο κάτω σχεδίων:

- ί. Της καταλληλότητας του οικοπέδου,
- ϋ. Ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων εφόσον έχει προηγηθεί η έγκριση της καταλληλότητας του οικοπέδου.

Μαζί υποβάλλονται και τα σχετικά δικαιολογητικά π.χ. για την τεχνική περιγραφή των υλικών, τα αρχιτεκτονικά σχέδια κ.λπ. Σε περίπτωση κορεσμού της περιοχής που ζητείται η άδεια ίδρυσης για ξενοδοχείο απαγορεύει ο ΕΟΤ την ανέγερση νέων και δεν χορηγεί άδεια ίδρυσης και λειτουργίας. Ειδικότερα το ξενοδοχείο που πρόκειται να ιδρυθεί από άποψη κτιρίου πρέπει να συγκεντρώνει τις εξής προϋποθέσεις: *ί*. Να είναι σε κατάλληλη θέση για ξενοδοχείο, δηλαδή υγιεινή και απαλλαγμένη από θορύβους και μολυσμένο περιβάλλον,

*υ*. Να έχει καλή πρόσοψη να είναι σε καλή κατάσταση εσωτερικά και εξωτερικά, η δε διαρρύθμιση του χώρου να είναι κατάλληλη για ξενοδοχείο, *iii*. Τα δωμάτια ύπνου να είναι πάνω από την επιφάνεια του εδάφους, σε ορισμένο ύψος, να φωτίζονται και να αερίζονται αρκετά καλά. Ανάλογα δε με την κατηγορία του, καθορίζονται και οι προϋποθέσεις που πρέπει να υπάρχουν. Όλα αυτά περιλαμβάνονται στον κανονισμό κατασκευής ξενοδοχείων που έχει εκπονήσει ο ΕΟΤ και που λαμβάνει υπόψη η αρμόδια επιτροπή για την χορήγηση της άδειας ίδρυσης και λειτουργίας του ξενοδοχείου (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998). *β*) Οικονομικά. Με την πλατιά έννοια του όρου οικονομικά περιλαμβάνονται όλα τα θέματα που αφορούν την περιουσιακή διάρθρωση της ξενοδοχειακής επιχείρησης, την επάρκεια των κεφαλαίων (ίδιων και ξένων), τον εφοδιασμό με τον κατάλληλο εξοπλισμό κ.λπ.

Συντάσσεται οικονομική μελέτη από την οποία φαίνεται κατά πόσο συμφέρει η ίδρυση ξενοδοχειακής μονάδας σε ορισμένη περιοχή. Εξετάζονται ειδικότερα οι δυνατότητες της τουριστικής ανάπτυξης της περιοχής όπου θα εγκατασταθεί η μονάδα, οι προϋποθέσεις εφοδιασμού και εξαίρεσης προσωπικού, η ύπαρξη συναγωνισμού και γενικά οι επενδύσεις κεφαλαίων που προβλέπονται.

*γ*) Οργανωτικά. Από την στιγμή που θα ιδρυθεί μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, μέχρις ότου να διαλυθεί έχει να αντιμετωπίσει οργανωτικά προβλήματα. Ιδιαίτερα κατά την σύσταση της προέχει η οργάνωση των διάφορων λειτουργιών, η επιλογή του κατάλληλου τόπου εγκατάστασης της, η πρόσληψη του ικανού προσωπικού και η κατάλληλη τοποθέτηση του.

Η λύση των προβλημάτων της οργάνωσης απαιτεί ειδικές γνώσεις. Αν η αντιμετώπιση τους δεν είναι δυνατή από τον ίδιο το ξενοδόχο επιχειρηματία μπορεί να δοθεί σε ειδικούς (οργανωτές) που έχουν τις απαραίτητες ειδικές γνώσεις και την σχετική πείρα. Πάντως το πρόβλημα της επιστημονικής οργάνωσης είναι πολύπλευρο. Γεγονός είναι ότι η βελτίωση της οργάνωσης της ξενοδοχειακής επιχείρησης θα έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση της συναγωνιστικότητας και της απόδοσης της. Είναι δαπανηρή και κοστίζει. Είναι όμως δαπάνη παραγωγική και αποδοτική, *δ*) Τόπου εγκατάστασης. Ένα σοβαρό πρόβλημα που πρέπει να αντιμετωπισθεί από την αρχή της ίδρυσης της ξενοδοχειακής επιχείρησης, είναι η επιλογή του τόπου της εγκατάστασης της. Όπως κάθε επιχείρηση, το ίδιο και η ξενοδοχειακή, επιδιώκει, με κατάλληλο συνδυασμό της ανθρώπινης ενέργειας και των υλικών μέσων, να επιτύχει μεγαλύτερο κατά το δυνατό κέρδος. Για τον σκοπό αυτό πρέπει με προσοχή να επιλέξει τον κατάλληλο τόπο για την εγκατάσταση της που προσφέρει τις καλύτερες προϋποθέσεις. Μια κακή εκλογή του τόπου εγκατάστασης θα έχει δυσμενείς επιπτώσεις για ολόκληρη την ζωή της ξενοδοχειακής επιχείρησης.

Το πρόβλημα έχει ιδιαίτερη σημασία γιατί οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν ειδικά χαρακτηριστικά και παρουσιάζουν ορισμένες ιδιορρυθμίες. Σε αντίθεση από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις που μπορούν να βρίσκουν πελάτες για την διάθεση των προϊόντων σε άλλους τόπους από τον τόπο που γίνεται η παραγωγή, για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις υπάρχει το αμετάθετο δηλαδή ο τόπος της εγκατάστασης, είναι ο ίδιος που χρησιμοποιείται για την παροχή των υπηρεσιών. Έτσι γίνονται πιο ευπαθείς στην περίπτωση λανθασμένης επιλογής του τόπου εγκατάστασης.

Εξ' άλλου ο τόπος εγκατάστασης των ξενοδοχειακών μονάδων λόγω της συνεχής αύξησης των συγκοινωνιακών μέσων, μεταβάλλεται ευκολότερα, παρά στις άλλες επιχειρήσεις. Τα ξενοδοχεία συνήθως κάνουν την εγκατάστασή τους κατά μήκος των οδών, στα λιμάνια, στις πόλεις, στα πορθμεία, στους σιδηροδρομικούς σταθμούς, στα νησιά κλπ. Προηγείται κατά συνέπεια, συστηματική έρευνα για την γνώση της τουριστικής και εμπορικής κίνησης προκειμένου να εξακριβωθεί η σωστή τοποθεσία που να διαθέτει τα στοιχεία που απαιτούνται για την προσέλκυση πελατών.

Προσδιοριστικοί παράγοντες του τόπου εγκατάστασης των ξενοδοχειακών μονάδων είναι:

- i. Το περιβάλλον μέσα στο οποίο θα εγκατασταθεί ένα ξενοδοχείο.
- ii. Οι δυνατότητες ψυχαγωγίας που παρέχονται από την επιλογή της τοποθεσίας,
- iii. Η σύνδεση με κέντρα που προσφέρουν πελατεία
- iv. Τα πολιτιστικά στοιχεία,
- v. Τα οικονομικά κίνητρα κ.λπ.

Το φυσικό περιβάλλον αποτελεί πόλο έλξης για την εγκατάσταση των ξενοδοχείων. Περιοχές με φυσικές καλλονές, με ιαματικές πηγές, περιοχές με χειμερινά σπορ, το καλό κλίμα της περιοχής, αποτελούν παράγοντες σοβαρούς στην επιλογή του τόπου εγκατάστασης. Επίσης, ορθολογικός παράγοντας είναι η αγορά για τον εφοδιασμό της ξενοδοχειακής μονάδας με τα απαραίτητα τρόφιμα, ποτό, γλυκά και άλλα αγαθά για την ικανοποίηση των αναγκών της πελατείας (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998)..

Η κάλυψη της ομαλής κίνησης των ξένων με τα απαραίτητα συγκοινωνιακά μέσα, η ύπαρξη και λειτουργία ξενοδοχείων κοντά στις δημόσιες υπηρεσίες (υπουργεία, τράπεζες, ασφαλιστικοί και άλλοι οργανισμοί), συμβάλλουν στην εκλογή του τόπου εγκατάστασης. Επίσης άλλοι παράγοντες είναι:

Η εργασία, δηλαδή η εξασφάλιση της εργασίας που χρειάζεται σε ειδικευμένο και ανειδίκευτο προσωπικό από την περιοχή από το πλησιέστερο αστικό κέντρο. Τα πολιτιστικά και θρησκευτικά στοιχεία (αρχαιολογικά, ιστορικά μνημεία, λαογραφικά και παραδοσιακά δεδομένα, τα θρησκευτικά προσκυνήματα, οι εκκλησιαστικοί και καλλιτεχνικοί θησαυροί). Τα οικονομικά κίνητρα (φορολογικές απαλλαγές, αυξημένα ποσοστά αποσβέσεων, απαλλαγή από δασμούς, χαμηλά ποσοστά τραπεζικής χρηματοδότησης κλπ).

## **2.9 Οργάνωση**

Η οργάνωση γενικά των επιχειρήσεων είναι δυνατό να θεωρηθεί σαν ο τέταρτος συντελεστής της παραγωγής.

Αν και η οργάνωση είναι ενιαία, στις γενικές της αρχές εντούτοις ποικίλει στις εφαρμογές της, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης, την μορφή, το μέγεθος κλπ. Βασικός σκοπός της οργάνωσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι ο καθορισμός και η αρμονική ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων της σε τμήματα

Εκμετάλλευσης και Υπηρεσίες που είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση των στόχων τους. Όμως η οργάνωση στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να ανταποκρίνονται προς το ιδιότυπο επιχειρηματικό περιβάλλον (οικονομικό, τεχνολογικό, κοινωνικό κλπ) (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ,1998).

Σαν διαδικασία ακολουθεί τα εξής στάδια: α) Προσδιορίζει κατ' αρχήν τις απαραίτητες δραστηριότητες για να πραγματοποιηθούν οι επιχειρηματικοί στόχοι,

β) Ταξινομεί αυτές τις δραστηριότητες,

γ) Ομαδοποιεί σε τμήματα και υπηρεσίες τις δραστηριότητες μέσα στα πλαίσια των διαθέσιμων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ανθρώπινης εργασίας και άλλων οικονομικών πόρων,

δ) Κατανέμει και αναθέτει την ανάλογη εξουσία και αρμοδιότητες στα επιτελικά στελέχη,

ε) Καθορίζει τον τρόπο εποπτείας και συντονισμού των επί μέρους δραστηριοτήτων από την ιθύνουσα ηγετική εξουσία.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

## **ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ή ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

### **3.1 Γενικά**

Το λογιστικό σχέδιο ή σχέδιο λογαριασμών είναι το σύνολο των ενδεδειγμένων να τηρηθούν σε μια επιχείρηση λογαριασμών, ταξινομημένων σε κλάσεις (ομάδες-τάξεις).

Ποιοι και πόσοι θα είναι οι ενδεδειγμένοι αυτοί λογαριασμοί εξαρτάται από την μορφή και την διάρθρωση της επιχείρησης ή του κλάδου.

Επειδή η αντιμετώπιση του συνόλου, των λογιστικών προβλημάτων επιτυγχάνεται κυρίως με την εφαρμογή κατάλληλων σχεδίων λογαριασμών, καθώς επίσης με την ορθή τήρηση και κατανόηση των σχεδίων αυτών, καταβλήθηκε προσπάθεια ώστε το παρακάτω ομαδοποιημένο λογιστικό σχέδιο ν' ανταποκρίνεται πλήρως και ως προς το ελληνικό λογιστικό σχέδιο (νόμος 1041/1980), αλλά και ως προς τις ανάγκες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, τόσο από λογιστικής όσο και από νομοθετικής πλευράς .

Το εν λόγω Γενικό λογιστικό σχέδιο είναι περιληπτικό και εναρμονισμένο στις τελευταίες νομοθετικές τροποποιήσεις και αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, μέσω του οποίου επιτυγχάνεται τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών απ' όλες τις οικονομικές μονάδες της χώρας.

### **3.2 Γενικό λογιστικό σχέδιο Ελλάδας**

Ο νόμος 1041/1980 (Φ.Ε.Κ. 75Α 2-4-1980) με τα άρθρα 47, 48, 49 εισάγει και καθιερώνει το θεσμό του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου την έννοια, το σκοπό και το περιεχόμενο αυτού.

Συγκεκριμένα με το άρθρο 47 γίνεται η εισαγωγή και η καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην Ελλάδα (Γ.Λ.Σ.).

Με το άρθρο 48 ορίζεται η έννοια και ο σκοπός του Γ.Λ.Σ. της Ελλάδας. Σύμφωνα με το άρθρο 48 το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, που αποσκοπεί στην

τυποποίηση των λογαριασμών που τηρούνται από τις οικονομικές μονάδες τις χώρες μας, στον καθορισμό ενιαίου τρόπου λειτουργίας και συλλειτουργίας τους, στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων με παραδεδεγμένες αρχές και μεθόδους, στην σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης κ.λπ.). Με το Γ.Λ.Σ. επιδιώκεται ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών με ομοιόμορφο τρόπο, η αληθινή και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και τα περιουσιακής διάρθρωσης των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας τους, η διευκόλυνση των συναλλασσόμενων και του επενδυτικού κοινού στην κατανόηση των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η παροχή αξιόπιστων πληροφοριακών και στατιστικών στοιχείων σε κάθε ενδιαφερόμενο, η απλούστευση και διευκόλυνση του επιχειρηματικού ελέγχου, η αύξηση της αποδοτικότητας και παραγωγικότητας με τη λογιστική τυποποίηση, η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος και η διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων.

Τέλος στο άρθρο 49 αναφέρεται στο περιεχόμενο του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και το κατανέμει σε τρία χωριστά μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο σύστημα λογιστικής δηλαδή: 1) στη Γενική Λογιστική, η οποία παρακολουθεί τα πάντα στην οικονομική μονάδα-δηλαδή τις συναλλαγές και δοσοληψίες με κάθε τρίτο-εμφανίζει την δομή της περιουσιακής συγκρότησής της και διάρθρωσης, παρακολουθεί την διαχείριση ή εκμετάλλευση κατά είδος εσόδων και εξόδων και προσδιορίζει τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της, 2) Στην αναλυτική λογιστική που σκοπό έχει την παραπέρα ανάλυση και προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και 3) Στους λογαριασμούς τάξης που δίνουν σημαντικές πληροφορίες και παρέχουν χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

Στο Σχέδιο Λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κατατάσσονται κατά το δεκαδικό σύστημα στις παρακάτω δέκα ομάδες, που καθεμιά φέρει τον αντίστοιχο κωδικό αριθμό:

- Ομάδα 1η (κ.α. 1) Πάγιο ενεργητικό
- Ομάδα 2η (κ.α. 2) Αποθέματα
- Ομάδα 3η (κ.α. 3) Απαιτήσεις και διαθέσιμα
- Ομάδα 4η (κ.α. 4) Καθαρή θέση- Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Ομάδα 5η (κ.α. 5) Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Ομάδα 6η (κ.α. 6) Οργανικά έξοδα κατά είδος
- Ομάδα 7η (κ.α. 7) Οργανικά έσοδα κατά είδος
- Ομάδα 8η (κ.α. 8) Λογαριασμοί αποτελεσμάτων
- Ομάδα 9η (κ.α. 9) Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης
- Ομάδα 10η (κ.α. 10) Λογαριασμοί τάξης

### **3.3 Ομαδοποίηση των κυριότερων λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού σχεδίου Ελλάδας που αφορούν τα ξενοδοχεία**

#### Ομάδα 1. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

- 10. Εδαφικές εκτάσεις
  - 10.00 Γήπεδα-Οικόπεδα
- 11. Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα
  - 11.00 Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων
  - 11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων
- 12. Μηχανήματα
  - 12.00 Μηχανήματα
  - 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα
- 13. Μεταφορικά μέσα
  - 13.99 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα
- 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
  - 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων
- 16. Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
  - 16.00 Υπεραξία επιχείρησης
  - 16.10 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
- 18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

#### Ομάδα 2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

- 20. Εμπορεύματα
  - 20.00 αγορές
    - 20.00.00 Αποθέματα
- 25 Αναλώσιμα υλικά
  - 25.05 Διάφορα αναλώσιμα υλικά
    - 25.05.00 Τρόφιμα-ποτά
      - 25.05.01 Υλικά καθαριότητας
    - 25.00.00 Αποθέματα

#### Ομάδα 3. ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

- 30. Πελάτες
  - 30.00 Πελάτες εσωτερικού
  - 30.01 Πελάτες εξωτερικού

- 31. Γραμμάτια εισπρακτέα
  - 31.06 Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
- 33. Χρεώστες διάφοροι
- 34. Χρεώγραφα
- 36. Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού
  - 36.00 έξοδα επομένων χρήσεων
- 38. Χρηματικά διαθέσιμα
  - 38.00 Ταμείο
  - 38.03 Καταθέσεις όψεως

Ομάδα 4. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ-ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ-ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ  
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

- 40. Κεφάλαιο
- 41. Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων
  - 41.02 Τακτικά αποθεματικά
  - 41.05 Έκτακτα αποθεματικά
- 42. Αποτελέσματα σε νέο
- 44. Προβλέψεις
- 45. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Ομάδα 5. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

- 50. Προμηθευτές
- 51. Γραμμάτια πληρωτές
  - 51.03 Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτών
- 52. Τράπεζες-Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 53. Πιστωτές διάφοροι
  - 53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες
- 54. Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη
  - 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)
- 55. Ασφαλιστικοί οργανισμοί
- 56. Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Ομάδα 6. ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

- 60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
  - 61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων

62 Παροχές τρίτων

62.05 Ασφάλιστρα

63. Φόροι-τέλη

63.04 Δημοτικοί φόροι-τέλη

64. Διάφορα έξοδα

64.08 Υλικά άμεσης κατανάλωσης

65. Τόκοι και συναφή έξοδα

66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

#### Ομάδα 7. ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

73. Πωλήσεις υπηρεσιών

73.00 Πωλήσεις υπηρεσιών εσωτερικού

73.00.00 Έσοδα εκμετάλλευσης

75. Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών

#### Ομάδα 8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

81.02 Έκτακτες ζημιές

81.03 Έκτακτα κέρδη

86. Αποτελέσματα χρήσης

88. Αποτελέσματα προς διάθεση

89. Ισολογισμός

#### Ομάδα 9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

90. Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

92. Κέντρα (θέσεις) κόστους

96. Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

#### Ομάδα 10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΗΣ

02. Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

06. Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΚΟΣΤΟΣ

#### 4.1 Έννοια-Ορισμός και Σημασία του Κόστους

α) Έννοια: Κόστος είναι η περιστολή της αξίας του ενεργητικού ενός οργανισμού με σκοπό την εξασφάλιση ενός πλεονεκτήματος ή κέρδους. Είναι επίσης, η ανάπτυξη των προμηθευτικών πόρων του οργανισμού, με σκοπό η ανάπτυξη αυτή να αποδώσει περισσότερα απ' όσα έχουν δαπανηθεί (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

Εάν δεν γίνεται χρήση του ενεργητικού, τότε δεν δημιουργείται και κόστος. Για παράδειγμα, η αγορά λινών ή πιατικών ή σκευών για το εστιατόριο ενός ξενοδοχείου δεν μειώνει το ενεργητικό του εστιατορίου, αλλά αλλάζει τη μορφή του από χρήμα σε σκεύη. Οι δαπάνες ενός οργανισμού δεν συμφωνούν πάντα με την κατανάλωση του ενεργητικού, κυρίως γιατί πολλά στοιχεία του ενεργητικού πρέπει να αγοραστούν σε ένα συγκεκριμένο χρόνο, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι προσφέρουν υπηρεσία στην επιχείρηση για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα,

β) Ορισμός: Κόστος είναι το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για την παραγωγή ενός ή περισσότερων προϊόντων για την προσφορά υπηρεσιών, γ) Σημασία του κόστους: Η επιστημονική κοστολόγηση είναι ο σπουδαιότερος παράγοντας της ορθολογικής οργάνωσης των επιχειρήσεων.

Όλοι οι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι: Ο σαφής και ακριβής προσδιορισμός του κόστους είναι η βάση της διοίκησης.

Με τη συστηματική κοστολόγηση δεν πετυχαίνουμε μόνο τον προσδιορισμό του κόστους και της τιμής πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών επιτυχαίνουμε παράλληλα και άλλα αποτελέσματα σπουδαία τόσο από άποψη επιχειρηματική όσο και από άποψη κοινωνική.

Για να προσδιορίσουμε το κόστος πρέπει να προσδιορίσουμε: Την ποσότητα, την ενέργεια και την αξία κάθε στοιχείου που υπεισέρχεται στη συνολική αξία του κόστους του προϊόντος που παράγεται.

Όσοι υποστηρίζουν ότι δεν υπάρχει λόγος να γνωρίζουν το κόστος αφού έτσι ή αλλιώς είναι υποχρεωμένοι να πουλήσουν τα είδη τους σύμφωνα με τις αγορανομικές διατάξεις είναι αυτοί που οδηγούν τις επιχειρήσεις σε μαρασμό, γιατί και αν ακόμη υποχρεωθούν να πουλήσουν με την αγορανομική διάταξη, πάλι πρέπει να γνωρίζουν το κόστος των προϊόντων τους για τους εξής λόγους: ί. Για να ξέρουν αν και πόσο κερδίζουν ή ζημιώνονται.

ü. Εάν ζημιώνονται εξαιτίας εσφαλμένης αγορανομικής διάταξης τότε θα πειστούν ότι η τιμή που καθορίστηκε είναι εσφαλμένη και άδικη.

iii. Εάν ζημιώνονται όχι εξαιτίας του κρατικού παρεμβατισμού, αλλά γιατί άλλες όμοιες επιχειρήσεις έχουν μικρότερο κόστος, τότε θα πρέπει ν' αναζητήσουν τα αίτια που αναφέρονται:

α. Στην ανεύρεση φτηνότερης και αποδοτικότερης πρώτης ύλης β. Στον εκσυγχρονισμό των παραγωγικών μέσων γ. Στην καλύτερη αποδοτικότητα του ενεργητικού δυναμικού δ. Στην παραγωγή προϊόντων κατώτερης ποιότητας

ε. Στην εσκεμμένη πώληση με ζημία για να ανταγωνιστούν άλλες επιχειρήσεις, δ. Σκοπός του κόστους Ο ορισμός του κόστους δίνει έμφαση στη σκοπιμότητα του. Για τον υπεύθυνο της επιχείρησης το κόστος μπορεί να εξηγηθεί λογικά μόνο κάτω από το φως του σκοπού για τον οποίο πραγματοποιείται.

Ένας οργανισμός υπάρχει για κάποιο σκοπό: να δημιουργήσει κέρδη για τους ιδιοκτήτες του, να προσφέρει οφέλη σε μια ομάδα ή σε μια κοινότητα ή και στα δύο

Για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία, ο οργανισμός πρέπει να συνδυάζει διευθυντικές ικανότητες, εργασία και άλλες πηγές. Δεν μπορεί να δημιουργήσει κέρδη χωρίς να ξοδέψει, χωρίς την πραγματοποίηση κόστους, χωρίς τη χρήση πόρων. Μια έξυπνη διεύθυνση δεν δίνει υπερβολική σημασία στον περιορισμό του κόστους, γιατί μια τέτοια πολιτική θα μπορούσε να οδηγήσει στην περικοπή τέτοιων εξόδων που είναι αναγκαία για την επίτευξη επιθυμητών αντικειμενικών στόχων (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

Ένας διευθυντής αντιμετωπίζει δύο γενικές κατηγορίες αποφάσεων:

α. Η πραγματοποίηση ενός ειδικού κόστους θα δημιουργήσει κέρδη; Δηλαδή πρέπει να αποφασίσω πως θα πραγματοποιηθεί το κόστος;

β. Αυτό το ειδικό κόστος αποφέρει τα κέρδη που περιμένα ν' αποφέρει όταν αποφάσιζα να το πραγματοποιήσω; Δηλαδή είναι δικαιολογημένη η απόφαση μου να το πραγματοποιήσω και στο παρελθόν;

#### **4.2 Ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία**

Στόχος της παρούσας μελέτης είναι η ανάλυση της ξενοδοχειακής μονάδας στις βασικές κοστολογικές υποδιαίρεσεις ή τα βασικά κέντρα κόστους της (κύρια και βοηθητικά), στις υπολειτουργίες, στις Διευθύνσεις καθώς και τα Τμήματα της, προκειμένου να σχηματιστεί το κόστος των διαφόρων τύπων, μορφών και ποικιλιών του τουριστικού προϊόντος που προσφέρεται.

Η κοστολόγηση των προϊόντων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, όντας κομμάτι της κοστολόγησης των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που εμφανίζουν ιδιομορφίες και ιδιαιτερότητες, αποβλέπει σε δυο βασικούς στόχους:

■S στον έλεγχο του κόστους με σκοπό τη μείωση του με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας και

■S στη χρησιμοποίηση του για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.

Η κοστολογική διάρθρωση των τουριστικών επιχειρήσεων στηρίζεται στη διοικητική και οργανωτική τους δομή, που αποτυπώνεται στο οργανόγραμμα της επιχείρησης. Για κάθε οργανωτική μονάδα δημιουργείται και το αντίστοιχο κέντρο κέρδους, κέντρο εσόδων, κέντρο επενδύσεων και οποιοδήποτε κέντρο ευθύνης. Τα παρεχόμενα από τα ξενοδοχεία προϊόντα παρουσιάζουν την ιδιομορφία ότι αναλώνονται την ίδια ημέρα ή κατά τον χρόνο παραγωγής τους, δημιουργώντας έσοδα για το τμήμα ή το κέντρο κόστους στο οποίο

υπάγονται, κατέχοντας έτσι τόσο τη θέση του κέντρου κόστους, όσο και του κέντρου κέρδους. Η ανάλυση των ξενοδοχείων στα επιμέρους τμήματα τους και ο προσδιορισμός του κόστους καθενός τμήματος, θα μας παρέχει πληροφορίες για την αποδοτικότητα, την κερδοφορία και την περαιτέρω πορεία του ξενοδοχείου. Η χρησιμοποίηση του κατάλληλου κοστολογικού συστήματος (Πλήρης Κοστολόγηση, Οριακή Κοστολόγηση, Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα, Πρότυπη Κοστολόγηση), τα οποία θα αναλύσουμε διεξοδικά, θα οδηγήσει στον ορθότερο προσδιορισμό του κόστους και της κερδοφορίας των ξενοδοχειακών μονάδων.

Επιπρόσθετα, όπως προαναφέραμε, ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα των ξενοδοχείων, είναι η δημιουργία κόστους αδράνειας κατά την περίοδο υπολειτουργίας ή κλεισίματος τους για τη διενέργεια επισκευών και συντηρήσεων. Κατά την διάρκεια των μηνών παραγωγικής και συναλλακτικής τους αδράνειας, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις διατηρούν τα βασικά τους στελέχη και προβαίνουν σε εκτεταμένη συντήρηση των εγκαταστάσεων τους, προκειμένου να είναι σε πλήρη ετοιμότητα κατά τη περίοδο λειτουργίας τους. Το κόστος που δημιουργείται κατά την περίοδο αδράνειας είναι κατά κύριο λόγο σταθερό και αφορά όλες τις κατ' είδος δαπάνες που πραγματοποιούνται για όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης, εκτός από την παραγωγική. Στη διάρκεια της περιόδου αδράνειας, η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί έσοδα από πωλήσεις. Ο τρόπος λογιστικοποίησης, εκκαθάρισης, τιμολόγησης και μεταφοράς του κόστους αδράνειας από τους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 9 της Αναλυτικής Λογιστικής και από εκεί στους λογαριασμούς Αποτελεσμάτων Χρήσης, δημιουργεί προβλήματα στις ξενοδοχειακές μονάδες. Η κοστολόγηση, με τα κατάλληλα εργαλεία μπορεί να δώσει λύσεις στο καίριο αυτό ζήτημα.

#### **4.3 Κοστολογική Οργάνωση της οικονομικής μονάδας**

Κοστολογική οργάνωση μιας οικονομικής μονάδας καλείται το σύστημα με το οποίο καθορίζονται τα ακόλουθα ( Τσιμάρας, 1987):

Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης (κέντρα κόστους) και η οργανωτική τους διάρθρωση που θα πρέπει να εξασφαλίζει όλες τις κρίσιμες και αναγκαίες πληροφορίες για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης.

Η διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης του κόστους με τρόπο που να εξασφαλίζει την εγκυρότητα, την αξιοπιστία και τη πληρότητα των κοστολογικών μεγεθών. Τα κατάλληλα έντυπα και ο μηχανισμός συμπλήρωσης τους που να εξασφαλίζει αφενός την εγκυρότητα των κοστολογικών αποτελεσμάτων, αφετέρου την οικονομία χρόνου συλλογής των στοιχείων και επεξεργασίας αυτών.

Τις βάσεις και τα κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες και τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς .

Τις αρχές και τους κανόνες αποτίμησης των στοιχείων κόστους.

Τη ροή εξουσίας και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων στο τμήμα κοστολόγησης της επιχείρησης.

#### **4.4 Σχεδιασμός και είδη κόστους**

Σχεδιασμός κόστους.

##### **α. Ο προϋπολογισμός**

Είναι ο βασικός διοικητικός μηχανισμός που έχει σχέση με το σχεδιαζόμενο κόστος. Τα διοικητικά προγράμματα μεταφέρονται ποσοτικά και περιέχονται στους προϋπολογισμούς. Ο προϋπολογισμός μπορεί να συμπεριλάβει προγραμματισμένο κόστος για μερικούς μόνο πόρους μερικών τμημάτων ή μπορεί να περιλάβει προγραμματισμένο κόστος για όλους τους πόρους του οργανισμού, σε όλα τα τμήματα του. Ο προϋπολογισμός συνήθως, παίζει ένα σπουδαίο ρόλο στην ολοκλήρωση και τον συντονισμό του προγραμματισμένου κόστους όλων των τμημάτων (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

##### **β. Πρότυπο κόστος**

Είναι μια τεχνική που έχει δημιουργηθεί για να βοηθά στο σχεδιασμό των κατάλληλων αποφάσεων. Το πρότυπο κόστος είναι το μέσο κόστος για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Το πρότυπο κόστος, λοιπόν, είναι ένα προγραμματισμένο κόστος μονάδας, το οποίο μπορεί σε τελευταία ανάλυση να είναι διαφορετικό από το πραγματικό κόστος. Συνήθως το πρότυπο κόστος λαμβάνεται ανά μονάδα παραγωγής, παρά σαν συνολικό κόστος μιας ορισμένης περιόδου.

##### **γ. Έλεγχος αποφάσεων**

Η κρίση σχετικά με το αν η πραγματοποίηση ενός εξόδου ήταν απόλυτα δικαιολογημένη, πάντα σε σχέση μ' αυτό που επιτεύχθηκε, ανήκει στη διεύθυνση και όχι στο λογιστήριο μιας επιχείρησης. Παρ' όλα αυτά ένας λογιστής μπορεί να εφαρμόσει την εξειδικευμένη τεχνική του για να προσελκύσει την προσοχή του διευθυντή σε πιθανές περιπτώσεις πραγματοποίησης αδικαιολόγητων εξόδων.

Βασικά μπορεί να συγκρίνει το ποσό του πραγματικού κόστους, με αυτό που έχει προβλεφθεί όταν λαμβανόταν η απόφαση για τη δημιουργία του. Στη συνέχεια μπορεί να βοηθήσει το διευθυντή να προσδιορίσει τους λόγους για τους οποίους το πραγματικό κόστος διαφέρει από το προβλεπόμενο. Η τεχνική προσδιορισμού των αιτιών είναι γενικά γνωστή σαν ανάλυση των διακυμάνσεων του κόστους. Οι διαφορές από τον προϋπολογισμό είναι γνωστές σαν διακυμάνσεις.

Ο προγραμματισμός των αποφάσεων περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του μελλοντικού κόστους. Ο έλεγχος των αποφάσεων στη συνέχεια, περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους και τη σύγκριση του με το προγραμματισμένο κόστος.

Με βάση αυτή την ανάλυση, των παρεκκλίσεων από τα προγραμματισμένα επίπεδα ένας διευθυντής μπορεί να ερευνήσει τις πιθανές αιτίες για τα αποτελέσματα αυτά. Είναι φανερό από την έκθεση απόδοσης ότι τα περισσότερα κόστη κατά το 2000 έχουν υπερβεί τα προγραμματισμένα όμως η ουσιαστική ερώτηση του διευθυντή δεν πρέπει να είναι αν οι προβλέψεις αποδείχτηκαν σωστές, αλλά γιατί έχουμε τέτοιου είδους αποτελέσματα.

##### **δ. Η επίδραση του όγκου επί του κόστους**

Οι αλλαγές στον όγκο - ποσότητα - θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον έλεγχο του κόστους. Μια από τις πιο σοβαρές διακρίσεις στο κόστος γίνεται μεταξύ αυτού που επηρεάζεται από τις ποσοτικές αλλαγές και αυτού που μένει αμετάβλητο και ανεπηρέαστο από αυτές (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

Εάν μια διευθυντική απόφαση περικλείει αλλαγές στον όγκο των εργασιών της επιχείρησης τότε πρέπει να υπάρχουν πληροφορίες σχετικές με την επίδραση αυτών των αλλαγών πάνω στο κόστος. Αν και ο κύκλος των εργασιών του ξενοδοχείου ήταν το 2000 ψηλότερος κατά 10% από το προϋπολογιζόμενο επίπεδο, μερικά κόστη, όπως τα διοικητικά, επισκευές και συντήρηση δεν μεταβλήθηκαν καθόλου είτε μεταβλήθηκαν ελάχιστα. Σε αντίθεση, το κόστος των τροφίμων και των ποτών αυξήθηκε αναλογικά περισσότερο από ότι αυξήθηκαν οι εργασίες του ξενοδοχείου.

Για να αποφασίσει κάποιος αναφορικά με το ύψος στο οποίο θα έπρεπε φυσιολογικά να φτάσει το πραγματικό κόστος είναι απαραίτητο να ξέρει ποιο κόστος θα πρέπει λογικά να μεταβληθεί όταν υπάρχουν ποσοτικές αλλαγές.

#### ε. Μέτρηση του όγκου

Όγκος είναι ο αριθμός των μονάδων που παράγονται μέσα σ' ένα άλφα χρονικό διάστημα. Ο ειδικός τρόπος με τον οποίο μετριέται αυτή η τιμή εξαρτάται από το σκοπό αυτού που μετρά. Ο όγκος για το ξενοδοχείο είναι ο αριθμός των διανυκτερεύσεων μέσα σ' ένα χρόνο. Ο όγκος για μια βιομηχανική μονάδα είναι ο αριθμός των μονάδων μέτρησης του προϊόντος ή των προϊόντων που παράγει μέσα σε μια κοστολογική ή φορολογική περίοδο.

Φυσικά, δεν υπάρχει λόγος για τον οποίο η διεύθυνση του ξενοδοχείου θα έπρεπε να περιορίζει τον εαυτό της σ' αυτή τη μέτρηση μόνο. Για μια ειδική ανάλυση του κόστους των σερβιρισμένων φαγητών, αυτή η μέτρηση του όγκου μπορεί να είναι ο αριθμός των σερβιρισμένων γευμάτων ή η αξία σε ευρώ των σερβιρισμένων γευμάτων.

Η διαλογή μεταξύ διαφορετικών μετρήσεων του όγκου εξαρτάται απόλυτα από δύο παράγοντες:

- i. Τη χρησιμότητα της ανάλυσης που προκύπτει από τη μια μέτρηση σε σχέση με την άλλη
- ii. Το κόστος σύνταξης της σχετικής ανάλυσης.

Η διαλογή λοιπόν, του δείκτη μέτρησης εξαρτάται από το δείκτη του όγκου, ο οποίος αποκαλύπτει ακριβώς την αληθινή σχέση μεταξύ όγκου και κόστους.

#### στ. Κόστος και παραγωγική ικανότητα

Το σταθερό κόστος είναι γενικά το κόστος που προσφέρει παραγωγική ικανότητα. Είναι κόστος για τη λειτουργία, διοίκησης και χρηματοδότηση της διαχείρισης. Σε αντίθεση το μεταβλητό κόστος είναι κόστος για τη χρησιμοποίηση αυτής της παραγωγικής ικανότητας.

Μεγάλες ποσοτικές αλλαγές πωλήσεων συνήθως, απαιτούν μεγάλες αλλαγές της παραγωγικής ικανότητας. Και αυτό γιατί δεν υπάρχει τέτοιο πράγμα σαν καθαρό σταθερό κόστος αφού όταν αυξάνεται η παραγωγή πρέπει να αυξηθεί πολλές φορές και η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης.

Αυτό δίνει έμφαση σ' ένα σπουδαίο χαρακτηριστικό του ορισμού του σταθερού, μεταβλητού και ημιμεταβλητού κόστους.

Ένα κόστος παρουσιάζει μια σταθερή συμπεριφορά μόνο όταν οι πωλήσεις της επιχείρησης παρουσιάζουν μια μικρή διακύμανση. Αυτή η διακύμανση σαν όρος καλείται "Σχετική διακύμανση". Είναι η διακύμανση μέσα στα όρια της οποίας θεωρείται ότι ισχύει ο διαχειρισμός σταθερού - μεταβλητού κόστους.

Αν ένα ξενοδοχείο σχεδίαζε ν' αυξήσει τον όγκο των εργασιών του για το 2001 στο διπλάσιο από το 2000, θα ήταν απίθανο να δεχτούμε ότι θα υπολόγιζε σε ένα αμετάβλητο επίπεδο διοικητικών ή ενεργειακών εξόδων, γιατί ο σχεδιασμός θα απαιτούσε περισσότερα κτίρια και περισσότερο διοικητικό προσωπικό. Δηλαδή, η αύξηση αυτή θα ήταν μεγαλύτερη από τη σχετική διακύμανση (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

ζ. Έλεγχος των κατηγοριών κόστους

Αυτός ο έλεγχος είναι μία συστηματική διαδικασία του προσδιορισμού των λογαριασμών για να διευκρινιστεί αν το κόστος που καταχωρείται σε κάθε λογαριασμό είναι σταθερό, μεταβλητό ή ημιμεταβλητό. Το κόστος πρέπει να καταχωρηθεί ως εξής: Δωμάτια: Μεταβλητό σε σχέση με τον αριθμό διανυκτερεύσεων, Τρόφιμα: Μεταβλητό, Τηλέφωνα: Ημιμεταβλητό, Διοικητικά και γενικά: Σταθερό, Διαφήμιση και προβολή: Σταθερό, Θέρμανση, φωτισμός, ενέργεια: Σταθερό, Επισκευές και συντήρηση: Σταθερό, Ασφάλειες: Σταθερό και Δημοτικοί φόροι: Μεταβλητό σε σχέση με το σύνολο των εσόδων.

Το επόμενο βήμα είναι να προσδιοριστεί το σταθερό κόστος της περιόδου και το ποσό του μεταβλητού κόστους ανά ποσοτική μονάδα. Αυτό μπορεί να γίνει ερευνώντας πραγματικά στοιχεία των προηγούμενων χρήσεων, τα οποία έχουν μαζευτεί για κάθε κατηγορία κόστους.

Ένα μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι η ροπή να υποτιμάται το σταθερό κόστος. Σύμφωνα μ' αυτή τη μέθοδο υπάρχει κίνδυνος να παραβλεφθεί το σταθερό κόστος ενός ημιμεταβλητού κόστους και να χαρακτηριστεί αυτό σαν μεταβλητό. Αυτό αργότερα οδηγεί στην υπερεκτίμηση της επίδρασης του όγκου πάνω στο κόστος και επομένως, έχει σαν αποτέλεσμα την παροχή παραπλανητικών πληροφοριών.

### 3.2.2 Είδη κόστους

α) ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι το κόστος το οποίο υποτίθεται ότι παραμένει εντελώς ανεπηρέαστο από τις μεταβολές του όγκου (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

β) ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι το κόστος που υποτίθεται ότι μεταβάλλεται αναλογικά με τις αλλαγές κατά όγκο.

δ) ΣΧΕΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι εκείνο το κόστος που έχει σχέση με την απόφαση που πρόκειται να ληφθεί. Εάν ένα κόστος δεν διαφοροποιείται από μια πιθανή εναλλακτική λύση, δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη στην ανάλυση. Εάν π.χ. το εργατικό κόστος παραμένει το ίδιο κάτω από διαφορετικές λύσεις, δεν θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, όμως εάν μια εναλλακτική λύση επηρεάζει το εργατικό κόστος, τότε αυτό θα πρέπει να θεωρείται σχετικό (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

ε) ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι ένας όρος που περιγράφει κόστος το οποίο έχει ήδη γίνει και δεν μπορεί να αποφευχθεί με μια νέα διοικητική απόφαση ή εναλλακτική λύση. Συνήθως το πραγματικό κόστος δε θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Ένα συνηθισμένο παράδειγμα είναι το κόστος εγκατάστασης, το οποίο πρέπει να ξαναδαπανηθεί αν το εγκατεστημένο ήδη μηχάνημα πρέπει εν συνεχεία ν' αντικατασταθεί. Το αρχικό κόστος εγκατάστασης είναι ένα πραγματικό κόστος. Το πραγματικό

κόστος μπορεί να θεωρηθεί σαν κόστος που δεν μπορεί να αλλαχτεί με μια νέα απόφαση και επομένως είναι μη σχετικό κόστος.

στ) ΕΥΚΑΙΡΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι το κόστος των κερδών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί λόγω της απόρριψης μιας κάποιας ευκαιρίας, π.χ. μια τροφοδοτική εταιρεία είναι δυνατό να χρειάζεται ένα νέο μαγειρείο και νέα μηχανήματα πλύσης σκευών, τα κεφάλαια που διαθέτει, όμως δεν της επιτρέπουν παρά μόνο ν' αγοράσει τον εξοπλισμό της κουζίνας.

Οι οικονομίες ή τα κέρδη που θυσιάστηκαν από τη μη αγορά μηχανών πλύσης σκευών θα θεωρηθούν σαν ευκαιριακό κόστος. Συχνά μια απόφαση εξαρτάται από τη διαλογή μεταξύ δύο πραγμάτων. Η μία επιλογή μπορεί να γίνει σε βάρος της άλλης, γιατί τα αναμενόμενα κέρδη ή οικονομίες είναι μεγαλύτερα από το ευκαιριακό κόστος της άλλης επιλογής. Αυτή η διαφορά μεταξύ του κέρδους που προτιμήθηκε και του ευκαιριακού κόστους που έχει απομείνει λέγεται "ΕΠΑΥΞΗΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ".

ζ) ΕΠΑΥΞΗΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι λοιπόν, η διαφορά του κόστους μεταξύ μιας Α και μιας Β εκλογής. Ας θεωρηθούν δύο σχέδια το Α και το Β. Το επαυξημένο κόστος θα είναι η διαφορά μεταξύ κερδών ή οικονομιών που θα αποφέρει το σχέδιο Α και των κερδών ή οικονομιών που θα είχε αποφέρει το σχέδιο Β αν είχε χρησιμοποιηθεί.

Ο διευθυντής θα μπορούσε να χειριστεί αυτό τον υπολογισμό σαν σχέδιο Α μείον σχέδιο Β ή σχέδιο Β μείον σχέδιο Α όσο βέβαια είναι συνεπής και χειρίζεται όλα τα κόστη με τον ίδιο τρόπο. Το επαυξημένο κόστος, λοιπόν, μπορεί να είναι είτε θετικό είτε αρνητικό.

η) ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ: Η διάκριση μεταξύ άμεσου και έμμεσου κόστους είναι δύσκολη και αυτό λόγω κυρίως της προέλευσης του έμμεσου κόστους. Το έμμεσο κόστος προκύπτει για δύο λόγους. Ο πρώτος λόγος είναι πραγματικός και ο δεύτερος οφείλεται στο λογιστικό τρόπο μέτρησης.

Πρώτο. Το έμμεσο κόστος προκύπτει όταν δημιουργείται από δύο αιτίες, προϊόντα, τμήμα ή τομείς. Αυτό το είδος του έμμεσου κόστους είναι επίσης γνωστό σαν συνδυασμένο κόστος.

Για παράδειγμα, ένας πορτιέρης ξενοδοχείου πρέπει σαν μέρος των καθηκόντων του να παρκάρει τα αυτοκίνητα των πελατών του night club. Ο μισθός τους είναι συνδυασμένος με τη λειτουργία του ξενοδοχείου και του night club.

Αυτό είναι ένα οικονομικό γεγονός και κανένα ποσό που θα καταμερίζει το μισθό του μεταξύ των τμημάτων δεν μπορεί να προσφέρει χρήσιμες πληροφορίες, γιατί το κόστος είναι συνδυασμένο και δεν μπορεί λογικά να διαιρεθεί μεταξύ των δύο τμημάτων.

Αν ο πορτιέρης σταματήσει να παρκάρει αυτοκίνητα του night club τότε ένα μέρος του μισθού του δεν εξοικονομείται (το ευκαιριακό κόστος παρκαρίσματος των αυτοκινήτων είναι τότε μηδέν). Αν σταματήσει να κάνει τον πορτιέρη, τότε πάλι κανένα μέρος του μισθού του δεν εξοικονομείται (το ευκαιριακό κόστος της εξυπηρέτησης της εισόδου είναι τότε μηδέν) (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

Αλλά, αν δεν παρκάρει αυτοκίνητα και δεν κάθεται στην είσοδο του ξενοδοχείου, τότε όλος ο μισθός του εξοικονομείται. Το ευκαιριακό κόστος των δύο λειτουργιών δεν είναι βέβαια, το σύνολο του ευκαιριακού κόστους της καθημιάς λειτουργίας χωριστά γιατί οι λειτουργίες αυτές είναι συνδυασμένες.

Δεύτερο. Έμμεσο κόστος προκύπτει επίσης οπότε είναι βολικό να θεωρούμε ένα κόστος σαν συνδυασμένο. Παράδειγμα θα μπορούσε κανείς να ανατρέξει στις ακυρωμένες επιταγές ενός ξενοδοχείου για να εξακριβώσει σε ποια τμήματα πωλήσεων αντιστοιχούν οι επιταγές αυτές, ώστε να χρεώσει τα τμήματα αυτά. Αλλά το μεγάλο κόστος που προϋποθέτει το ξεκαθάρισμα αυτό κάνει όλη την προσπάθεια ασύμφορη.

Επομένως, το κόστος των ακυρωμένων επιταγών λαμβάνεται σαν συνδυασμένο κόστος.

Θ) ΓΕΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ: Ένα γενικό κόστος είναι ουσιαστικά ένα έμμεσο κόστος και μπορεί να προκύψει για κάποιον από τους δύο παραπάνω λόγους. Τα περισσότερα βιομηχανικά λογιστικά συστήματα κάνουν πάντα τη διάκριση μεταξύ γενικού κόστους και κόστους πρώτων υλών και εργατικών. Επειδή η διάκριση δεν είναι τόσο σπουδαία στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούνται οι όροι έμμεσο κόστος και γενικό κόστος σαν ταυτόσημες έννοιες.

ι) ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ: Σ' έναν οργανισμό ένας μεμονωμένος διευθυντής συχνά αξιολογείται με βάση τον αποδοτικότερη του τομέα, του οποίου έχει την εξουσία και ευθύνη. Η αξιολόγηση μπορεί να επηρεάζει μια απόφαση για μεγαλύτερη αμοιβή ή για προαγωγή.

Για να αξιολογηθεί ένας διευθυντής σωστά, είναι αναγκαίο να ερευνηθούν μόνο εκείνοι οι παράγοντες επί των οποίων ασκεί έλεγχο, θα ήταν παραπλανητική η αξιολόγηση, αν είχε θεωρηθεί υπεύθυνος για συντελεστές που δεν ελέγχει.

Ένα ελεγχόμενο, λοιπόν, κόστος είναι ένα κόστος επί του οποίου κάποιος έχει επιρροή, ώστε να θεωρηθεί σαν υπεύθυνος για την ύπαρξη του.

Η δυνατότητα ελέγχου περιέχει τρεις διαστάσεις:

ί. ΧΡΟΝΟΣ: Κάθε Κόστος είναι ελεγχόμενο μακροχρόνια, συμπεριλαμβανομένων και των βραχυχρόνιων εξόδων που δεν ελέγχονται, όπως ενοίκια, ύ. ΕΞΟΥΣΙΑ: Ένα κόστος που μπορεί να ελέγχεται από ένα πρόσωπο μπορεί να είναι μη ελεγχόμενο για κάποιο άλλο που στέκεται χαμηλότερα στην ιεραρχία από το πρώτο. π.χ. ο μισθός ενός υπαλλήλου είναι ελεγχόμενος μόνο σ' ένα ανώτερο επίπεδο από αυτό που βρίσκεται ο ίδιος,

iii. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ: Πολλοί παράγοντες είναι ανεξέλεγκτοι και από ολόκληρους οργανισμούς π.χ. μια εταιρεία δεν μπορεί να ελέγξει την αύξηση του κόστους που οφείλεται στη γενική αύξηση των τιμών εξαιτίας του πληθωρισμού.

ια) ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι αυτό που μπορεί να μη πραγματοποιηθεί βραχυχρόνια και το οποίο, φυσικά, μπορεί να ελεγχθεί σε μεγάλο βαθμό απ' αυτόν που διευθύνει την επιχείρηση ή το τμήμα. π.χ. είναι η διαφήμιση, η συντήρηση, η έρευνα της αγοράς. Φυσικά το να παραμεληθούν αυτά τα κόστη μακροχρόνια είναι επικίνδυνο. Για σύντομα όμως χρονικά διαστήματα είναι ακόμα ελεγχόμενα.

Τα προγραμματιζόμενα έξοδα είναι σταθερά έξοδα σε σχέση με τον πραγματικό όγκο εργασιών. Γιατί δεν υπάρχει λόγος για αλλαγές του όγκου προκειμένου αυτά να διαφοροποιηθούν. Π.χ. δεν υπάρχει λόγος αυξημένης κίνησης προκειμένου ν' αυξηθεί το κόστος διαφήμισης. Όμως μπορεί τα προγραμματιζόμενα κόστη να είναι μεταβλητά όταν σχετίζονται με τον προγραμματιζόμενο όγκο εργασιών, π.χ. περισσότεροι πελάτες σημαίνει περισσότερες επισκευές μακροχρόνια.



ιβ) ΣΧΕΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ: Είναι φανερό ότι όταν ένας διευθυντής παίρνει μια απόφαση σχετική με το κόστος δεν θα πρέπει στην απόφαση του αυτή να λάβει υπόψη του παρά μόνο το κόστος που είναι απόλυτα σχετικό με την απόφαση του. Ένας βασικός λόγος που η λογιστική χρησιμοποιεί τον όρο σχετικό κόστος οφείλεται στο γεγονός ότι μπορεί εύκολα να το μπερδέψει κανείς με το μη σχετικό κόστος.

Αν λοιπόν, τα σταθερά έξοδα έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό ο διευθυντής θα είχε πάρει μία λανθασμένη απόφαση.

Περιττό βέβαια να αναφερθεί εδώ πως η οποιαδήποτε διευθυντική απόφαση σχετίζεται πάντοτε με τα οικονομικά στοιχεία της ξενοδοχειακής επιχείρησης αποτέλεσμα της λογιστικής εργασίας του λογιστή της.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **5.1 Έννοια της Κοστολόγησης**

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση) (BENIEPHΣ, 1986).

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών που θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης του. Επειδή όμως δεν παράγουν ύλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις τα ίδια προϊόντα ούτε τα πολλά και διάφορα βιομηχανικά προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο, είναι εμφανές ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. Αυτό θα συμβεί επειδή, έστω και αν ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, οι διάφορες βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα που μπορεί να διαφέρουν ουσιαστικά στον τρόπο παραγωγής τους (διαφορετική τεχνολογία ή διαφορετικές παραγωγικές διαδικασίες) ή στην ποικιλία τους. Επίσης οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο οργάνωσής τους ή και ακόμη στο πλήθος και στο είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα. Μπορεί δηλαδή δύο επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. π.χ. παραγωγής επίπλων, όμως η μία να εξειδικεύεται στα έπιπλα κουζίνας ενώ η άλλη στα έπιπλα σαλονιού, ή μπορεί ακόμη και οι δύο να παράγουν έπιπλα κουζίνας αλλά η μία να προσφέρει ένα συγκεκριμένο τύπο ενώ η άλλη να προσφέρει περισσότερους τύπους και ποικιλίες χρωματισμών. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετηθούν και οι δύο επιχειρήσεις με το ίδιο σύστημα κοστολόγησης

Είναι αδύνατον δηλαδή να εξεταστούν τα κοστολογικά συστήματα που αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του ξύλου, του υφάσματος, του αλουμινίου, της ηλεκτρικής κουζίνας κλπ. Από την εξέταση βέβαια πολλών και διαφόρων κοστολογικών συστημάτων συμπεραίνει κανείς ότι υπάρχουν έννοιες, δομές, λειτουργίες και σκοπιμότητες που είναι κοινές για όλα τα κοστολογικά συστήματα.

## **5.2 Σκοπός και Σημασία της Κοστολόγησης**

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:

- (1) Η αγορά, δηλ. οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- (2) Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλ. η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.
- (3) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλ. οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία κλπ (BENIEPHΣ, 1986).
- (4) Οι συνθήκες παραγωγής, δηλ. π.χ. η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών
- (5) Το Κόστος.

Ο σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο αυτό παράγοντα, δηλ. το κόστος (BENIEPHΣ, 1986).

Αν επιμείνει κανείς σ' αυτή τη χρησιμότητα της κοστολόγησης δηλ. τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ' ένα διευθυντή, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα δηλαδή ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο όσο λεπτομερειακό και αν είναι υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη του. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μία επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο το οποίο μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανείς ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μία επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις καλύτερες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα όπως π.χ. εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή εάν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων ή εάν οι

εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή εάν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν οι ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν κλπ. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστασίου είτε ενός τμήματος του.

Εκτός από τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγομένου προϊόντος.

Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης. Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης η επιχείρηση πρέπει να έχει τον τρόπο να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

### **5.3 Χρησιμότητες**

Η χρησιμότητα της κοστολόγησης έγκειται:

- α) Στον προσδιορισμό της τιμής πώλησης.
- β) Στην παροχή πληροφοριών για έλεγχο των μερικών στοιχείων του κόστους, 3
- γ) Στην παροχή στοιχείων για την αποτίμηση των απογραφών.
- δ) Στη διευκόλυνση των διάφορων ελέγχων.

### **5.4 Εφαρμογές**

Οι εφαρμογές της κοστολόγησης στην ξενοδοχειακή λογιστική αφορούν κυρίως τα αναλώσιμα υλικά (τρόφιμα, ποτά, ροφήματα, είδη καθαριότητας κ.λπ.) των επιμέρους τμημάτων της, δηλαδή των υπνοδωματίων καθώς και των λοιπών κλάδων εκμετάλλευσης (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

Το πεδίο εφαρμογής κοστολόγησης είναι ευρύ. Εδώ δειγματοληπτικά θ' αναφερθούμε σε αντιπροσωπευτικά κατά κλάδους - παραδείγματα κοστολόγησης που αφορούν είτε προϊόντα του μπαρ (καφέ, κοκτέιλ, αναψυκτικά) είτε του εστιατορίου (φαγητά, ποτά, κ.λπ.) ή του πλυντηρίου (ανταλλακτικά, σκευή πλυντηρίου, κ.ά.) ή τέλος προϊόντα οποιουδήποτε τμήματος ή κλάδου του ξενοδοχείου.

I. Κόστος Προϊόντος Εστιατορίου

Η κοστολόγηση των φαγητών που παρασκευάζονται στο εστιατόριο αν και παρουσιάζει τις σχετικές της δυσκολίες είναι εντούτοις δυνατή. Για το κάθε φαγητό που παρασκευάζεται, συγκεντρώνουμε τα στοιχεία κόστους.

Εξωλογιστικά στοιχεία κόστους είναι: α) Οι πρώτες ύλες (κρέας, ψάρια, μακαρόνια, πατάτες κ.λπ. φρούτα, τυριά, ψωμί κ.λπ.) β) Τα άμεσα έξοδα όπως είναι τα καύσιμα (πετρέλαιο, κάρβουνα, ξύλα, ηλεκτρικό ρεύμα) και γ) τα έμμεσα έξοδα όπως είναι τα γενικά έξοδα (φωτισμός, ύδρευση, αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις κ.λπ.).

Αν τα τρέχοντα έμμεσα έξοδα δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν αμέσως κατά την κοστολόγηση των φαγητών υπολογίζονται κατά προσέγγιση με συντελεστές που βρίσκονται με τα δεδομένα της προηγούμενης χρήσης. Ο συντελεστής υπολογίζεται με σύγκριση της αξίας των πρώτων υλών του μαγειρείου με τα έμμεσα έξοδα

## II. Κόστος Προϊόντος Κυλικείου

Τα ποτά (κρασιά, ούισκι, μπύρα, αναψυκτικά, μεταλλικά νερά κ.λπ.) προσφέρονται από το εστιατόριο το μπαρ και πολλές φορές και από το κυλικείο. Στο εστιατόριο κατά κανόνα δίνονται σε φιάλες. Στο μπαρ σε μερίδες όταν η διάθεση των ποτών γίνεται σε φιάλες, η κοστολόγηση τους είναι εύκολη. Στην τιμή αγοράς, που φαίνεται στο τιμολόγιο αγοράς, προστίθενται και τα ειδικά έξοδα (μεταφορικά συσκευασίας κ.λπ.) αγοράς και έτσι βρίσκεται η τιμή κτήσης. Η διαφορά από της τιμής κτήσης μέχρι της διάθεσης αποτελεί το μικτό κέρδος. Αν υπολογίσουμε στην τιμή κτήσης και τα έμμεσα έξοδα που αναλογούν, βρίσκουμε το κόστος των ποτών. Η διαφορά τότε είναι το καθαρό οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά).

Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται η κοστολόγηση των ποτών όταν δίνονται στο μπαρ με φιάλες. Λόγω διαφοράς συντελεστού γενικών εξόδων κλάδου εστιατορίου και μπαρ είναι επόμενο το κόστος της φιάλης κάθε ποτού να είναι διαφορετικό από κλάδο σε κλάδο.

Κάποια δυσκολία στο προσδιορισμό του κόστους παρουσιάζεται στα ποτά σε μερίδες ή κοκτέιλ που προσφέρονται από το μπαρ. Το κόστος τους εξαρτάται από τον αριθμό των μερίδων που δίνει η κάθε φιάλη, από το είδος και το περιεχόμενο κάθε φιάλης, από το βάρος σε γραμμάρια κάθε μερίδας που είναι διάφορο ανάλογα με το είδος του ποτού κ.λπ.

Για το κάθε είδος συντάσσεται ιδιαίτερο κοστολόγιο με ανάλυση της αναλογίας των διάφορων ποτών, που συνθέτουν το κοκτέιλ (είδος, βάρος, τιμή μονάδας και αξία). Το συνολικό κόστος διαιρείται με τον αριθμό των μερίδων και βρίσκεται το κόστος κάθε μερίδας.

Κατά κανόνα οι μερίδες του Ούισκι είναι 40 γραμμάρια, του κονιάκ 30, του Brandy 40, των ορεκτικών (Campari, Americano) 50 γραμμάρια κ.ο.κ. (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998)

## III. Κόστος Υπνοδωματίων

Επειδή οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν παράγουν όπως οι βιομηχανικές επιχειρήσεις συγκεκριμένα προϊόντα, αλλά υπηρεσίες και αγαθά τα οποία έχουν ιδιόμορφο τύπο, ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους των διανυκτερεύσεων των πελατών στα δωμάτια είναι δύσκολος. Έχουν εφαρμοστεί πολλοί τρόποι (μέθοδοι)

με τα σχετικά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που παρουσιάζει ο καθένας. Για την κοστολόγηση συγκρίνονται: α) Το σύνολο των ετήσιων δαπανών στην υπηρεσία υπνοδωματίων. β) Ο αριθμός των δωματίων, γ) Η πληρότητα των υπνοδωματίων.

Στην περίπτωση που δεν απασχολούνται κάθε βράδυ τα δωμάτια, τότε όλα τα έξοδα βαρύνουν μόνο τα δωμάτια που χρησιμοποιούνται με αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους κατά μονάδα.

### **5.5 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης**

Ένα αποδοτικό (ή αποτελεσματικό) σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης <<αποδοτικό>> πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι (BENIEPHΣ, 1986):

- 1) Η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.
- 2) Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.
- 3) Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.
- 4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φθάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπέρ το δέον λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία, το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμοδίων στελεχών της επιχείρησης τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.
- 5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλουν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίδονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σ' αυτά όλες οι σχετικές οδηγίες οι απαραίτητες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής τους τμημάτων από τα οποία προέρχονται.

## **5.6 Κοστολογικοί λογαριασμοί**

Η έννοια του λογαριασμού είναι γνωστή. Λογαριασμός είναι το μέσον με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, κατά χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις) των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης των λογιστικών μονάδων. Ο λογαριασμός, επομένως, αποτελεί το βασικό μέσον συγκέντρωσης, καταχώρησης, ταξινόμησης, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών (BENIEPHΣ, 1986).

Λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό αυτό μπορεί να λεχθεί προκαταβολικά ότι δεν υπάρχει καταρχήν καμιά διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης μεταξύ των κοστολογικών λογαριασμών και των υπολοίπων λογαριασμών που τηρεί και χρησιμοποιεί μια επιχείρηση.

Οποιοσδήποτε λογαριασμός χρησιμοποιείται για να καταχωρηθούν σ' αυτόν πληροφορίες σχετικές με το κόστος παραγωγής ή γενικότερα με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης ή τμήματος της θα μπορούσε να ονομασθεί κοστολογικός λογαριασμός. Αναλυτικότερα, οι κοστολογικοί λογαριασμοί τηρούνται για πολλούς λόγους μεταξύ των οποίων οι κυριότεροι είναι οι εξής:

- 1) Για να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σ' αυτούς οι δαπάνες που έχουν σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες.
- 2) Για να ευρεθεί το κόστος παραγωγής κάθε παραγόμενης μονάδας ή υπηρεσίας, κάθε εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, κάθε τμήματος ή υπηρεσίας και για να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.
- 3) Για να υποδειχθεί στη διοίκηση της επιχείρησης ο βαθμός αποδοτικότητας της λειτουργίας της καθώς και οι απώλειες που υπάρχουν σε υλικά, χρόνο ή γενικά έξοδα. Η ανάλυση των αιτιών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων θα οδηγήσει στη λήψη μέτρων για τη βελτίωση τους.
- 4) Για να δοθούν τα κοστολογικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξη των αποτελεσματικών λογαριασμών όχι μόνο για το σύνολο της επιχείρησης αλλά και για τα επί μέρους τμήματα της.
- 5) Για να υπάρξουν ακριβή κοστολογικά αποτελέσματα τα οποία συγκρινόμενα με τα προϋπολογισμένα θα βοηθήσουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.
- 6) Για να χρησιμεύσουν σαν αρχεία που θα περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες οι οποίες θα αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας ώστε να είναι πιο εύκολος ο προγραμματισμός της δράσης της επιχείρησης και ο έλεγχος της.
- 7) Για να βοηθηθεί η διοίκηση της επιχείρησης σε περιπτώσεις που πρέπει να ληφθεί η απόφαση εάν ένα ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω στην παραγωγή άλλων προϊόντων συντελείται σε τέτοιο κόστος που να δικαιολογείται η παραγωγή τους ή εάν θα είναι περισσότερο οικονομική η προμήθεια τους από άλλους κατασκευαστές.
- 8) Για να εξηγηθεί με μεγαλύτερη λεπτομέρεια το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου που παρουσιάζεται σαν σύνολο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί υπάρχουν και τηρούνται μέσα στο γενικότερο Λογιστικό Σύστημα της επιχείρησης. Όταν γίνεται αναφορά στο Λογιστικό Σύστημα μιας επιχείρησης με αυτό νοούνται δύο μεγάλα

θέματα. Το ένα είναι το Λογιστικό Σχέδιο της επιχείρησης και το δεύτερο είναι οι Λογιστικές Διαδικασίες που έχουν θεσπισθεί από αυτήν. Το Λογιστικό Σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος της, τον τρόπο και το βαθμό οργάνωσης της καθώς και από τον τρόπο διοίκησης της.

Τα Λογιστικά Σχέδια που χρησιμοποιούνται στις διάφορες χώρες είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας που έχει αρχίσει πριν από πολλά χρόνια με αντικειμενικό σκοπό την λογιστική τυποποίηση. Με την ονομασία Λογιστικό Σχέδιο νοούνται τα εξής ξεχωριστά αλλά και συνδεδεμένα θέματα:

1) Το Σχέδιο των Λογαριασμών. Το σχέδιο των λογαριασμών είναι ένας κατάλογος λογαριασμών που περιέχει καταρχήν τις ονομασίες των λογαριασμών που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση για να καταχωρήσει σ' αυτούς τα λογιστικά γεγονότα που την αφορούν. Το μέγεθος του καταλόγου αυτού εξαρτάται (α) από το εάν αναφέρεται στο σύνολο των επιχειρήσεων μιας χώρας (γενικό λογιστικό σχέδιο) ή σε επιχειρήσεις ορισμένου κλάδου (κλαδικό λογιστικό σχέδιο) και (β) από τον βαθμό της ανάλυσης στον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Ο βαθμός της ανάλυσης εξαρτάται αφενός από την Πολιτεία που θεσπίζει το λογιστικό σχέδιο μέσω των υποχρεωτικών λογαριασμών που περιέχονται σ' αυτό και αφετέρου από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί. Στη συνέχεια οι λογαριασμοί που περιέχονται στο σχέδιο των λογαριασμών κωδικοποιούνται σε τρόπο ώστε να αντιστοιχεί ένας κωδικός αριθμός σε κάθε λογαριασμό και ομαδοποιούνται, σε τρόπο ώστε λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται παρόμοια οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης να βρίσκονται κοντά, δηλαδή μέσα στην ίδια ομάδα. Τέλος το σχέδιο των λογαριασμών πρέπει να καθορίζει το εννοιολογικό περιεχόμενο κάθε λογαριασμού δηλαδή ποιου είδους λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται σ' αυτόν. Το σχέδιο των λογαριασμών π.χ. πρέπει να ορίζει ότι στο λογαριασμό <<πελάτες>> καταχωρούνται στη μεν χρέωση οι απαιτήσεις της επιχείρησης από πωλήσεις που έκανε με πίστωση στη δε πίστωση οι εξοφλήσεις των απαιτήσεων αυτών. Αυτό σημαίνει ότι καμιά επιχείρηση εφόσον έχει θεσπισθεί Λογιστικό Σχέδιο για τη χώρα ή για τον κλάδο στον οποίο ανήκει η συγκεκριμένη επιχείρηση, δεν μπορεί να καταχωρήσει στο λογαριασμό <<πελάτες>> μια προκαταβολή την οποία εισπράττει από έναν πελάτη. Το σχέδιο των λογαριασμών πρέπει να ορίζει σε ποιο λογαριασμό θα καταχωρηθεί η είσπραξη της προκαταβολής (BENIEPHΣ, 1986).

2) Ο τρόπος της συνδεσμολογίας ή της συλλειτουργίας των λογαριασμών. Οι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για την αρχική καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων, στη συνέχεια όμως για πάρα πολλούς από τους λογαριασμούς που έχει χρησιμοποιήσει η επιχείρηση μέσα σε μια χρονική περίοδο προκύπτει το θέμα της μεταφοράς του υπόλοιπου τους ή του κλεισίματος τους είτε κατά τη διάρκεια της χρήσης είτε στο τέλος της. Το θέμα της συλλειτουργίας των λογαριασμών προκύπτει εντονότατο κατά το κλείσιμο των λογαριασμών εξόδων και εσόδων στο τέλος της χρήσεως στα πλαίσια της διαδικασίας του προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσεως με ημερολογιακές εγγραφές, ιδιαίτερα όταν τα αποτελέσματα προσδιορίζονται κατά βαθμιδωτό τρόπο δηλαδή μικτά αποτελέσματα - αποτελέσματα εκμετάλλευσης - αποτελέσματα χρήσης.

3) Οι γενικές λογιστικές αρχές που ισχύουν ή που θεσπίζονται κάθε φορά και αφορούν τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων της επιχείρησης, την αποτίμηση των αποθεμάτων της, τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής, κλπ.

4) Ο καθορισμός των λογιστικών καταστάσεων που πρέπει να δημοσιεύονται από την επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως καθώς και το περιεχόμενο τους ή η μορφή της εμφάνισής τους. Το Λογιστικό Σχέδιο πρέπει δηλαδή να ορίζει εκτός από τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και την Κατάσταση Διανομής Κερδών (στην περίπτωση που υπάρχουν κέρδη σε μια χρήση) θα δημοσιεύονται και άλλες καταστάσεις (όπως είναι η Κατάσταση των Πηγών και των Χρήσεων Κεφαλαίων ή η Κατάσταση Ροών Καθαρού Κεφαλαίου Κίνησης κλπ.) ή επεξηγηματικές σημειώσεις και για ποια στοιχεία από αυτά που περιέχονται στις καταστάσεις αυτές. Πρέπει να παρέχει επίσης υποδείγματα σχετικά με την εμφάνιση των δημοσιευομένων λογιστικών καταστάσεων.

Πρέπει, με όσα αναφέρονται πιο πάνω να έχει γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο η θέσπιση ενός Λογιστικού Σχεδίου επιφέρει τυποποίηση στη λογιστική εργασία. Πρέπει όμως επίσης στο σημείο αυτό να τονισθεί ότι η λογιστική τυποποίηση δεν αντικαθιστά ή υποκαθιστά τη λογιστική θεωρία αλλά, αντίθετα, απορρέει από αυτή και διευκολύνει την ομοιόμορφη υλοποίηση και εφαρμογή της από τις επιχειρήσεις της χώρας ή ενός συγκεκριμένου κλάδου. Η λογιστική τυποποίηση ή η μηχανογραφική διάσταση μέσω των ηλεκτρονικών υπολογιστών που μπορεί να έχει η τυποποίηση αυτή δεν αντικαθιστούν το ρόλο του λογιστή, του μόνου πραγματικά αρμόδιου και κατάλληλου να σχεδιάσει την τυποποίηση, να την τροφοδοτήσει σωστά με στοιχεία και να ερμηνεύσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την τυποποιημένη λογιστική εργασία.

Ένα πρώτο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι σχετικά με το ποιοί είναι στην πραγματικότητα οι κοστολογικοί λογαριασμοί και που βρίσκονται σε σχέση με τους υπόλοιπους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να συνυπάρχουν μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (δηλαδή μέσα στις ομάδες 1 έως 8 του Λογιστικού Σχεδίου) είτε να λειτουργούν μόνοι τους και μεταξύ τους (δηλαδή μέσα στην ομάδα 9 του Λογιστικού Σχεδίου). Στην πρώτη περίπτωση οι δαπάνες που γίνονται σχετικά με την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης (δηλ. με το κόστος παραχθέντων) ή με την λειτουργία ενός οποιουδήποτε άλλου τμήματος της (δηλ. με κόστος λειτουργίας τμήματος) παρακολουθούνται με κατάλληλη ανάλυση των δευτεροβαθμίων ή τριτοβαθμίων λογαριασμών των ομάδων 1 έως 8. Ο λογαριασμός π.χ. 60.01.00 «Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού» θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σύμφωνα με τα τμήματα της επιχείρησης που απασχολούν ημερομίσθιο προσωπικό. Στη συνέχεια ένας από αυτούς, έστω, ο λογαριασμός «Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού Τμήματος Παραγωγής» θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σύμφωνα με τις παραγωγικές διαδικασίες υπηρεσιών που πραγματοποιούνται. Κατ' αυτόν τον τρόπο και μέσω διαδοχικών αναλύσεων του κάθε λογαριασμού, θα μπορούσε να φτάσει κανείς στις τακτικές αποδοχές του ημερομίσθιου προσωπικού που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους λειτουργίας μιας οποιαδήποτε λειτουργίας της επιχείρησης. Όλοι αυτοί οι λογαριασμοί που δημιουργήθηκαν για να αναλυθεί ο λογαριασμός 60.01.00 «Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού» είναι κοστολογικοί λογαριασμοί (BENIEPHΣ, 1986).



Στη δεύτερη περίπτωση, όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, την ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου. Κοστολογικοί λογαριασμοί δημιουργούνται, ουσιαστικά, μέσα στις ομάδες 2 και 6 της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Εάν κοιτάξει κανείς τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 9 θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν εκεί οι λογαριασμοί 91 »Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων» και 94 <<Αποθέματα>> που είναι αντίστοιχοι των λογαριασμών των ομάδων 6 και 2. Η ομάδα 9 αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης, δηλαδή στη λογιστική κόστους και αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα σημαίνει ότι όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9 πρέπει και να πιστώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελούν οι ομάδες 1 έως 8 (Χρηματοοικονομική Λογιστική) οι λογαριασμοί των οποίων συλλειτουργούν μεταξύ τους. Επίσης ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελεί η ομάδα 0. Για να επιτευχθεί η ανεξαρτησία του λογιστικού κύκλωματος της ομάδας 9 σημαντικός είναι ο ρόλος που παίζει ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 90 "Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί". Η ανεξαρτησία του κύκλωματος της ομάδας 9 πηγαιίνει μέχρι τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου. Για να γίνει αυτό πρέπει να ληφθούν υπόψη τα έσοδα της χρονικής αυτής περιόδου. Για το λόγο αυτό υπάρχουν οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 91 "Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων" και 96 "Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα". Το αποτέλεσμα της περιόδου υπολογίζεται με τη βοήθεια του λογαριασμού 98 "Αναλυτικά Αποτελέσματα". Οι ανάγκες της συγκέντρωσης των δαπανών ανά λειτουργική ενότητα της επιχείρησης και του υπολογισμού του κόστους των παραχθέντων προϊόντων μιας χρονικής περιόδου ικανοποιούνται με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 92 "Κέντρα (Θέσεις) Κόστους" και 93 "Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)" που αναλύονται και αναπτύσσονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι δαπάνες κατά είδος (δηλ. το πόση είναι η δαπάνη) μετατρέπονται σε δαπάνες κατά προορισμό (δηλ. για ποιο σκοπό έγινε η δαπάνη).

Από την ανάλυση που έχει προηγηθεί προκύπτει ότι υπάρχουν τρεις εναλλακτικές λύσεις ως προς τους κοστολογικούς λογαριασμούς που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση. Η πρώτη λύση είναι να τους χρησιμοποιήσει στα πλαίσια της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (η πρώτη από τις δύο περιπτώσεις που αναπτύχθηκε προηγουμένως). Η λύση αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι λειτουργεί ένα μόνο λογιστικό κύκλωμα και το μειονέκτημα ότι δημιουργείται η αναγκαιότητα χρησιμοποίησης ενός μεγάλου αριθμού λογαριασμών, ιδιαίτερα στις ομάδες 2 και 6, για τη σύγχρονη παρακολούθηση των δαπανών κατ' είδος και κατά προορισμό. Η δεύτερη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατ' είδος και να χρησιμοποιήσει το ανεξάρτητο κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης για την παρακολούθηση των δαπανών κατά προορισμό με τη βοήθεια καταλληλότερων λογαριασμών (η δεύτερη από τις δύο περιπτώσεις που αναπτύχθηκε προηγουμένως). Η λύση αυτή έχει το μειονέκτημα ότι λειτουργούν δύο λογιστικά κύκλωμα. Αυτό σημαίνει ότι σχεδόν διπλασιάζεται το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης της επιχείρησης αφού πρέπει να γίνουν ξεχωριστές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς κάθε ενός λογιστικού κύκλωματος και έτσι αυξάνεται η λογιστική εργασία. Τα πλεονεκτήματα της λύσης αυτής είναι ότι (α) υπάρχει η δυνατότητα

διπλού ελέγχου του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου αφού κάθε ένα από τα δύο λογιστικά κύκλωμα καταλήγει στον υπολογισμό του ίδιου στην πραγματικότητα οικονομικού αποτελέσματος αλλά από άλλη σκοπιά και (β) ο υπολογισμός του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος της επιχείρησης γίνεται με τη χρησιμοποίηση καταλληλότερων και ολιγότερων λογαριασμών. Και οι δύο λύσεις που έχουν αναφερθεί καταλήγουν στον υπολογισμό του κόστους με τη βοήθεια λογαριασμών οι οποίοι ενημερώνονται από ημερολογιακές εγγραφές. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση που γίνεται σύμφωνα με οποιαδήποτε από τις δύο αυτές λύσεις ονομάζεται εσωλογιστική κοστολόγηση (BENIEPHΣ, 1986).

Η τρίτη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο απαιτούμενο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατ' είδος (όπως στην προηγούμενη δεύτερη λύση) αλλά να μην χρησιμοποιήσει κανένα άλλο κοστολογικό λογαριασμό για την παρακολούθηση των δαπανών κατά προορισμό και τον υπολογισμό του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος ή μιας υπηρεσίας της. Στην περίπτωση αυτή ο προσδιορισμός του κόστους θα γίνει με την βοήθεια καταστάσεων ή εκθέσεων με βάση τα κοστολογικά στοιχεία που τηρούνται από το κύκλωμα της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η κοστολόγηση που γίνεται σύμφωνα με την τρίτη αυτή λύση ονομάζεται εξωλογιστική κοστολόγηση. Η λύση αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι χρησιμοποιούνται οι ελάχιστοι δυνατοί κοστολογικοί λογαριασμοί και δεν αυξάνεται η λογιστική εργασία από πλευράς ημερολογιακών εγγραφών, καταχωρίσεων, διορθώσεως λαθών κ.λπ. Έχει όμως το μειονέκτημα ότι λείπει από την διαδικασία της κοστολόγησης η ασφαλιστική δικλείδα του διπλού ελέγχου. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει πάντα η περίπτωση της παράλειψης και της μη μεταφοράς κοστολογικών δεδομένων από τους κοστολογικούς λογαριασμούς στις καταστάσεις ή τις εκθέσεις με συνέπεια τον λανθασμένο υπολογισμό του κόστους.

Η επιλογή μιας από τις τρεις εναλλακτικές λύσεις την οποία τελικά θα ακολουθήσει η επιχείρηση εξαρτάται από κριτήρια που θα θέσει η ίδια η επιχείρηση. Τέτοια κριτήρια μπορεί να είναι το κόστος υλοποίησης και εφαρμογής της κάθε λύσης, η αναγκαιότητα για πληρότητα ή πιστότητα της πληροφόρησης, η πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας, η διαθεσιμότητα του προσωπικού κ.λπ.

Ένα δεύτερο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί σχετικά με τους κοστολογικούς λογαριασμούς αφορά το πλήθος τους δηλαδή πόσοι λογαριασμοί κοστολογικοί θα χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση. Το ερώτημα αυτό προκύπτει κυρίως όταν η επιχείρηση ακολουθεί εσωλογιστική κοστολόγηση. Τα κριτήρια της επιλογής θα πρέπει να τεθούν και πάλι από την ίδια την επιχείρηση. Θα μπορούσαν να αναφερθούν πολλά και διάφορα κριτήρια αλλά από τα ουσιαστικότερα και βασικότερα είναι η οργανωτική δομή της επιχείρησης και το κόστος της πληροφόρησης. Η οργανωτική δομή της επιχείρησης αποτυπώνεται σ' αυτό που ονομάζεται οργανόγραμμα. Ένα οργανόγραμμα δείχνει τους κύριους και βασικούς τομείς ή λειτουργίες που συνθέτουν την επιχείρηση. Κάθε ένας τομέας αναλύεται στη συνέχεια, π.χ. σε υποτομείς, κάθε υποτομέας σε υπηρεσίες και κάθε υπηρεσία σε γραφεία. Το οργανόγραμμα δείχνει επίσης τη διοικητική ιεραρχία της επιχείρησης. Όσο πολυπλοκότερο είναι το οργανόγραμμα μιας επιχείρησης τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί απαιτούνται για να παρακολουθηθεί το κόστος λειτουργίας κάθε διοικητικής ενότητας. Το άθροισμα του

κόστους λειτουργίας όλων των διοικητικών ενοτήτων συνθέτει το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης (BENIEPHΣ, 1986).

Όσον αφορά το κόστος της πληροφόρησης για να γίνει αντιληπτή η σημασία του, έστω το εξής παράδειγμα: ας υποτεθεί ότι για την προσφορά των υπηρεσιών μίας ξενοδοχειακής επιχείρησης χρησιμοποιείται μεταξύ των άλλων πόρων, ο πόρος X ο οποίος είναι πολύ μικρής αξίας και ότι η ποσοτική του συμμετοχή στην προσφορά υπηρεσιών δεν είναι σταθερή αλλά ποικίλει και εξαρτάται από διάφορους τεχνικούς παράγοντες. Η ανάλωση του πόρου X θα μπορούσε να θεωρηθεί σαν γενικό τουριστικό έξοδο. Όταν όμως υπάρχει επιθυμία ξεχωριστής παρακολούθησης της ανάλωσης του πόρου X και προσδιορισμός της συμμετοχής του στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής κάθε μονάδας προϊόντος, τίθεται θέμα κόστους περισυλλογής της πληροφορίας αυτής. Το κόστος περισυλλογής της πληροφορίας αυτής δημιουργείται π.χ. από το ότι θα πρέπει να αξιολογείται ο πόρος X που χρησιμοποιείται κάθε φορά, από κάποιον αρμόδιο που αμείβεται για την εργασία αυτή, από τις καθυστερήσεις που ίσως υπάρξουν στην παραγωγική διαδικασία με συνέπεια την απώλεια εσόδων κλπ. Όσο περισσότερη πληροφόρηση απαιτείται από τη λογιστική κόστους τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί πρέπει να χρησιμοποιηθούν. Υπάρχει όμως πάντα το θέμα της σύγκρισης που πρέπει να γίνεται μεταξύ του κόστους περισυλλογής της πληροφορίας που θα καταχωρηθεί στους κοστολογικούς λογαριασμούς και της ωφέλειας της χρησιμότητας που θα προσφέρει η πληροφόρηση αυτή σε κάποιο ενδιαφερόμενο αρμόδιο στέλεχος της επιχείρησης. Το κόστος της πληροφόρησης είναι ένα στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη στον προσδιορισμό του βαθμού ανάλυσης στον οποίο θα υπεισέλθει το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης ακόμη και εάν αυτό είναι εξωλογιστικό. Σε πολλές περιπτώσεις πάντως συμβαίνει η επιχείρηση να είναι διατεθειμένη να υποστεί το κόστος περισυλλογής μιας πληροφορίας όμως να μην υπάρχει η άμεση τεχνική δυνατότητα για κάτι τέτοιο. Μεγάλο μέρος του Λογιστικού Συστήματος που εφαρμόζει μια επιχείρηση αποτελείται από τις Λογιστικές Διαδικασίες που έχουν θεσπισθεί από την επιχείρηση αυτή. Λογιστική διαδικασία είναι ένα σύνολο προαποφασισμένων ενεργειών που γίνονται και έχουν σχέση με την λογιστική ενημέρωση της επιχείρησης. Για να γίνει π.χ. μια πληρωμή από το ταμείο της επιχείρησης πρέπει να ακολουθηθεί μια ορισμένη διαδικασία: πρέπει να ελεγχθεί το παραστατικό (τιμολόγιο, συμφωνητικό κλπ.) που προσκομίζει εκείνος που θα εισπράξει τα χρήματα από τον αρμόδιο υπάλληλο της επιχείρησης, να εκδοθεί ένα <<ένταλμα πληρωμής>> προς το ταμείο της επιχείρησης σε ένα προκαθορισμένο αριθμό αντιτύπων, ο ενδιαφερόμενος τρίτος να πάει στο ταμείο έχοντας μαζί του ορισμένα από τα αντίτυπα του εντάλματος πληρωμής, ο ταμίας να σφραγίσει τα αντίτυπα που παραλαμβάνει, να ζητήσει από τον τρίτο να υπογράψει σ' αυτά ότι παρέλαβε τα χρήματα, να του παραδώσει ένα από αυτά μαζί με τα χρήματα, να ενημερωθεί ο λογαριασμός του ταμείου με βάση κάποιο άλλο από τα αντίτυπα του εντάλματος που εκδόθηκαν και που προωθήθηκε προς τον αρμόδιο υπάλληλο και τέλος, να γίνει συμφωνία (όχι βέβαια μετά από κάθε πληρωμή αλλά οπωσδήποτε στο τέλος της ημέρας) μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου που δείχνει ο λογαριασμός του ταμείου και των χρημάτων που πραγματικά υπάρχουν στο ταμείο. Λογιστικές διαδικασίες πρέπει να υπάρχουν για να παρακολουθούνται π.χ. τα γραμμάτια που εξοφλούνται από τους πελάτες, τα γραμμάτια που αποστέλλονται

στις Τράπεζες για διάφορες αιτίες, οι εισπράξεις που γίνονται, οι πωλήσεις μετρητοίς ή με πίστωση, η μισθοδοσία του προσωπικού κλπ. Γίνεται αντιληπτό ότι για να έχει μια επιχείρηση λογιστική ενημέρωση πρέπει όλες αυτές οι λογιστικές διαδικασίες να είναι σωστά σχεδιασμένες, ώστε να αποφεύγεται η περιττή γραφειοκρατία, και να ολοκληρώνονται εγκαίρως και χωρίς λάθη.

### **5.7 Μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης**

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης, δηλαδή οι κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τις πρώτες ύλες, τα άμεσα εργατικά και τα γενικά ξενοδοχειακά έξοδα, είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός. Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωρισθούν σε δύο κατηγορίες: η μία κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης (BENIEPHΣ, 1986).

Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας την οποία ακολουθεί μία συγκεκριμένη επιχείρηση. Υπάρχουν κατά βάση δύο τρόποι παραγωγής: η εξατομικευμένη παραγωγή και η συνεχής παραγωγή.

Στην πρώτη περίπτωση οι φορείς του κόστους είναι διαφορετικοί μεταξύ τους ενώ στη δεύτερη είναι όλοι όμοιοι μεταξύ τους.

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Όπως έχει αναφερθεί, η διοίκηση χρειάζεται την πληροφόρηση για πολλούς και διάφορους λόγους. Άρα διάφορες τεχνικές έχουν αναπτυχθεί. Οι κυριότερες μεταξύ αυτών είναι: η τεχνική του πλήρους κόστους, η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και η τεχνική του προτύπου κόστους.

Η τεχνική του πλήρους κόστους είναι βασισμένη στη ιδέα ότι το κόστος των παραγομένων προϊόντων αποτελείται από τους πόρους, την άμεση εργασία και όλα (σταθερά ή μεταβλητά) τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η ιδέα αυτή μολονότι είναι λογική έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους (άμεσο κόστος) και με εκείνο το οποίο δεν οφείλεται σ' αυτούς.

Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής διότι παρέχει την ευχέρεια στην διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων της. Αυτό επιτυγχάνεται επιβαρύνοντας τους φορείς του κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους, δηλαδή με τους πόρους, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα σταθερά βιομηχανικά γενικά έξοδα δεν επιβαρύνουν τους φορείς του κόστους, αλλά εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου. Η δικαιολογία γι' αυτό είναι ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργούνται εξαιτίας του χρόνου και δεν είναι το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας εφόσον θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε ανεξαρτήτως του εάν υπάρχει παραγωγή ή όχι. Και

εδώ όμως υπάρχει η θεωρητική δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

Η τεχνική του προτύπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Προϋπολογισμός είναι ένα οικονομικό πρόγραμμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Πρότυπο Κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου είναι δυνατόν να συγκριθεί με το αναμενόμενο και να ελεγχθεί εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε ή όχι. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπισθούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμισθεί το γεγονός ότι οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης είναι απλώς τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης θα παρουσιάσει καλύτερα τις κοστολογικές πληροφορίες δεδομένου του σκοπού για τον οποίο αυτές πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Άρα ο σκοπός προηγείται των μέσων και δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού των μέσων τα οποία θα χρησιμοποιηθούν. Πάντως κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και τουλάχιστον μια τεχνική κοστολόγησης δεδομένου ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί εάν δεν ληφθεί υπόψη η φύση της προσφοράς υπηρεσιών και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση.

Κάθε μια τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με κάθε μια μέθοδο κοστολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι η τεχνική του πλήρους κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε υπάρχει εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία είτε υπάρχει συνεχής παραγωγική διαδικασία. Το ίδιο ισχύει για την τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και για την τεχνική του προτύπου κόστους.

Δεν πρέπει να παραληφθεί να αναφερθεί ότι η λειτουργία της Λογιστικής Κόστους, σε ό, τι έχει σχέση με την κοστολόγηση των προσφερόμενων υπηρεσιών, διέπεται κατά την εφαρμογή της από νομοθετικές ρυθμίσεις, διατάξεις και αποφάσεις όπως γίνεται και κατά την εφαρμογή των κανόνων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

## **5.8 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση με το ΕΓΛΣ**

1) Κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθήται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή λειτουργίας. Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται και γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας (ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ, 1998).

2) Η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δύο, βασικά, ξεχωριστές μεταξύ τους μορφές, τις ακόλουθες:

α) Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών, που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Η πλήρη αυτή μορφή της κοστολόγησης οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρεσεών της, αλλά και των υπολοίπων βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης (Λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών) τουλάχιστον μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποτίθεται ότι στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση, το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών, ως αποτέλεσμα δε αυτών προκύπτουν οι καταστάσεις (φύλλα μερισμού - επιμερισμού) με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικά των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση, γίνονται για τη λογιστικοποίηση του εμμέσου κόστους,

β) Την ατελή μορφή ή Εξωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (της απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις: ι. Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων ετοιμών και ημιτελών προϊόντων στο τέλος της χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής.

Τέτοια παραδείγματα αφορούν τις επιχειρήσεις, οι οποίες κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στη μονάδα, ιι. Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων, παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι π.χ. τα δελτία βιομηχανοποίησης και παραγωγής, τα δελτία απασχόλησης προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα,

iii. Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά, όπως π.χ. στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΙΣΜΕΝΗ ΣΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ABC)

#### 6.1 Εισαγωγή

Συνήθως μεγάλη ποσότητα επιχειρησιακών πόρων αναλώνεται για πληροφόρηση της διοίκησης αλλά πολύ μικρό μέρος των συγκεκριμένων πόρων καλύπτει τις πραγματικές της ανάγκες. Έχει αναρωτηθεί κανείς πόσα διοικητικά στελέχη είναι πραγματικά σε θέση να απαντήσουν στα ακόλουθα ερωτήματα που αφορούν την επιχείρηση τους όπως:

- ❖ Ποιοί πελάτες και ποια τμήματα της αγοράς αποφέρουν κέρδος;
- ❖ Ποιά προϊόντα ή ποιες ομάδες προϊόντων είναι πιο κερδοφόρες;
- ❖ Ποιά κανάλια διανομής και πωλήσεων αποφέρουν περισσότερο κέρδος;
- ❖ Τι ποσοστό της καθημερινής εργασίας δεν αποφέρει κανένα κέρδος;
- ❖ Ποιες εργασίες προσθέτουν αξία στους πελάτες και στην επιχείρηση και ποιες μπορούν να παραληφθούν χωρίς αρνητικό αντίκτυπο στη λειτουργία της επιχείρησης;

Στα παραπάνω ερωτήματα απαντά με τρόπο κατανοητό στα σύγχρονα διοικητικά στελέχη το **Activity Based Costing**. Η μεθοδολογία Activity Based Costing μέτρησης κόστους και απόδοσης της επιχείρησης είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί η εταιρία για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Το ABC διαφέρει από τις παραδοσιακές τεχνικές που χρησιμοποιεί η λογιστική γιατί υπολογίζει όλα τα πάγια (fixed) και άμεσα (direct) έξοδα σαν μεταβλητά (variable), με άλλα λόγια επιμερίζει τα διάφορα έξοδα ανάλογα με τον όγκο και την αξία της παραγγελίας του πελάτη, τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής, κλπ. Το αποτέλεσμα είναι η μεθοδολογία ABC να παρουσιάζει στα διοικητικά στελέχη μια ποσοτική περιγραφή της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να τους εξοπλίζει με ένα πολύτιμο εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Γίνεται φανερό ότι η μεθοδολογία ABC αποτελεί την βάση για την άμεση και σωστή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχημένη πορεία μιας επιχείρησης. Επιτρέπει την ακριβέστερη κοστολόγηση των προϊόντων και βοηθάει σημαντικά στην ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων "what-if" για αποτελεσματικότερες στρατηγικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι επίσης σημαντικό το ότι τα συστήματα ABC παράγουν τις πληροφορίες εκείνες οι οποίες βοηθούν σημαντικά στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών μια και στην πραγματικότητα μια εταιρία μπορεί πιο εύκολα να ελέγξει τις διαδικασίες παρά τα ίδια τα έξοδα της αυτά καθαυτά.

## **6.2 Πλεονεκτήματα του ABC**

Αν και είναι ξεκάθαρο ότι ο πρωταρχικός ρόλος των συστημάτων ABC είναι να παρέχουν πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος της γραμμής παραγωγής, στην πραγματικότητα προσφέρουν πολύ περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στην διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως:

- ❖ Να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά μονάδα προϊόντος και να βρει τρόπους να μειωθούν
- ❖ Να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία της εταιρίας σε σχέση με τις κλασσικές μεθόδους της λογιστικής
- ❖ Να προσδιορίσει εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούργια προϊόντα και υπηρεσίες
- ❖ Να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών (in-house) ή είναι προτιμότερο να ανατεθούν σε εξωτερικούς συνεργάτες (outsourcing)

Με άλλα λόγια, η μεθοδολογία ABC υποστηρίζει τρεις σημαντικές πτυχές που σχετίζονται με την λήψη στρατηγικών αποφάσεων μέσα στην εταιρία:

- ❖ Την κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών
- ❖ Την διαφοροποίηση της γκάμας προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας είτε με την παρουσίαση και προώθηση νέων προϊόντων, είτε με την διακοπή παραγωγής μέρους αυτών
- ❖ Τον σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών

Η μεθοδολογία ABC δεν υποκαθιστά το λογιστικό σύστημα που ήδη χρησιμοποιείται και έχει παγιωθεί σε μια επιχείρηση. Αντίθετα, λειτουργεί περισσότερο ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου ότι το οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσδιοριστεί με τις παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους είναι σωστό. Είναι απαραίτητο να λεχθεί ότι η παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική δεν εξετάζει σε μεγάλο βάθος τις αιτίες του κόστους αλλά ενδιαφέρεται περισσότερο για το συγκεντρωτικό οικονομικό αποτέλεσμα. Στο πλαίσιο αυτό η μεθοδολογία ABC λειτουργεί συμπληρωματικά εξασφαλίζοντας στα διοικητικά στελέχη το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων που θα τους οδηγήσουν σε ορθολογική λήψη αποφάσεων.

## **6.3 Αρχές**

Η μεθοδολογία ABC συχνά θεωρείται αρκετά περίπλοκη καθότι πολλοί θεωρούν ότι περιέχει πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα η μεθοδολογία βασίζεται σε λίγες πολύ απλές αρχές:

- ❖ Αρχή 1: Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους

Όσο περισσότερο επαναλαμβάνεται μια δραστηριότητα, άσχετα από το αν είναι χρήσιμη ή όχι, καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους.

- ❖ Αρχή 2: Κάθε δραστηριότητα γίνεται για κάποιο σκοπό



Κάθε δραστηριότητα σε μια επιχείρηση γίνεται για κάποια αιτία ή σκοπό. Στις άρτια οργανωμένες επιχειρήσεις κάθε δραστηριότητα συσχετίζεται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους δηλαδή τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες. Συμβαίνει όμως συχνά ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης να μην μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με τα αντικείμενα κόστους αλλά να συσχετίζεται με κάποιο κέντρο κόστους, δηλαδή κάποιο τμήμα της επιχείρησης.

❖ Αρχή 3: Διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα ή και κανάλια διανομής συνεπάγονται διαφορετικής έντασης εργασία

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, όπως η απορροφητική και η οριακή, επιμερίζουν τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις επιμερισμού όπως ο όγκος και η αξία των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες απασχόλησης των μηχανημάτων. Έτσι όμως δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος. Η μεθοδολογία ABC λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους με βάσει το τι πραγματικά καταναλώθηκε για το κάθε αντικείμενο.

Πίνακας 4 Ορισμοί

Όρος	Ορισμός	Παράδειγμα
<b>Πόροι (Resources)</b>	Τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την μετατροπή των εισροών σε εκροές	Προσωπικό, εξοπλισμός, κεφάλαιο, πρώτες ύλες, κτίρια, τηλεφωνικά έξοδα
<b>Οδηγός πόρων (Resource Driver)</b>	Μέθοδος επιμερισμού πόρων σε δραστηριότητες	% χρόνου που καταναλώνει το προσωπικό σε δραστηριότητες όπως τηλεφωνικές επαφές με πελάτες
<b>Καθήκον (Task)</b>	Στοιχείο της εργασίας, μια ομάδα καθηκόντων αποτελούν μια δραστηριότητα	Λεπτομέρειες συζητήσεων με πελάτες
<b>Δραστηριότητα (Activity)</b>	Μια σειρά συσχετιζόμενων καθηκόντων	Τηλεφωνικές επαφές με πελάτες για πληρωμή ληξιπρόθεσμων οφειλών

<b>Διαδικασία (Process)</b>	Μια σειρά συσχετιζόμενων δραστηριοτήτων για να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα	Εκπλήρωση παραγγελιών (περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως λήψη παραγγελιών, τιμολόγηση, συλλογή πληρωμών)
<b>Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων (Activity Driver)</b>	Ένα γεγονός ή κάποιος παράγοντας που προκαλεί την εκτέλεση κάποιας δραστηριότητας	Μη εξοφλημένα τιμολόγια
<b>Αντικείμενο κόστους (Cost Object)</b>	Το τελικό αντικείμενο που θα κοστολογηθεί	Πελάτες ή ομάδες πελατών, προϊόντα ή ομάδες προϊόντων

Κάθε δραστηριότητα εκτελείται από ανθρώπους ή και μηχανές. Ακόμα και στην περίπτωση που κάποια δραστηριότητα θεωρείται αυτοματοποιημένη, η χρήση ανθρώπινων πόρων είναι απαραίτητη λόγω χάρη στην εγκατάσταση και στην επίβλεψη μιας μηχανής. Ορισμένοι πόροι καταναλώνονται απευθείας από τα αντικείμενα κόστους (προϊόντα και πελάτες) χωρίς να μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με μια δραστηριότητα.

#### **6.4 Πρακτικές εφαρμογές της μεθοδολογίας ABC**

##### **Κερδοφορία προϊόντων, πελατών, και λοιπών καναλιών**

Τα παραδοσιακά συστήματα μέτρησης του κόστους αναλύουν τα γενικά έξοδα σε σχέση με την διάθεση των διαφόρων πόρων της επιχείρησης. Τα συστήματα ABC αναλύουν το κόστος ανάλογα με την δραστηριότητα που απορρόφησε κάποιο πόρο, και τον πελάτη, προϊόν ή κανάλι που σχετίζεται με αυτή τη δραστηριότητα. Ακόμα και σε περιπτώσεις που η ανάλυση του ABC γίνεται σε στρατηγικό επίπεδο και άρα είναι περιληπτική, μπορεί να αποβεί καταλυτική για την χάραξη της στρατηγικής της εταιρίας. **Δημιουργία ρεαλιστικών προβλέψεων (forecasts) και προϋπολογισμών (budgets)** Η αξία των περισσότερων budgets σήμερα είναι περιορισμένη διότι προσπαθούν να προβλέψουν την μελλοντική κατανάλωση των εταιρικών πόρων χωρίς να υπολογίζουν όλους εκείνους τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν αυτή τη κατανάλωση. Αντίθετα, οι προβλέψεις και οι προϋπολογισμοί που έχουν παραχθεί μέσω του ABC χρησιμοποιούν διάφορους παράγοντες και δείκτες (target driver units and unit rates) για να υπολογίσουν τους πόρους οι οποίοι είναι απαραίτητοι για

να επιτευχθούν οι επιχειρηματικοί στόχοι της εταιρίας. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση μπορεί εύκολα να αναγνωρίσει ποιες δραστηριότητες αποφέρουν αξία στην εταιρία και ποιες όχι και να πράξει ανάλογα.

### **Μέτρηση αποδοτικότητας και benchmarking**

Οι πιο πολλές εταιρίες συνήθως θέτουν οικονομικούς στόχους οι οποίοι ως επί το πλείστον είναι ανούσιοι μια και δεν μπορούν να υπολογίσουν τις αιτίες μεταβολής της αποδοτικότητας της εταιρίας. Η μέτρηση των κερδών, η αύξηση των πωλήσεων, κλπ., δίνουν μια καλή εικόνα της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η εταιρία, δεν βοηθούν όμως την διοίκηση να αποκτήσει μια ξεκάθαρη εικόνα για τον τρόπο με τον οποίο επιτεύχθηκαν τα συγκεκριμένα νούμερα. Το ABC δίνει μια ξεκάθαρη εικόνα των μετρήσεων και επιτρέπει στην εταιρία να εντοπίσει όλους τους παράγοντες που επηρέασαν την θετική ή αρνητική μεταβολή έτσι ώστε οι καινούργιοι στόχοι που θα θέσει να είναι άρρηκτα δεμένοι με τους παράγοντες που επηρεάζουν άμεσα τους συγκεκριμένους στόχους. **Βελτίωση των διαδικασιών**

Η προσπάθεια πολλών εταιριών παγκοσμίως για μείωση του κόστους και επίτευξη πιο ανταγωνιστικών τιμών εστιάζεται συνήθως σε περικοπές εξόδων στα τμήματα έρευνας και ανάπτυξης, εκπαίδευσης, και marketing. Τα τμήματα όμως αυτά φέρνουν αξία στην εταιρία και τυχόν περικοπές συνήθως έχουν αντίθετα αποτελέσματα από τα επιθυμητά. Η πιο σωστή λύση για μια εταιρία είναι να βελτιώσει τις επιχειρηματικές της διαδικασίες. Η ανάλυση ABC επιτρέπει στις επιχειρήσεις να εντοπίσουν με μεγάλη ακρίβεια όλες τις διαδικασίες και δραστηριότητες που δημιουργούν το μεγαλύτερο κόστος και να τις επαναπροσδιορίσει ανάλογα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

### **Κατάσταση ημερήσιας κίνησης πελατών**

#### **(MAIN-COURANTE – M/C)**

Η κατάσταση ημερήσιας κίνησης πελατών (Main-Courante) και για συντομία M/C, είναι το πολύστηλο λογιστικό βιβλίο που αποτελεί συγχρόνως το Αναλυτικό καθολικό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «Πελάτες».

Στο βιβλίο αυτό:

- 1ο. Καταχωρούνται οι ημερήσιες καταναλώσεις των πελατών (χρεωστικές και με μετρητά) και
- 2ο. Μέσω του Αναλυτικού αυτού καθολικού και με βάση τις ημερήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις ενημερώνεται το λογιστήριο, το οποίο διαφορετικά δεν θα μπορούσε να συλλάβει τις λεπτομερειακές ξενοδοχειακές οικονομικές πράξεις που λαμβάνουν χώρα κατά το στάδιο της διάθεσης.

Πέρα, όμως, από το ότι η Main-Courante είναι το Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «Πελάτες», μπορούμε να πούμε ότι παράλληλα αποτελεί και Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «Έσοδα εκμετάλλευσης».

Γεγονός ότι ο λογαριασμός «Πελάτες», όσο και ο λογαριασμός «Έσοδα εκμετάλλευσης», ενημερώνονται καθημερινά από την Main-Courante.

Αν λάβουμε υπόψη μας ότι το ξενοδοχείο είναι καθαρά κερδοσκοπική επιχείρηση, γίνεται αμέσως αντιληπτό ότι η Main-Courante είναι το σπουδαιότερο από τα τηρούμενα σ' αυτό βιβλία, γιατί είναι το βιβλίο από το οποίο απορρέουν τα έσοδα, οι απαιτήσεις και ο τρόπος διακανονισμού τους.

Ο υπάλληλος που τηρεί την « Ημερήσια κατάσταση κίνησης πελατών» (M/C) αποκαλείται μαινκουραντίε ή μαινκουρανίστας, ανήκει στο υπαλληλικό προσωπικό του λογιστηρίου και θεωρείται το μάτι του τμήματος αυτού (λογιστηρίου) στην υποδοχή (τμήμα πώλησης), ή αλλιώς ρεσεψιόν. Είναι βοηθός λογιστή και για το λόγο αυτό λαμβάνει τα προβλεπόμενα από τις συλλογικές συμβάσεις των λογιστών. Αποτέλεσμα της παραπάνω υπαλληλικής του ιδιότητας μέσα στην επιχείρηση, είναι η επικράτηση του αποκλεισμού του μαινκουρανίστα, από τα φιλοδωρήματα που δίνονται στους υπαλλήλους της υποδοχής από μέρους των πελατών του ξενοδοχείου, πλην, όμως η συμμετοχή του στα φιλοδωρήματα κρίνεται απαραίτητη, έστω και με μειωμένο ποσοστό για τους παρακάτω λόγους:

α. Γιατί κι αυτός προσφέρει άμεση υπηρεσία προς τον πελάτη.

β. Γιατί βρίσκεται στο χώρο του τμήματος της υποδοχής.

γ. Γιατί αυτός ευθύνεται για τυχόν διαφυγές ή λάθη που συνήθως οφείλονται:

1) Στην πολυπλοκότητα της γραμμογράφησης της M/C, και

2) Στην απαραίτητη ενημέρωση της M/C επιβάλλει τη γνώση της από μέρους του διευθυντή και του προϊστάμενου του λογιστηρίου.

Έχοντας υπόψη ότι η M/C αποτελεί καθρέφτη της ξενοδοχειακής επιχείρησης από πλευράς εσόδων, κρίνεται απαραίτητη η προσεχτική μελέτη της.

Παρακάτω δίδεται η M/C του Οκτωβρίου έτους 2007 ξενοδοχειακής μονάδας της ευρύτερης περιοχής του Ηρακλείου.

ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ (MAIN COURANTE)

ΤΗΣ 01/10/07

Property:

Σελίδα: Σελίδα 1 από 2

ΕΙΔΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	V.A.T.	ΗΜΕΡΑΣ			ΜΗΝΟΣ			ΕΤΟΥΣ					
		ΚΑΘΑΡΟ ΔΗΜ.ΦΟΡΟΣ	Φ.Π.Α.	ΜΙΚΤΟ	ΚΑΘΑΡΟ ΔΗΜ.ΦΟΡΟΣ	Φ.Π.Α.	ΜΙΚΤΟ	ΚΑΘΑΡΟ ΔΗΜ.ΦΟΡΟΣ	Φ.Π.Α.	ΜΙΚΤΟ			
01 CASH-ΜΕΤΡΗΤΑ ΥΠΟΔ.	0%	-128.90	0.00	0.00	-128.90	-128.90	0.00	0.00	-128.90	-93803.66	0.00	0.00	-93803.66
02 CASH-ΜΕΤΡΗΤΑ ΤΜΗΜ.	0%	-1316.80	0.00	0.00	-1316.80	-1316.80	0.00	0.00	-1316.80	-336167.08	0.00	0.00	-336167.08
03 AMERICAN EXPRESS	0%	-88.50	0.00	0.00	-88.50	-88.50	0.00	0.00	-88.50	-18269.75	0.00	0.00	-18269.75
04 ΕΤΗΝΜΑΣΤΕΥΡΟ CARD	0%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	-49157.90	0.00	0.00	-49157.90
05 VISA CARD	0%	-227.80	0.00	0.00	-227.80	-227.80	0.00	0.00	-227.80	-88895.04	0.00	0.00	-88895.04
06 DINERS CARD	0%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	-5638.40	0.00	0.00	-5638.40
07 DEPOSIT-ΠΡΟΚΑΤ.	0%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	-400.00	0.00	0.00	-400.00
11 ROOM RATE	9%	10142.56	202.85	931.09	11276.50	10142.56	202.85	931.09	11276.50	2253752.16	45075.04	206894.45	2505721.65
12 BREAKFAST-ΠΡΟΙΟΝ	9%	411.94	8.24	37.82	458.00	411.94	8.24	37.82	458.00	79897.46	1597.95	7334.59	88830.00
13 MEALS-ΓΕΥΜΑΤΑ	9%	1029.86	20.60	94.54	1145.00	1029.86	20.60	94.54	1145.00	203004.14	4060.08	18635.78	225700.00
14 R.R. EXTRA ΕΝΟΙΚΙΟ	9%	31.48	0.63	2.89	35.00	31.48	0.63	2.89	35.00	76397.46	1527.95	7013.29	84938.70
16 ΦΙΛΟΞΕΝΙΑ 9%	9%	23.35	0.00	2.10	25.45	23.35	0.00	2.10	25.45	5907.91	0.00	531.71	6439.62
17 ΦΙΛΟΞΕΝΙΑ 19%	19%	152.94	0.00	29.06	182.00	152.94	0.00	29.06	182.00	5727.73	0.00	1088.27	6816.00
19 RESTAURANT 9%	9%	270.20	5.40	24.80	300.40	270.20	5.40	24.80	300.40	65771.29	1315.43	6037.81	73124.53
20 RESTAURANT 19%	19%	515.66	10.31	99.93	625.90	515.66	10.31	99.93	625.90	85754.16	1715.08	16619.16	104088.40
21 TAVERNA 9%	9%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
22 TAVERNA 19%	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
26 TAVERNAKI 9%	9%	187.53	3.75	17.22	208.50	187.53	3.75	17.22	208.50	57357.89	1147.16	5265.45	63770.50
27 TAVERNAKI 19%	19%	50.83	1.02	9.85	61.70	50.83	1.02	9.85	61.70	12186.93	243.74	2361.83	14792.50
31 CAFETERIA 9%	9%	130.77	2.62	12.01	145.40	130.77	2.62	12.01	145.40	37620.53	752.41	3453.56	41826.50
32 CAFETERIA 19%	19%	37.49	0.75	7.26	45.50	37.49	0.75	7.26	45.50	15326.33	306.53	2970.24	18603.10
36 BAR 9%	9%	28.78	0.58	2.64	32.00	28.78	0.58	2.64	32.00	7927.41	158.55	727.74	8813.70
37 BAR 19%	19%	46.96	0.94	9.10	57.00	46.96	0.94	9.10	57.00	12878.65	257.57	2495.68	15632.10
42 TELEPHONE	19%	38.57	0.00	7.33	45.90	38.57	0.00	7.33	45.90	5107.23	0.00	970.37	6077.60
46 MINI MARKET 0%	0%	24.40	0.00	0.00	24.40	24.40	0.00	0.00	24.40	9457.90	0.00	0.00	9457.90
47 MINI MARKET 4.5%	4.5%	46.41	0.00	2.09	48.50	46.41	0.00	2.09	48.50	12007.29	0.00	540.33	12547.62
48 MINI MARKET 9%	9%	31.74	0.00	2.86	34.60	31.74	0.00	2.86	34.60	14130.22	0.00	1271.72	15401.94
49 MINI MARKET 19%	19%	21.72	0.00	4.13	25.85	21.72	0.00	4.13	25.85	15067.34	0.00	2862.80	17930.14
51 MINI BAR 9%	9%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
52 MINI BAR 19%	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
56 FISH RESTAURANT 9%	9%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
57 FISH RESTAURANT 19%	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
61 KAFENIO 9%	9%	15.47	0.31	1.42	17.20	15.47	0.31	1.42	17.20	2825.56	52.51	241.03	2919.10
62 KAFENIO 19%	19%	17.79	0.36	3.45	21.60	17.79	0.36	3.45	21.60	5386.47	107.73	1043.90	6538.10
66 MISCELL-ΔΙΑΦΟΡΑ 9%	9%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
67 MISCELL-ΔΙΑΦΟΡΑ 19%	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
71 SAFE BOX	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3084.45	0.00	586.05	3670.50
72 LAUNDRY-ΠΛΥΝΘΡΙΟ	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	707.44	0.00	134.41	841.85
73 GOLF	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74 MINI GOLF	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
75 TENNIS	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	9.24	0.00	1.76	11.00
76 BEACH TICKETS	19%	16.81	0.00	3.19	20.00	16.81	0.00	3.19	20.00	8662.61	0.00	1626.89	10189.50
77 ΠΡΟΜ. ΣΥΝΑΜΜΑΤΟΣ	0%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	533.60	0.00	0.00	533.60
78 CONFERENCE	19%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
90 ARRANGEMENT	9%	11584.37	231.69	1063.44	12879.50	11584.37	231.69	1063.44	12879.50	2536653.75	50733.08	232864.82	2820251.65
91 ARRANGEMENT REVERSAL	9%	-11584.37	-231.69	-1063.44	-12879.50	-11584.37	-231.69	-1063.44	-12879.50	-2536653.75	-50733.08	-232864.82	-2820251.65

ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ (MAIN COURANTE)

ΤΗΣ 01/10/07

Property:  
Σελίδα: Σελίδα 2 από 2

ΕΙΔΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	V.A.T.	ΗΜΕΡΑΣ			ΜΗΝΟΣ			ΕΤΟΥΣ					
		ΚΑΘΑΡΟ ΔΗΜ.ΦΟΡΟΣ	Φ.Π.Α.	ΜΙΚΤΟ	ΚΑΘΑΡΟ ΔΗΜ.ΦΟΡΟΣ	Φ.Π.Α.	ΜΙΚΤΟ	ΚΑΘΑΡΟ ΔΗΜ.ΦΟΡΟΣ	Φ.Π.Α.	ΜΙΚΤΟ			
ΑΡΦΟ ΣΕ ΧΡΕΩΣΤΕΣ	0%	-23219.57	0.00	0.00	-23219.57	-23219.57	0.00	0.00	-23219.57	-2674044.32	0.00	0.00	-2674044.32
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΕΩΣΕΩΝ		13273.26	258.36	1304.78	14836.40	13273.26	258.36	1304.78	14836.40	2996188.82	58317.75	290709.58	3345216.15
ΣΥΝΟΛΑ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ		-24981.57	0.00	0.00	-24981.57	-24981.57	0.00	0.00	-24981.57	-3266376.15	0.00	0.00	-3266376.15
ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ		-11708.31	258.36	1304.78	-10145.17	-11708.31	258.36	1304.78	-10145.17	-270187.33	58317.75	290709.58	78840.00
ΣΥΝΟΛΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ		13273.27	258.36	1304.77	14836.40	13273.27	258.36	1304.77	14836.40	2996188.84	58317.80	290709.51	3345216.15
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ		-1762.00	0.00	0.00	-1762.00	-1762.00	0.00	0.00	-1762.00	-592331.83	0.00	0.00	-592331.83
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΩΛΗΣ. 0%		24.40	0.00	0.00	24.40	24.40	0.00	0.00	24.40	9991.50	0.00	0.00	9991.50
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΩΛΗΣ. 4%		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΩΛΗΣ. 8%		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΩΛΗΣ. 18%		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΩΛΗΣ. 4.5%		46.41	0.00	2.09	46.50	46.41	0.00	2.09	48.50	12007.35	0.00	540.27	12547.62
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΩΛΗΣ. 9%		12303.69	244.98	1129.38	13678.05	12303.69	244.98	1129.38	13678.05	2804391.90	55686.99	257407.35	3117486.24
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΩΛΗΣ. 19%		898.77	13.38	173.30	1085.45	898.77	13.38	173.30	1085.45	169798.09	2630.81	32781.89	205190.79
				<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>			<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>		
ΧΡΕΩΣΤΕΣ		23219.57	0.00	23219.57	23219.57	0.00	23219.57	2673309.99	0.00	2673309.99			

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### Η Λογιστική εργασία στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης

#### 8.1 Γενικά

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, η κάθε ανώνυμη εταιρεία θα πρέπει, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Σ και του Ν. 2190, να προσδιορίσει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσης και να συντάξει τον ισολογισμό τέλους χρήσης.

Αλλά για να προσδιοριστεί το τελικό αποτέλεσμα της χρήσης και να συνταχθεί ο ισολογισμός τέλους χρήσης, ακολουθείται μια σειρά ενεργειών που συνιστούν την όλη λογιστική εργασία στο τέλος της χρήσης και που αναφέρονται στις γενικές αρχές της λογιστικής. Ωστόσο, οι λογιστικές αυτές ενέργειες και γενικά όλη η λογιστική εργασία στο τέλος της χρήσης, πρέπει να γίνει μέσα στα χρονικά όρια που καθορίζονται σαφώς από τις σχετικές νομικές διατάξεις.

#### 8.2 Απογραφή τέλους χρήσης

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ (Π.Δ 358/86) κάθε επιχειρηματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας είναι υποχρεωμένος στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης να κάνει γενική απογραφή. Κατά συνέπεια, αφού οι ανώνυμες εταιρείες εντάσσονται υποχρεωτικά, σύμφωνα με το νέο Π.Δ 356/86 Κ.Φ.Σ, στην Τρίτη κατηγορία, είναι υποχρεωμένες να κάνουν απογραφή στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Αλλά και ο Ν. 2190 υποχρεώνει τις Α.Ε να κάνουν απογραφή στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης (απογραφή τέλους χρήσης).

Η απογραφή καταχωρείται στο Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών που βέβαια πρέπει να έχει θεωρηθεί, πριν χρησιμοποιηθεί, από την αρμόδια Εφορία. Η προθεσμία για την σύνταξη της απογραφής στο τέλος της χρήσης είναι αρχικά δυο μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, μπορεί όμως να παραταθεί ύστερα από έγκριση του οικονομικού εφόρου, εφόσον υπάρχουν ειδικοί λόγοι.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των ξενοδοχειακών Α.Ε και κάθε Α.Ε γίνεται με βάση τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2190 και Κ.Φ.Σ. (Ο Κ.Φ.Σ εφαρμόζεται εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση του Ν. 2190).

Έτσι:

1. Τα χρεόγραφα και τα αναλώσιμα υλικά αποθήκης (ή εμπορεύματα) σύμφωνα με το Ν. 2190 αποτιμούνται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής κατά την ημέρα που γίνεται η απογραφή. Δηλαδή, παίρνεται για κάθε είδος χωριστά, η τιμή κτήσης και η τρέχουσα τιμή, και με βάση το μικρότερο άθροισμα θα γίνει η αποτίμηση.
2. Τα πάγια στοιχεία αποτιμούνται στην τιμή αποκτήθηκαν ή κατασκευάστηκαν, αυξημένη με τις δαπάνες βελτίωσης και μειωμένη με τις νόμιμες αποσβέσεις.

3. Οι απαιτήσεις οι ανεπίδεκτες είσπραξης αποσβένονται εξολοκλήρου, ενώ οι επισφαλείς αναγράφονται κατά την πιθανή τους αξία. Για κάθε επισφαλή απαίτηση που δεν έχει ακόμη αποσβεστεί εξολοκλήρου, αναγράφεται στην απογραφή το αρχικό ποσό, το ποσό των αποσβέσεων και το υπόλοιπο αναπόσβεστο τμήμα της απαίτησης.

4. Οι ομολογίες που έχει εκδώσει η εταιρεία αναγράφονται στο Παθητικό στην τιμή που είναι υποχρεωμένη η εταιρεία να τις εξοφλήσει.

### **8.3 Ο ισολογισμός τέλους χρήσης**

Με τον ισολογισμό τέλους χρήσης (ισολογισμός εταιρικής χρήσης) προσδιορίζεται η οικονομική κατάσταση της εταιρείας στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Επίσης, ο ισολογισμός δίνει τα απαραίτητα εκείνα στοιχεία που με την ανάλυση και τη μελέτη τους, οι ενδιαφερόμενοι θα οδηγηθούν σε χρήσιμα και απαραίτητα συμπεράσματα για τη μέχρι τώρα πορεία των εργασιών της εταιρείας αλλά και για τη μελλοντική. Ο ισολογισμός καταχωρείται στο ίδιο βιβλίο με την απογραφή και αμέσως μετά την καταχώρηση της απογραφής. Η κατάρτιση του ισολογισμού πρέπει να έχει τελειώσει μέσα σε δύο μήνες από τη μέρα που λήγει η διαχειριστική χρήση. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί από την αρμόδια Εφορία, εφ' όσον υπάρχουν ειδικοί λόγοι. Τα στοιχεία του ισολογισμού των ξενοδοχειακών Α.Ε. και κάθε Α.Ε. κατατάσσονται με βάση τη σχετική διάταξη του Ν. 2190 κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μπορεί από τον ισολογισμό να διατυπώνεται εύκολα και σίγουρα η αληθινή οικονομική κατάσταση της εταιρείας.

Έτσι ο ισολογισμός πρέπει να εμφανίζει χωριστά:

#### **1. Στο ενεργητικό**

α) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά τις εξής διακρίσεις: Γήπεδα ή οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα και εγκαταστάσεις, μεταφορικά μέσα, εργαλεία και όργανα, έπιπλα και σκεύη, άυλα αγαθά και δικαιώματα, μετοχές και εταιρικές μερίδες, απαιτήσεις μακροπρόθεσμες και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο που έχει πάγιο προορισμό στην εταιρεία.

β) Τα κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία κατά τις εξής διακρίσεις:

1. Αναλώσιμα υλικά αποθήκης (ή αποθήκη αναλώσιμων), δηλαδή τρόφιμα, ποτά, είδη καθαριότητας κ.λπ., καύσιμες ύλες, εμπορεύματα, υλικά συσκευασίας και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο ανάλωσης για τις ξενοδοχειακές Α.Ε., πρώτες ύλες προϊόντα ημικατεργασμένα, εμπορεύματα σε τρίτους, υποπροϊόντα κ.λπ., για τις εμπορικές-βιομηχανικές ανώνυμες εταιρείες.



2. Εισπρακτέες αξίες, απαιτήσεις βραχυπρόθεσμες (μέχρι ενός χρόνου) απαιτήσεις κατά πελατών, ανταποκριτών, πρακτόρων, από προκαταβολές σε τρίτους, από διάφορους χρεώστες, συναλλαγματικές και γραμμάτια εισπρακτέα, αξίες για είσπραξη, αποθετήρια, χρεόγραφα, μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έξοδα επόμενης χρήσης και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο ταχείας κυκλοφορίας.

γ) Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά τις εξής διακρίσεις: Τράπεζες (λογαριασμοί όψης και βραχυπρόθεσμοι λογαριασμοί), εξωτερικό συνάλλαγμα (διαθέσιμο), ταμείο, τοκομερίδια ληξιπρόθεσμα και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο βέβαιης και άμεσης ρευστοποίησης.

δ) Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Αποτελέσματα χρήσης των περασμένων χρήσεων και της χρήσης που μόλις έκλεισε.

## 2. Στο Παθητικό

α) Το ίδιο κεφάλαιο κατά τις εξής διακρίσεις: μετοχικό κεφάλαιο (αναφέρεται και ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική αξία κάθε μετοχής), διαφορά έκδοσης μετοχών πάνω από το άρτιο, αποθεματικά, πιστωτική διαφορά από αναπροσαρμογή ισολογισμού, και κάθε άλλο στοιχείο που ανήκει στο ίδιο κεφάλαιο.

β) Οι προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού (εφ' όσον, βέβαια, δεν εμφανίζονται αφαιρετικά από τα στοιχεία που ανήκουν) και οι προβλέψεις για υπερτίμηση στοιχείων παθητικού.

γ) Οι υποχρεώσεις (ξένο κεφάλαιο) κατά τις εξής διακρίσεις:

1. Μακροπρόθεσμες (πάνω από ένα έτος).

2. Βραχυπρόθεσμες (μέχρι ένα έτος)

Όλες οι υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται κατά είδος.

δ) Το αδιάθετο υπόλοιπο των καθαρών κερδών.

Οι λογαριασμοί τάξης αναγράφονται στο τέλος του ισολογισμού με ξεχωριστά αθροίσματα. Ο ισολογισμός τέλους χρήσης και ο λογαριασμός Αποτελέσματα χρήσης πρέπει να περιλαμβάνουν δυο τουλάχιστον στήλες. Σε καθεμία αναγράφονται τα αντίστοιχα ομοειδή κονδύλια της χρήσης στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και της αμέσως προηγούμενης χρήσης. Προκειμένου για τις αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού, αυτές πρέπει να εμφανίζονται αφαιρετικά από τα στοιχεία που αφορούν. Στο ενεργητικό του ισολογισμού αναγράφονται, στην κατηγορία των πάγιων στοιχείων, τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης της εταιρείας που η απόσβεση τους προβλέπεται από το καταστατικό ή με απόφαση της γενικής συνέλευσης να γίνει μέσα σε 10 χρόνια.

Ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού και παθητικού ή όχι και η εμφάνιση της μεταξύ τους διαφοράς στον ισολογισμό απαγορεύεται. Αν υπάρχουν απαιτήσεις της εταιρείας κατά των μετόχων από οφειλόμενες δόσεις μετοχών, όπως και απαιτήσεις κατά των μελών του διοικητικού συμβουλίου, αυτές πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς που να διακρίνονται καθαρά από τους άλλους λογαριασμούς απαιτήσεων και υποχρεώσεων της εταιρείας.

Αν η εταιρεία έχει εκδώσει μετοχές επικαρπίας ή ιδρυτικούς τίτλους, πρέπει στον ισολογισμό να αναφέρονται.

Όταν η εταιρεία έχει περιουσιακά στοιχεία με εμπράγματα βάρη (π.χ. υποθήκες κ.τ.λ.) πρέπει αυτό να αναφέρεται στον ισολογισμό. Συνηθίζεται στην περίπτωση αυτή να γίνεται σχετική σημείωση στο τέλος του ισολογισμού.

Τέλος, αναφορικά με την έγκριση και γνωστοποίηση του ισολογισμού τέλους χρήσης ισχύουν τα εξής:

α) Το διοικητικό συμβούλιο της ξενοδοχειακής Α.Ε. και κάθε Α.Ε. αφού εγκρίνει τον ισολογισμό, τον υποβάλλει στη γενική συνέλευση των μετόχων για έγκριση. Μαζί με τον ισολογισμό, το διοικητικό συμβούλιο υποβάλλει στη γενική συνέλευση: το λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσης, έκθεση για τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης, και τη σχετική έκθεση των ελεγκτών.

β) Η γενική συνέλευση των μετόχων πρέπει να συνέλθει μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης για την έγκριση του ισολογισμού.

γ) Είκοσι (20) τουλάχιστον μέρες προτού συνεδριάσει η γενική συνέλευση, ο ισολογισμός μαζί με το λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσης, πρέπει να δημοσιευθεί στη Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) κι ακόμη σε δύο ημερήσιες εφημερίδες.

δ) Μέσα στην ίδια με την παραπάνω προθεσμία, πρέπει να υποβληθούν στο υπουργείο Εμπορίου: θεωρημένο αντίγραφο του ισολογισμού, αντίγραφο της έκθεσης των ελεγκτών, αντίτυπα των εφημερίδων που δημοσιεύθηκε ο ισολογισμός και αντίγραφο της ημερήσιας διάταξης των μετόχων της εταιρείας.

#### **8.4 Αποτελέσματα χρήσης**

Για τις ξενοδοχειακές Α.Ε., και κάθε Α.Ε. η διάρθρωση και γενικά η εμφάνιση του λογαριασμού Αποτελέσματα χρήσης καθορίζεται από το νόμο. Έτσι το άρθρο 42β του Ν. 2190 ορίζει αρχικά ότι ο λογαριασμός Αποτελέσματα χρήσης πρέπει να είναι πλήρης και σαφής και να εμφανίζει τα πραγματικά κέρδη και τις ζημιές που πραγματοποίησε η εταιρεία. Στη συνέχεια, το ίδιο άρθρο καθορίζει τα κονδύλια που πρέπει χωριστά να εμφανίζει ο λογαριασμός αυτός.

Αυτά είναι τα εξής: το μεικτό κέρδος της επιχείρησης που προκύπτει ύστερα από την αφαίρεση του κόστους παραγωγής.

Από το μεικτό κέρδος αφαιρούνται:

- α) Τα έξοδα διοίκησης.
- β) Τα έξοδα χρηματοδότησης.
- γ) Τα έξοδα διάθεσης των προϊόντων ή των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών.

Στη συνέχεια προσθέτονται:

- α) Τα έσοδα ή κέρδη από συμμετοχές της εταιρείας.
- β) Τα έσοδα ή κέρδη από παρεπόμενες ασχολίες της εταιρείας.
- γ) Οι πιστωτικοί τόκοι (τόκοι-έσοδα).
- δ) Οι έκτακτες ωφέλειες ή τα έκτακτα κέρδη.

Στη συνέχεια, από το άθροισμα αφαιρούνται οι έκτακτες επιβαρύνσεις, οι ζημιές ή οι προβλέψεις εφ' όσον δεν βαρύνουν το κόστος των πωλήσεων.

Τέλος από τα κέρδη που τελικά θα προκύψουν, αφαιρούνται και οι φόροι. Σχετικά με τον τρόπο που πρέπει να εμφανίζονται τα ποσά των παραπάνω εσόδων-εξόδων στο λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσης, ο νόμος ορίζει ότι πρέπει να εμφανίζονται με συνεχόμενη προσθαφαίρεση και ακόμη ότι η σύνταξη-ανάλυση αυτού του λογαριασμού γίνεται σε δύο στήλες, όπως και ο Ισολογισμός.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ**

Κάθε ξενοδοχειακή μονάδα, με προορισμό την παραγωγή και κυκλοφορία υπηρεσιών, προβαίνει σε οικονομικές θυσίες προκειμένου να παράγει υπηρεσίες μεγαλύτερης χρησιμότητας και αξίας. Οι οικονομικές θυσίες αυτές αφορούν κυρίως στις αναλώσεις υλικών και εργασίας, που απαιτούνται κατά την παραγωγική διαδικασία. Η σύνθεση και η συγκέντρωση των οικονομικών θυσιών της επιχείρησης, εκφρασμένες σε οικονομικές μονάδες, αποτελούν σημαντικό κομμάτι της οικονομικής επιστήμης.

Η Κοστολόγηση αποτελεί μέρος της Διοικητικής Λογιστικής που ασχολείται με τη στάθμιση των θυσιών που απαιτούνται, σε σχέση με την προγραμματισμένη παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών, θέτουν στόχους και ελέγχουν το επίπεδο και το βαθμό επίτευξής τους.

Αυτό που προσφέρει η εφαρμογή της κοστολόγησης σε μία ξενοδοχειακή επιχείρηση, που είναι μία επιχείρηση παροχής υπηρεσιών είναι η δυνατότητα ελέγχου της κάθε δραστηριότητας και άρα της κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να δει ποιες δραστηριότητες είναι κερδοφόρες και άρα προσφέρουν αξία στην επιχείρηση και ποιες είναι ζημιογόνες και άρα θα πρέπει να μεταβληθούν ή να εξαλειφθούν, προκειμένου να μη ζημιώνουν την επιχείρηση στο σύνολο της. Εάν δε χρησιμοποιεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση μία μέθοδο κοστολόγησης, δε θα γνωρίζει η διοίκηση ποιά τμήματα της επιχείρησης είναι ζημιογόνα και ποιες είναι οι αιτίες αυτής της κατάστασης. Με την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης κατανέμονται όλα τα είδη κόστους σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης και

έτσι ανά πάσα στιγμή η διοίκηση μπορεί να ελέγξει το κάθε τμήμα και αναλόγως να πράξει για να το βελτιώσει.

Προκειμένου να εφαρμοστεί η κοστολόγηση απαιτείται πλήρης κατανόηση του κόστους, του χρόνου και της ποιότητας των δραστηριοτήτων του κάθε εργαζομένου σε ολόκληρη την επιχείρηση. Η παραγωγικότητα, ως μέσο μέτρησης της κάθε δραστηριότητας, μπορεί να βελτιωθεί με το μερισμό του χρόνου, του κινδύνου και του αποτελέσματος στις επιμέρους δραστηριότητες της επιχείρησης. Πραγματικά στοιχεία κόστους χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των διαδικασιών της κάθε δραστηριότητας. Με αυτόν τον τρόπο προκύπτει το πραγματικό κόστος των δραστηριοτήτων το οποίο είναι εύκολο να συγκριθεί με το αναμενόμενο κόστος που επιθυμεί να επιτύχει η επιχείρηση.

Για τις Ξενοδοχειακές μονάδες η κοστολόγηση θα εξετάζει ομάδες πελατών, έτσι ώστε να προσδιορίσει τα ακόλουθα:

ί. Ποιες δραστηριότητες εμπλέκονται στην παροχή υπηρεσιών για κάθε πελάτη;

ϋ. Ποιοι παραγωγικοί πόροι και σε ποια ποσότητα απασχολούνται με τη παροχή υπηρεσιών;

Με τον ανωτέρω διαχωρισμό, γίνεται εμφανής η σχέση μεταξύ των δραστηριοτήτων και των παραγωγικών πόρων που χρησιμοποιούνται σε αυτές, καθιστώντας ευκολότερο τον έλεγχο του κόστους και τη λήψη αποφάσεων για τη μείωση ή τη διατήρηση του στα επίπεδα που επιθυμεί η επιχείρηση. Στην απόφαση για μείωση του κόστους πρέπει να ληφθεί υπόψη η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, η ικανοποίηση του πελάτη και ο ανταγωνισμός.

Η παρούσα διπλωματική στηρίζεται σε εμπειρικές έρευνες στο εξωτερικό και στην Ελλάδα όσον αφορά τα κοστολογικά συστήματα που εφαρμόζονται στον ξενοδοχειακό κλάδο. Δεδομένου ότι υπάρχει επαρκής βιβλιογραφία, ξένη και ελληνική, επιλέξαμε, αντί να προχωρήσουμε σε μία πρωτογενή εμπειρική έρευνα, να παρουσιάσουμε με τον πληρέστερο δυνατό τρόπο τα αποτελεσμάτων εμπειρικών ερευνών βάση της βιβλιογραφίας. Θεωρήσαμε ότι μια τέτοια ευρύτερη παρουσίαση θα είχε μεγαλύτερο επιστημονικό ενδιαφέρον από μία νέα, περιορισμένης έκτασης, εμπειρική εφαρμογή.

Επίσης, τη σημασία της κοστολόγησης και την αναγκαιότητα που έχουν οι επιχειρήσεις για αυτήν, είναι σημαντικό να τονίζεται στο μάθημα της κοστολόγησης, που διδάσκεται στα Ανώτατα και Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τόσο σε προπτυχιακό όσο και σε μεταπτυχιακό επίπεδο ώστε να κατανοούν οι φοιτητές βαθύτερα τα κοστολογικά συστήματα και την αποτελεσματικότερη χρήση των κοστολογικών μεθόδων και τεχνικών για τη βελτίωση του μάνατζμεντ, και την άσκηση ορθολογικής τιμολογιακής και επενδυτικής πολιτικής.

Ειδικότερα, είναι απαραίτητο να επιδιωχθεί η κατάρτιση των φοιτητών στα νέα κοστολογικά συστήματα και στη χρήση τους σε νέα πεδία εφαρμογής, όπως σε δυναμικούς κλάδους της οικονομίας (νέες τεχνολογίες και ανταγωνιστικές βιομηχανίες), καθώς και σε ευρείς τομείς υπηρεσιών (νοσοκομεία, τουριστικές επιχειρήσεις, πανεπιστήμια, δήμοι, ΝΠΔΔ) που παραδοσιακά υστερούσαν ακόμη και στην απλή χρήση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Επίσης να κατανοήσουν την πρακτική εξοικείωση τους με τις τεχνικές και οργανωτικές

πλευρές εφαρμογής της κοστολόγησης, ιδιαίτερα μέσω της χρήσης σύγχρονων συστημάτων πληροφορικής και άλλων σημαντικών οργανωτικών εργαλείων (ERP, λογιστικοκοστολογικά MIS κλπ).