

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

*Κοστολόγηση τουριστικών προϊόντων. Η
περίπτωση του ξενοδοχείου «Galaxy Hotel»*

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΓΙΑΝΝΟΥΛΑ, ΑΜ: 2008007

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΓΕΩΡΓΙΑ ΚΑΛΛΙΡΟΗ

Δεκέμβριος 2014

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό, αφενός μεν, την εννοιολογική προσέγγιση του κόστους, των παραγόντων που επιδρούν στη διαμόρφωσή του, της διαδικασίας της κοστολόγησης και η σημασία της στη διαμόρφωση του αποτελέσματος, και αφετέρου την εφαρμογή και παρουσίαση της κοστολογικής διαδικασίας σε μια τουριστική επιχείρηση.

Στη θεωρητική προσέγγιση, παρουσιάζεται η συμμετοχή της Λογιστικής στη Διοίκηση, στον τρόπο οργάνωσης και δομής μίας επιχείρησης με βάση τη κοστολογική της διάρθρωση. Επίσης, παρουσιάζεται το κόστος και οι κατηγορίες του, καθώς και οι τεχνικές της πλήρους και της άμεσης κοστολόγησης. Στη συνέχεια, κεφάλαιο αναλύεται ο κλάδος των τουριστικών επιχειρήσεων, γίνεται αναφορά στον τουρισμό, στην διάκρισή του και στην επίδρασή του στην οικονομία. Έπειτα δίνονται πληροφορίες για τις ξενοδοχειακές μονάδες όπως, οι διάκρισή τους, τα χαρακτηριστικά τους και η οργανωτική δομή και διάρθρωσή τους και αναλύεται ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία.

Στη πρακτική προσέγγιση, παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης που περιλαμβάνει τη κοστολογική διαδικασία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Παραθέτονται οι υπολογισμοί του Κόστους των Άμεσων υλικών και των Άμεσων Δαπανών, καθώς και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, ώστε να προκύψει το Συνολικό Κόστος Παροχής Υπηρεσιών. Κατόπιν, υπολογίζεται το Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θεωρώ υποχρέωσή μου να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου *κα. Γεωργιά Καλλιρόη* για την πολύτιμη καθοδήγησή της.

Επιπλέον, θέλω να ευχαριστήσω τον **κ. Μαρινάκο Κωνσταντίνο**, Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου του ξενοδοχείου Galaxy Hotel, για την βοήθεια που μου πρόσφερε στην συγκέντρωση των στοιχείων που αφορούν τη διαδικασία κοστολόγησης ξενοδοχειακής επιχείρησης.

Τέλος, οφείλω να αφιερώσω την πτυχιακή μου εργασία στην οικογένεια μου, για την αμέριστη συμπαράστασή της σε όλα τα χρόνια της φοίτησής μου στο Τ.Ε.Ι Πελοποννήσου.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό, αφενός μεν, την εννοιολογική προσέγγιση του κόστους, των παραγόντων που επιδρούν στη διαμόρφωσή του, της διαδικασίας της κοστολόγησης και η σημασία της στη διαμόρφωση του αποτελέσματος, και αφετέρου την εφαρμογή και παρουσίαση της κοστολογικής διαδικασίας σε μια τουριστική επιχείρηση.

Στη θεωρητική προσέγγιση, παρουσιάζεται η συμμετοχή της Λογιστικής στη Διοίκηση, στον τρόπο οργάνωσης και δομής μίας επιχείρησης με βάση τη κοστολογική της διάρθρωση. Επίσης, παρουσιάζεται το κόστος και οι κατηγορίες του, καθώς και οι τεχνικές της πλήρους και της άμεσης κοστολόγησης. Στη συνέχεια, αναλύεται ο κλάδος των τουριστικών επιχειρήσεων, γίνεται αναφορά στον τουρισμό, στην διάκρισή του και στην επίδρασή του στην οικονομία. Έπειτα δίνονται πληροφορίες για τις ξενοδοχειακές μονάδες όπως, η διάκρισή τους, τα χαρακτηριστικά τους και η οργανωτική δομή και διάρθρωσή τους και αναλύεται ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία.

Στη πρακτική προσέγγιση, παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης που περιλαμβάνει τη κοστολογική διαδικασία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Παραθέτονται οι υπολογισμοί του Κόστους των Άμεσων υλικών και των Άμεσων Δαπανών, καθώς και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, ώστε να προκύψει το Συνολικό Κόστος Παροχής Υπηρεσιών. Κατόπιν, υπολογίζεται το Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	8
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΣΧΗΜΑΤΩΝ.....	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	11
1.1 Λογιστική και Διοίκηση.....	11
1.2 Διοικητική Λογιστική.....	13
1.3 Χρηματοοικονομική Λογιστική.....	14
1.4 Λογιστική του Κόστους.....	16
1.4.1 Δραστηριότητες της Λογιστικής του Κόστους.....	18
1.4.2 Παράγοντες που επηρεάζουν τα Συστήματα Κοστολόγησης.....	19
1.5 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	19
1.5.1 Λειτουργική διάρθρωσης της επιχείρησης.....	20
1.5.2 Κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης.....	22
1.5.2.1 Η λειτουργία των Αγορών.....	24
1.5.2.2 Η λειτουργία της Παραγωγής.....	25
1.5.2.3 Η λειτουργία της Διοικήσεως.....	25
1.5.2.4 Η λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης.....	26
1.5.2.5 Η λειτουργία της Διαθέσεως.....	27
1.5.2.6 Η Χρηματοοικονομική λειτουργία.....	27
ΚΕΦΑΛΛΙΟ 2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	29
2.1 Έννοια και ορισμός του κόστους.....	29

2.2	Έννοια και ορισμός του εξόδου	30
2.3	Έννοια των όρων δαπάνη-επένδυση-ανάλωση-έσοδο-κέρδος	32
2.3.1	Δαπάνη.....	32
2.3.2	Επένδυση	33
2.3.3	Ανάλωση.....	33
2.3.4	Έσοδο.....	33
2.3.5	Κέρδος	34
2.4	Ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστος-έξοδο-δαπάνη	34
2.5	Βασικές κατηγορίες του κόστους.....	35
2.6	Βασικές κατηγορίες κόστους κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ..	37
2.6.1	Κόστος πραγματικό ή ιστορικό	37
2.6.1.1	Κόστος αρχικό	38
2.6.1.2	Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας.....	39
2.6.2	Κόστος παραγωγής	40
2.6.3	Κόστος λειτουργίας διοικήσεως	40
2.6.4	Κόστος λειτουργίας διαθέσεως.....	41
2.6.5	Κόστος εμπορικό	41
2.6.6	Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας	41
2.6.7	Κόστος λειτουργίας ερευνών-ανάπτυξης	41
2.6.8	Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων.....	42
2.6.9	Κόστος προϋπολογιστικό.....	42
2.6.10	Κόστος πρότυπο.....	43
2.6.11	Κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις	43
2.6.11.1	Κόστος αντικαταστάσεως.....	44
2.6.11.2	Κόστος διαφορικό.....	44
2.6.11.3	Κόστος οριακό	44
2.6.11.4	Κόστος υπολογιστικό	44

2.6.11.5	Κόστος ελέγξιμο και μη ελέγξιμο	45
2.6.11.6	Κόστος αγορανομικό	45
2.6.12	Κόστος άμεσο και έμμεσο	45
2.6.13	Κόστος σταθερό και μεταβλητό	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	48
3.1	Πλήρης Κοστολόγηση.....	48
3.1.1	Η έννοια του πλήρους κόστους.....	48
3.1.2	Βασικά χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης	49
3.1.3	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της πλήρους κοστολόγησης	50
3.2	Άμεση Κοστολόγηση	51
3.2.1	Βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης	52
3.2.2	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης	54
3.2.3	Η άμεση κοστολόγηση έναντι της πλήρους κοστολόγησης	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	Ο ΚΛΑΔΟΣ ΤΩΝ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	57
4.1	Ορισμός τουρισμού	57
4.2	Διάκριση τουρισμού.....	58
4.3	Τουριστικές επιχειρήσεις	59
4.4	Τουριστική οικονομία	60
4.5	Τουρισμός και οικονομική ανάπτυξη.....	60
4.6	Τι είναι η ξενοδοχειακή μονάδα.....	62
4.7	Διακρίσεις ξενοδοχειακών μονάδων	63
4.8	Χαρακτηριστικά ξενοδοχειακών μονάδων	65
4.9	Οργανωτική δομή των ξενοδοχειακών μονάδων	66
4.10	Διάρθρωση ξενοδοχειακής μονάδας.....	67
4.11	Ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	71
5.1	Παρουσίαση Επιχείρησης	71

5.2	Υπολογισμός κόστους.....	72
5.2.1	Άμεσο Κόστος	73
5.2.1.1	Κόστος Άμεσων Υλικών	73
5.2.1.2	Κόστος Άμεσων Δαπανών.....	74
5.2.2	Σύνολο Άμεσου Κόστους	75
5.2.3	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	75
5.2.3.1	Έμμεση εργασία	76
5.2.3.2	Έμμεσες δαπάνες.....	77
5.2.4	Σύνολο Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων	78
5.2.5	Συνολικό Κόστος Λειτουργίας	78
5.2.5.1	Κόστος λειτουργίας ανά τετραγωνικό μέτρο	79
5.2.5.2	Συνολικό Κόστος Λειτουργίας	79
5.3	Υπολογισμός Μεικτού Αποτελέσματος.....	80
5.3.1	Συνολικό Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης	80
5.4	Παρακολούθηση του κόστους.....	81
ΕΠΙΛΟΓΟΣ		83
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		84
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....		86

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 3.1 Καθαρό αποτέλεσμα με βάση τη πλήρη κοστολόγηση.....	49
Πίνακας 3.2 Καθαρό αποτέλεσμα με βάση τη άμεση κοστολόγηση.....	52
Πίνακας 5.1 Άμεσο Κόστος ανά μ ²	75
Πίνακας 5.2 Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ανά μ ²	78
Πίνακας 5.3 Κόστος Παροχής Υπηρεσιών ανα μ ²	79
Πίνακας 5.4 Συνολικό Κόστος Παροχής Υπηρεσιών.....	80
Πίνακας 5.5 Συνολικό Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης.....	81

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Σχήμα 1.1 Χρησιμότητα Λογιστικής Κόστους.....	13
Σχήμα 1.2 Λειτουργική διάρθρωση εμπορικής επιχείρησης	21
Σχήμα 1.3 Λειτουργική διάρθρωση μεγάλης μεταποιητικής επιχείρησης	21
Σχήμα 1.4 Λειτουργική διάρθρωση μικρομεσαίας μεταποιητικής επιχείρησης.....	22

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κάθε οικονομική μονάδα συνδυάζει και εκμεταλλεύεται τους συντελεστές παραγωγής προκειμένου να παράγει προϊόντα και να παρέχει υπηρεσίες με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Χρησιμοποιεί τα περιουσιακά της στοιχεία, τις μεταβολές και τους μετασχηματισμούς αυτών σε έσοδα και έξοδα με σκοπό να προκύψει αποτέλεσμα κέρδος ή ζημία.

Σκοπός αυτής της εργασίας είναι από τη μία η εννοιολογική προσέγγιση του κόστους, των παραγόντων που επιδρούν στη διαμόρφωσή του, της διαδικασίας της κοστολόγησης και η σημασία της στη διαμόρφωση του αποτελέσματος, και από την άλλη η εφαρμογή και η παρουσίαση της κοστολογικής διαδικασίας σε μια τουριστική επιχείρηση.

Η εργασία χωρίζεται σε 5 κεφάλαια, όπου στο πρώτο κεφάλαιο θα παρουσιαστεί η συμμετοχή της Λογιστικής στη Διοίκηση, θα γίνει αναφορά στον τρόπο οργάνωσης και δομής μίας επιχείρησης με βάση τη κοστολογική της διάρθρωση.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται το κόστος και οι κατηγορίες του. Συγκεκριμένα, θα αναλυθούν οι έννοιες του εξόδου, της δαπάνης και το κόστους και θα γίνει μία περιγραφή των διαφόρων ειδών του κόστους.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι τεχνικές της πλήρους και της άμεσης κοστολόγησης. Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται τα βασικά χαρακτηριστικά της κάθε τεχνικής, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά τους και επιχειρείται μια σύγκριση αναφορικά με τα αποτελέσματα που παρουσιάζει η εκάστοτε τεχνική.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται ο κλάδος των τουριστικών επιχειρήσεων. γίνεται αναφορά στον τουρισμό, στην διάκρισή του και στην επίδρασή του στην

οικονομία. Έπειτα δίνονται πληροφορίες για τις ξενοδοχειακές μονάδες όπως, οι διάκρισή τους, τα χαρακτηριστικά τους και η οργανωτική δομή και διάρθρωσή τους. Τέλος αναλύεται ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης που περιλαμβάνει τη κοστολογική διαδικασία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, παραθέτονται οι υπολογισμοί του Κόστους των Άμεσων υλικών και των Άμεσων Δαπανών, καθώς και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, ώστε να προκύψει το Συνολικό Κόστος Πυροχής Υπηρεσιών. Κατόπιν, υπολογίζεται το Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης. Η συγκέντρωση των αποτελεσμάτων έγινε από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου του ξενοδοχείου, με προσωπική συνέντευξη με βάση δομημένο ερωτηματολόγιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

1.1 Λογιστική και Διοίκηση

Τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων χρειάζονται κατάλληλες πληροφορίες προκειμένου να λάβουν σημαντικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Οι αποφάσεις αυτές εξαρτώνται άμεσα από τη λογιστική πληροφόρηση, καθώς η λογιστική είναι η κύρια πηγή δεδομένων και στοιχείων των ανώτερων και ανώτατων διοικητικών στελεχών.

Η λογιστική πληροφόρηση υπήρξε πάντα ζωτικής σημασίας για τη διοίκηση των οικονομικών μονάδων. Όταν το κλίμα εντός του οποίου υπάρχει και λειτουργεί η οικονομική μονάδα είναι απλό απαιτούνται λίγες λογιστικές πληροφορίες. Για παράδειγμα, πριν τη βιομηχανική επανάσταση, τεχνίτες και έμποροι χρειάζονταν σχετικά απλά δεδομένα για να λειτουργήσουν αποδοτικά, ενώ όσο οι επιχειρήσεις μεγάλωναν και γίνονταν περισσότερο πολύπλοκες, η λογιστική πληροφόρηση που χρειάζονταν για μέτρηση και περιγραφή της οικονομικής μονάδας έγινε περισσότερη και πολύπλοκη.

Αντικείμενο της Λογιστικής είναι η καταγραφή και ταξινόμηση των επιχειρηματικών γεγονότων, των οποίων τα αριθμητικά δεδομένα:

- Έχουν σημαντική πληροφοριακή σημασία για τη διαχείριση.
- Αποτελούν τα θεμέλια για την κατάρτιση των προγραμμάτων δραστηριότητας.
- Παρέχουν στοιχεία για τον έλεγχο και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας.
- Θεμελιώνουν την κοστολογική οργάνωση.
- Αποτελούν στοιχεία για στατιστικές επεξεργασίες.

Στόχος της Λογιστικής είναι:

α) να τροφοδοτεί τους λήπτες αποφάσεων με πληροφορίες για το σχεδιασμό-προγραμματισμό-προϋπολογισμό και έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της επιχείρησης,

β) να διαμορφώνει στρατηγικά πλάνα και πολιτικές της επιχείρησης,

γ) να ανακοινώνει ακολουθώντας βασικές αρχές και κανόνες, τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση.

Σε κάθε οικονομική μονάδα αντικείμενο της Λογιστικής είναι η καταγραφή και ταξινόμηση των επιχειρηματικών γεγονότων και χρήστες των πληροφοριών που προσφέρει είναι είτε αυτοί που διοικούν την επιχείρηση είτε οι πιστωτές.

Η Λογιστική έχει διαμορφωθεί σε ένα πληροφοριακό σύστημα που ασχολείται με καταγραφές, μετρήσεις, επεξεργασία και μετάδοση πληροφοριών, οι οποίες έχουν σκοπό να βοηθήσουν στη λήψη καλύτερων οικονομικών αποφάσεων.

Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε η ανάγκη επιμερισμού της Λογιστικής Επιστήμης σε ιδιαίτερους κλάδους, οι οποίοι είναι:

- Η Διοικητική Λογιστική
- Η Χρηματοοικονομική Λογιστική
- Η Λογιστική του Κόστους ή Λογιστική της Εκμεταλλεύσεως ή Κοστολόγηση

Όπως προκύπτει και από το παρακάτω σχήμα, η Λογιστική του Κόστους είναι η βάση δεδομένων για την προετοιμασία τόσο των χρηματοοικονομικών όσο και διοικητικών λογιστικών αναφορών.¹

¹ Πάγγεως, (1991).



Πηγή: Πάγγειος, 1991

Σχήμα 1.1 Χρησιμότητα Λογιστικής Κόστους

1.2 Διοικητική Λογιστική

Η Διοικητική Λογιστική έχει ως αντικείμενο την παροχή λογιστικών πληροφοριών στη Διοίκηση των οικονομικών μονάδων για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων κατόπιν επεξεργασίας αναφορών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και της Λογιστικής του Κόστους.

Οι αναφορές της Διοικητικής Λογιστικής είναι σχεδιασμένες για να ικανοποιούν τις ειδικές πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης μίας οικονομικής μονάδας. Τέτοιες αναφορές εξασφαλίζουν λεπτομερειακά λογιστικά δεδομένα, τα οποία είναι σημαντικά για την αποτελεσματική και αποδοτική διοίκηση μίας οικονομικής μονάδας.

Οι αναφορές της Διοικητικής Λογιστικής, οι οποίες είναι μηνιαίες, εβδομαδιαίες ή ακόμα και ημερήσιες, είναι ειδικές, παρέχουν δηλαδή συγκεκριμένες πληροφορίες π.χ. για το κόστος παραγωγής ενός ιδιαίτερου προϊόντος, τη διαφορά μεταξύ του πραγματικού και αναμενόμενου κόστους εργασίας, τα προϋπολογισθέντα

έξοδα ενός συγκεκριμένου προγράμματος τηλεοπτικής διαφήμισης. Προετοιμάζονται από τα δεδομένα του κόστους, αποτελούν μία μέθοδο επανατροφοδότησης δεδομένων και εξασφαλίζουν στα διοικητικά στελέχη πληροφορίες σχετικές με τον τρόπο αντιμετώπισης των ειδικών προγραμμάτων της οικονομικής μονάδας.

Τα διοικητικά στελέχη μπορούν να συγκρίνουν την πραγματική (απολογιστική) με την σχεδιασθείσα (προϋπολογιστική) απόδοση της εκμετάλλευσης και εάν η πραγματική αποκλίνει από τη σχεδιασθείσα, χρησιμοποιούν τις πληροφορίες για να ελέγξουν την απόδοση κάνοντας προσαρμογές στην εκμετάλλευση.

Σε γενικές γραμμές, η Διοικητική Λογιστική είναι ευρύτερη ως προς τους στόχους και χρησιμοποιεί πιο προηγμένες μεθόδους και τεχνικές ανάλυσης δεδομένων και λήψης πληροφοριών. Βασικό όμως προαπαιτούμενο είναι η ύπαρξη και εφαρμογή ενός σωστού συστήματος κοστολόγησης, το οποίο θα παρέχει τα βασικά στοιχεία για περαιτέρω μελέτη, χρήση και αξιολόγηση, χωρίς το οποίο, οι σύγχρονες τεχνικές αχρηστεύονται.

Με τη συνεργασία της Διοικητικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης συγκεντρώνονται λεπτομερείς πληροφορίες με σκοπό το σχεδιασμό, τον εσωτερικό έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων με ιδιαίτερη έμφαση στο κόστος των διαφόρων παραγωγικών λειτουργιών, δραστηριοτήτων, διαδικασιών και προϊόντων.

1.3 Χρηματοοικονομική Λογιστική

Αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής είναι η ταξινόμηση, η μέτρηση και η κατάλληλη απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων με αντικειμενικό σκοπό την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και περαιτέρω τη διερεύνηση, ερμηνεία και αξιολόγηση των στοιχείων των καταστάσεων αυτών.

Παρέχουν πληροφορίες για την οικονομική μονάδα όχι μόνο στα διοικητικά στελέχη, αλλά κυρίως σε εξωτερικούς χρήστες, όπως πιστωτές, πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες κ.λπ..

Μέσω των οικονομικών καταστάσεων, ήτοι της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως ή εισοδήματος και του ισολογισμού, των καταστάσεων αλλαγών στη χρηματοοικονομική θέση αποσκοπείται αρχικά η πλήρης γνώση της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας, η λεπτομερής μέτρηση του αποτελέσματος από τη δραστηριότητά της, αλλά και η ενημέρωση των εξωτερικών χρηστών, οι οποίοι χρειάζονται μια περιοδική συνοπτική εικόνα των λειτουργιών και της χρηματοοικονομικής θέσης της οικονομικής μονάδας.

Οι χρηματοοικονομικές αναφορές (εκθέσεις) προετοιμάζονται ετήσια ή κάθε τρίμηνο, ελέγχονται δε για την εξασφάλιση της ακρίβειας της πληροφορίας και τη συμμόρφωση αυτών με τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής. Ετοιμάζονται και παρουσιάζονται-δημοσιεύονται σύμφωνα με ορισμένες αρχές, οι οποίες άλλοτε καθορίζονται από νόμους και διατάγματα, όπως ο Ν.2190/1920, η 4^η οδηγία της Ε.Ε. και άλλοτε από τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές. Ο λόγος ύπαρξης των περιορισμών στον τρόπο εμφάνισης των λογιστικών καταστάσεων αποσκοπεί στην επίτευξη ομοιομορφίας στο περιεχόμενό τους, ώστε οι καταστάσεις να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους και με κοινό κώδικα επικοινωνίας με τους λήπτες των πληροφοριών.

Οι αναφορές αυτές προετοιμάζονται από τα δεδομένα του κόστους, αποτελούν μία μέθοδο επανατροφοδότησης και καθιστούν τα διοικητικά στελέχη ικανά να καθορίσουν εάν οι στόχοι της οικονομικής μονάδας έχουν επιτευχθεί, διαφορετικά οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται στον έλεγχο των λειτουργιών της εκμετάλλευσης και στην τροποποίηση των αρχικών σχεδίων-προγραμμάτων.

Χρηματοοικονομική Λογιστική και Κοστολόγηση δεν είναι ξεχωριστοί κλάδοι σε μία οικονομική μονάδα, αντίθετα συνυπάρχουν, αναλύουν δεδομένα και παρέχουν πληροφορίες που την αφορούν.

Για παράδειγμα το σύνολο των μισθών που καταβάλλονται στους εργαζομένους ή το σύνολο των αποσβέσεων των μηχανημάτων και άλλων παγίων που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση καταχωρούνται στους σχετικούς λογαριασμούς και αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Επιπλέον, τα συνολικά ποσά των μισθών και των αποσβέσεων θα αναλυθούν στα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης τα οποία αφορούν και θα καταχωρηθούν στους λογαριασμούς που τηρούνται από την Κοστολόγηση.

1.4 Λογιστική του Κόστους

Τα διοικητικά στελέχη των κερδοσκοπικών και μη επιχειρήσεων χρειάζονται λεπτομερή λογιστικά δεδομένα προκειμένου να παρακολουθούν τις καθημερινές λειτουργίες, να ελέγχουν το κόστος και να αξιολογούν την απόδοση της επιχείρησης.

Οι πιο χρήσιμες πληροφορίες για αυτές τις διοικητικές λειτουργίες είναι τα δεδομένα που προσφέρει η Λογιστική Κόστους ή Κοστολόγηση, η οποία ορίζεται ως η διαδικασία καθορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων. Με άλλα λόγια είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, κατατάξουν, καταγράψουν και επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μίας παραγωγικής διαδικασίας ή μίας υπηρεσίας που υπάρχει στην επιχείρηση.²

Αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους είναι:

- Η παρακολούθηση των διαφόρων σταδίων παραγωγής.
- Η ποσοτική μέτρηση των αναλώσιμων υλών και χρόνου που απαιτούνται για την παραγωγή προϊόντων ή της παροχής υπηρεσιών.
- Ο καταλογισμός των άμεσων και έμμεσων εξόδων κατά φορείς κόστους.

² Αημοπούλου-Δημάκη, (2002).

- Η κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων (ετοιμών και ημιετοιμών) και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Η Λογιστική του Κόστους αναπτύχθηκε και έγινε απαραίτητη όταν - εμφανίστηκε η ανάγκη υπολογισμού του κόστους παραγωγής ειδικών προϊόντων μέσα σε μία πολύπλοκη βιομηχανική δραστηριότητα.

Για έναν έμπορο, ο οποίος αγοράζει ενδύματα σε καθορισμένη τιμή και τα πουλά σε άλλη το κόστος αγοράς είναι γνωστό και δε προκαλεί προβλήματα μέτρησης και υπολογισμού του κόστους. Αντίθετα, όταν τα προϊόντα που παράγονται απαιτούν μία ποικιλία πρώτων υλών, μηχανολογικό εξοπλισμό και διαφόρους τύπους εργασίας από το εργατικό ή υπαλληλικό προσωπικό ενός εργοστασίου, τότε απαιτείται η ανάπτυξη ειδικών τεχνικών μέτρησης του κόστους παραγωγής των προϊόντων.

Η Λογιστική Κόστους αναπτύχθηκε σχετικά τελευταία σαν ένας ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής. Έκανε την εμφάνισή της περί τα τέλη του 19^{ου} αιώνα με τη βιομηχανική επανάσταση όταν οι δραστηριότητες της βιομηχανικής παραγωγής απαιτήσαν την ανάγκη λεπτομερειακής μέτρησης του κόστους παραγωγής των παραγομένων προϊόντων. Αρχικά αναπτύχθηκε στη βιομηχανία προκειμένου να ικανοποιήσει τις ανάγκες της διοίκησης για πληροφόρηση του κόστους παραγωγής, γεγονός που συσχέτισε τη Κοστολόγηση με τις παραγωγικές λειτουργίες, παρόλο που οι πληροφορίες της είναι χρήσιμες για όλους τους τύπους επιχειρήσεων.

Οι κοστολόγοι συγκεντρώνουν τις πληροφορίες του κόστους και τις μεταφέρουν στα διοικητικά στελέχη με τη μορφή αρίστου υποδείγματος προκειμένου αυτά να λάβουν αποφάσεις.

Από την άλλη τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται την πληροφόρηση της Κοστολόγησης για να σχεδιάζουν και να ελέγχουν τις λειτουργίες του οργανισμού.

Μέσω του σχεδιασμού τίθενται οι στόχοι της επιχείρησης, καθορίζονται οι πηγές που απαιτούνται και οι αποφάσεις καλύτερης χρησιμοποίησης αυτών για την

επίτευξη των στόχων. Τα κόστη είναι μετρήσιμα σε συγκεκριμένα χρηματικά ποσά, αντικείμενα, δραστηριότητες, προγράμματα που προορίζονται στην επίτευξη των στόχων της οικονομικής μονάδας.

Μέσω του ελέγχου η διοίκηση επιβεβαιώνει ότι αυτά που έχουν σχεδιαστεί έχουν και υλοποιηθεί. Οι αποκλίσεις από τα αρχικά σχέδια (προϋπολογιστικά) εξετάζονται προκειμένου να καθοριστεί η αιτία εμφάνισής τους και να αποφασισθεί ο τρόπος διόρθωσης αυτών εφόσον κριθεί αναγκαίο.

1.4.1 Δραστηριότητες της Λογιστικής του Κόστους

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι το σύνολο συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων. Υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες σε κάθε σύστημα κοστολόγησης:

α) Μέτρηση του κόστους: ο κοστολόγος συγκεντρώνει τα δεδομένα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή δραστηριότητας. Δεδομένα, όπως ώρες άμεσης εργασίας, παραγωγή προϊόντος σε μονάδες, άμεσα υλικά κ.λπ. βοηθούν τον κοστολόγο στη μέτρηση του κόστους της επιχείρησης.

β) Καταγραφή του κόστους: πηγή πληροφόρησης για το σύστημα είναι τα ακατέργαστα δεδομένα-στοιχεία που παράχθηκαν από τους εργαζομένους της επιχείρησης. Ο κοστολόγος μετατρέπει τις ώρες εργασίας ή τα υλικά σε χρηματικά μεγέθη που αντιπροσωπεύουν το κόστος της εργασίας ή των υλικών και τα χρηματικά ποσά καταγράφονται από τη λογιστική.

γ) Ανάλυση του κόστους: ακριβώς επειδή οι κοστολόγοι είναι αυτοί που μελετούν και αναπτύσσουν τα στοιχεία του κόστους, είναι σε θέση να αναλύσουν το κόστος, να επιλύσουν τα προβλήματα, να σχεδιάσουν τις λειτουργίες παραγωγής και να παρέχουν συμβουλές στα στελέχη. Μέσω της Κοστολόγησης δημιουργείται ένα πλήθος πληροφοριών που είναι σημαντικές στα στελέχη, τις οποίες αναλύουν διεξοδικά, αναγνωρίζοντας έτσι τις τάσεις στο κόστος ή τη σχέση μεταξύ των αλλαγών στα κόστη, στον όγκο της

επιχείρησης κ.λπ. με σκοπό να επιλέξουν τον καλύτερο τρόπο δράσης τους. Συχνά αφήνεται στην ευχέρεια του κοστολόγου να δείξει στα στελέχη πώς αναλύονται τα κοστολογικά δεδομένα και πώς να ερμηνεύσουν και να χρησιμοποιήσουν τη λογιστική πληροφορία.

δ) Έκθεση του κόστους: το κόστος παρουσιάζεται σε λεπτομερείς εσωτερικές εκθέσεις και σε γενικές εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι εκθέσεις αυτές, οι οποίες παρέχουν πληροφορίες αποτελούν διαύλους επικοινωνίας με αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις.

1.4.2 Παράγοντες που επηρεάζουν τα Συστήματα Κοστολόγησης

Οι βασικότεροι παράγοντες που προσδιορίζουν την πολυπλοκότητα του συστήματος κοστολόγησης και των δεδομένων που πρέπει αυτό να παράγει είναι:

- α) το μέγεθος της οικονομικής μονάδας,
- β) το είδος της παραγωγικής διαδικασίας,
- γ) ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που παράγονται,
- δ) η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης,
- ε) εξωτερικές μεταβλητές, όπως νόμοι, ρυθμίσεις κλπ.

1.5 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Προκειμένου η οικονομική μονάδα να υλοποιήσει τον σκοπό της, ήτοι το κέρδος, απαιτείται η πραγματοποίηση άλλων επί μέρους διαδικασιών, όπως η μηχανολογική και τεχνική υποδομή, η εξασφάλιση κεφαλαίων, η αγορά υλικών, η παραγωγή και διάθεση προϊόντων κ.λπ..

Το σύνολο των επιμέρους δραστηριοτήτων που διενεργούνται για την πραγμάτωση των τελικών σκοπών της επιχείρησης συνιστούν την έννοια της λειτουργίας της οικονομικής μονάδας.

Ο τρόπος υλοποίησης των δραστηριοτήτων αυτών καθορίζει την οργάνωση και λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης. Ο τρόπος οργάνωσης και η λειτουργική διάρθρωση διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση ακόμα και αν πρόκειται για ομοειδείς οικονομικές μονάδες.

Παρόλο που κάθε επιχείρηση έχει τη δική της λειτουργική διάρθρωση, οι βασικές λειτουργίες μίας βιομηχανικής μονάδας είναι οι εξής:

- Η λειτουργία των Αγορών ή του Εφοδιασμού ή Προμηθειών.
- Η λειτουργία της Παραγωγής.
- Η λειτουργία της Διοίκησης.
- Η λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης.
- Η λειτουργία Διαθέσεως.
- Η Χρηματοοικονομική λειτουργία.

1.5.1 Λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης

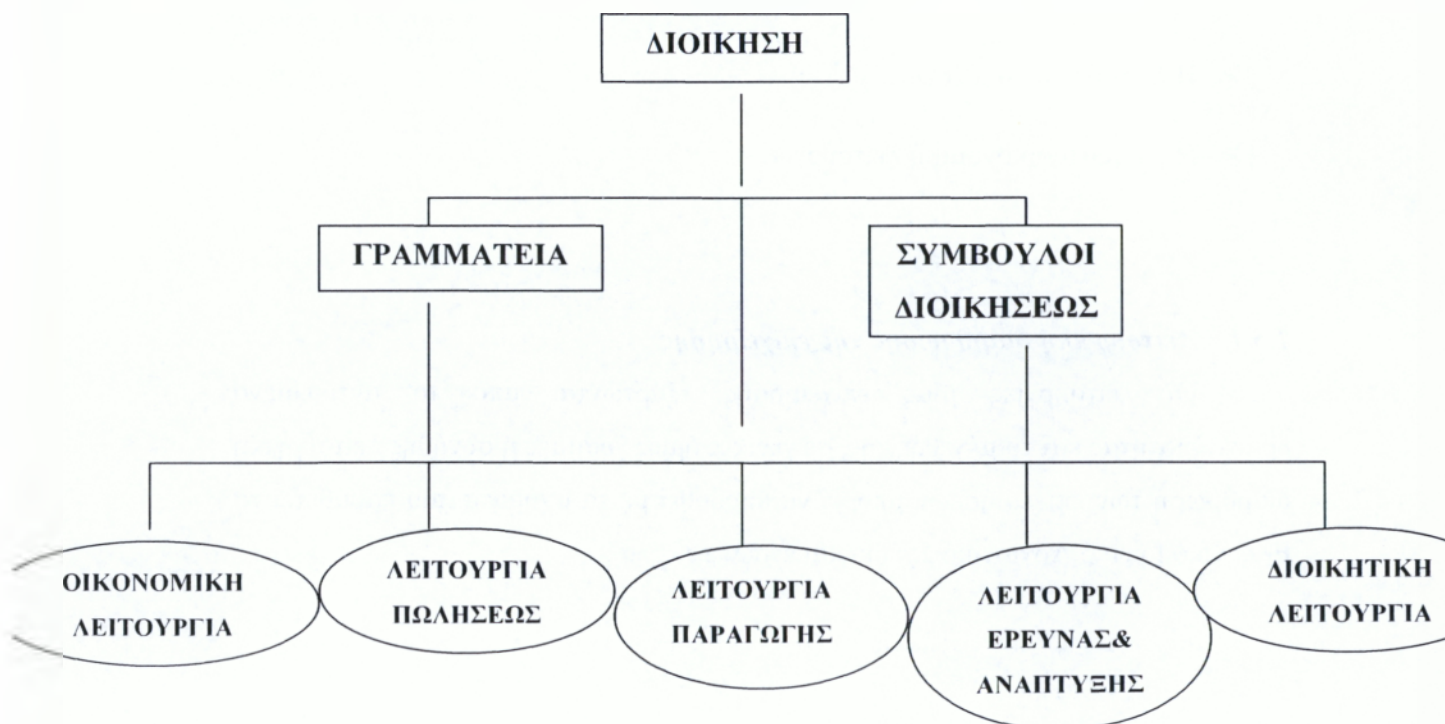
Οι λειτουργίες μίας επιχείρησης εξαρτώνται από το αντικείμενο δραστηριότητας και το μέγεθός της, σε γενικές όμως γραμμές η συνήθης λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων μπορεί να αποδοθεί με τα σχήματα που παραθέτει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και έχουν ως εξής³:

³ Σικέλλης, (1997).



Πηγή: Σακέλλης, 1997

Σχήμα 1.2 Λειτουργική διάρθρωση εμπορικής επιχείρησης



Πηγή: Σακέλλης, 1997

Σχήμα 1.3 Λειτουργική διάρθρωση μεγάλης μεταποιητικής επιχείρησης



Πηγή: Σακέλλης, 1997

Σχήμα 1.4 Λειτουργική διάρθρωση μικρομεσαίας μεταποιητικής επιχείρησης

1.5.2 Κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης

Με τον όρο κοστολογική οργάνωση εννοούμε το σύστημα εκείνο με το οποίο καθορίζονται:

- Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης και η οργανωτική διάρθρωση αυτών σε βαθμό που να εξασφαλίζουν τις κοστολογικές πληροφορίες που κρίνονται επαρκείς για την εξυπηρέτηση των αναγκών της, ήτοι ο καθορισμός των κέντρων κόστους.
- Η διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης των κοστολογικών στοιχείων έτσι ώστε να εξασφαλίζεται ο προσδιορισμός του κόστους έγκαιρα, με ακρίβεια και ταχύτητα.
- Οι βάσεις και τα κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες ή στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.

- Η διάρθρωση, ο χρόνος κατάρτισης και τα επίπεδα της οργανωτικής πυραμίδας προς τα οποία απευθύνονται οι λογιστικές καταστάσεις με το αναγκαίο κοστολογικό υλικό.
- Οι αρχές και οι κανόνες αποτίμησης των στοιχείων του κόστους.

Η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης εξαρτάται άμεσα από την οργανωτική της δομή. Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις, ήτοι τα κέντρα κόστους δημιουργούνται αρχικά βάσει του οργανογράμματος της επιχείρησης. Μέσω του οργανογράμματος καθορίζονται οι τομείς εξουσίας, οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες των στελεχών, προσδιορίζονται κάθε φορά οι στόχοι προς επίτευξη, ορίζονται τα μέσα που χορηγούνται για την υλοποίηση των στόχων και προϋπολογίζεται το κόστος του τομέα ευθύνης αυτών που διοικούν.

Η τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης, κυρίως στον τομέα της λειτουργίας της παραγωγής, επηρεάζει την κοστολογική της οργάνωση. Εάν για παράδειγμα, η ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος περνά από τα στάδια ή φάσεις παραγωγής: νηματοποίηση, ύφανση, βάψιμο, φινίρισμα που πραγματοποιούνται στα τμήματα παραγωγής: νηματοργείο, υφαντήριο, βαφείο, φινιριστήριο, τότε για καθένα από αυτά τα υποτιμήματα, τα οποία έχουν πλήρη τεχνολογική αυτοτέλεια επιβάλλεται να δημιουργηθεί αντίστοιχο κέντρο κόστους προκειμένου να προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής του προϊόντος χωριστά για κάθε φάση.

Η δυναμική ενός οργανωμένου συστήματος κοστολόγησης το καθιστά ως ένα εργαλείο ελέγχου της βραχυπρόθεσμης διαχείρισης της διοίκησης, προκειμένου να διαπιστώνεται ο βαθμός στον οποίο οι συντελεστές παραγωγής χρησιμοποιούνται κερδοφόρα και κατά πόσο οι διάφορες ενέργειες είναι σύμφωνες με το πρόγραμμα της επιχείρησης συγκρίνοντας, αναλύοντας και αξιολογώντας τις διαπιστούμενες αποκλίσεις.

Προκειμένου να καταστεί αυτό αποδοτικό, θα πρέπει η οργάνωση της επιχείρησης να διαμορφωθεί κατά Κέντρο Κόστους. Τα κέντρα αυτά πρέπει να μπορούν να παρακολουθούνται σαν αυτόνομες λογιστικές μονάδες μέσω των οποίων συλλέγονται ακριβείς πληροφορίες και λεπτομερή στοιχεία κόστους.

Κάθε Κέντρο Κόστους επιβαρύνεται με κόστη, τα οποία μπορούν να ελεγχθούν και το σύνολο του κόστους των Κέντρων θα πρέπει να συμπίπτει με το σύνολο του κόστους παραγωγής και αυτό με το σύνολο των εξόδων.

Εάν τα Κέντρα Κόστους έχουν από τη μία οργανωθεί σύμφωνα με τις ανάγκες λειτουργίας της επιχείρησης και την οργανωτική ιεραρχία και από την άλλη τα κόστη παρακολουθούνται κατά Κέντρο, διακρίνονται τα ελέγξιμα από τα μη ελέγξιμα και παρακολουθούνται κατά είδος εξόδου, τότε διευκολύνεται και η κοστολόγηση της παραγωγής και ο έλεγχος του κόστους.

1.5.2.1 Η λειτουργία των Αγορών

Η λειτουργία των Αγορών έχει ως αντικείμενο την έγκαιρη απόκτηση των υλικών αγαθών, αναγκαίων για την εκτέλεση των προγραμμάτων παραγωγής και διαθέσεως των προϊόντων της επιχείρησης.

Αναλύεται στις επιμέρους λειτουργίες του Προγραμματισμού, της Εκτέλεσης των αγορών, της Παραλαβής και της Διακίνησης, όπου κάθε μία διεκπεραιώνει συγκεκριμένες λειτουργίες και συγκεκριμένα:

- **Προγραμματισμός**: καθορισμός χρόνου αγοράς, και ποσότητας αγοράς, κατάρτιση αιτήσεως αγοράς, εύρεση πηγών και συλλογή προσφορών, πρόκριση προσφορών.
- **Εκτέλεση αγορών**: κατάρτιση παραγγελίας αγοράς, παρακολούθηση της εκτελέσεως της παραγγελίας, έλεγχος τιμολογίου, δελτίων αποστολής, διακανονισμός τιμολογίου, παραλαβή παραγγελίας.
- **Παραλαβή**: ποσοτικός και ποιοτικός έλεγχος, αποθήκευση, φυσική παρακολούθηση, λογιστική παρακολούθηση.

- **Διακίνηση**: εξαγωγή προς ανάλωση, Φυσική μέτρηση, Διακίνηση, Λογιστική παρακολούθηση, Απογραφικός έλεγχος.

1.5.2.2 Η λειτουργία της Παραγωγής

Αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών σε άλλα υλικά διαφορετικού είδους σε σχέση με αυτές μέσω της χρησιμοποίησης μηχανημάτων ή χειρονακτικά, γεγονός που αποτελεί την παραγωγική διαδικασία.

Ανάλογα με τα ιδιαίτερα γενικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας που εφαρμόζουν οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε:

*α) **Βιομηχανίες εξατομικευμένων κατασκευών***, όπως βιομηχανίες παραγωγής σιδηροδρομικών οχημάτων, πλοίων, οι οποίες παράγουν συνήθως κατόπιν παραγγελίας των πελατών τους και κάθε παραγόμενο προϊόν έχει συνήθως τα δικά του χαρακτηριστικά, ανάλογα με τις τεχνικές προδιαγραφές που ζητά ο πελάτης. Το προϊόν παράγεται συνήθως μία φορά βάσει της εξειδικευμένης παραγγελίας, ενώ η παραγωγική διαδικασία τείνει να διαφέρει κατά παραγγελία και παραγόμενο έργο.

*β) **Βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής***, οι οποίες παράγουν μεγάλες ποσότητες προϊόντων και τα παραγόμενα προϊόντα είτε είναι ένα μόνο είδος ή περισσότερα που διαφέρουν μόνο ως προς τον όγκο, το σχήμα ή την εμφάνιση, είτε περισσότερων ειδών με την ίδια διαδικασία παραγωγής αλλά με διαφορετικές πρώτες και βοηθητικές ύλες, είτε περισσότερα προϊόντα από την ίδια ύλη που διαφέρουν όμως ως προς τον τρόπο ή την έκταση κατεργασίας.

1.5.2.3 Η λειτουργία της Λιαικίσεως

Η λειτουργία της Διοικήσεως συναντάται σε όλες τις εκδηλώσεις της επιχειρηματικής ζωής και καλύπτει όλα τα πεδία της δράσεως της επιχείρησης.

Η διοίκηση θέτει τους στόχους, καθορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται και την οργάνωση που απαιτείται για την πραγματοποίηση των στόχων, παρέχει τις δέουσες εντολές και οδηγίες και εποπτεύει την τήρηση αυτών. Συνεπώς, καταρτίζει το γενικό σχέδιο-πρόγραμμα δράσεως της επιχείρησης και εποπτεύει την εκτέλεσή του με τη χρησιμοποίηση των λοιπών λειτουργιών της. Βασικές δραστηριότητες της λειτουργίας αυτής είναι:

- Ο σχεδιασμός για μακροχρόνια περίοδο της επιχειρηματικής πολιτικής.
- Ο σχεδιασμός για βραχυχρόνια περίοδο και λήψη αποφάσεων.
- Ο γενικός προγραμματισμός εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Η διεύθυνση της εκτέλεσης των αποφάσεων.
- Η επίβλεψη της εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Η κριτική των αποτελεσμάτων και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των αποφάσεων.

1.5.2.4 Η λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις δαπανούν σημαντικά ποσά για την εφεύρεση νέων προϊόντων ή τη βελτίωση παλιών, τη βελτίωση των μεθόδων παραγωγής, την επινόηση νέων μηχανικών μέσων και τη χρήση νέων πρώτων υλών. Πραγματοποιούν ερευνητικά προγράμματα για αύξηση των επιστημονικών και τεχνικών γνώσεων και επινόηση νέων εφαρμογών που θα συμβάλλουν στη διατήρηση των εργασιών και της ανταγωνιστικής τους θέσης. Η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει:

- a) το τμήμα σχεδίασης νέων προϊόντων ή νέων διαδικασιών παραγωγής ή τροποποίησης των ήδη εφαρμοσμένων διαδικασιών. Βρίσκεται σε στενή συνεργασία με την εμπορική λειτουργία της επιχείρησης.

β) το τμήμα βιομηχανικής εφαρμογής των σχεδίων που παράγονται από το τμήμα σχεδίασης.

1.5.2.5 Η λειτουργία της Διαθέσεως

Σκοπός της λειτουργίας αυτής είναι η πώληση όσο το δυνατόν περισσότερων ποσοτήτων προϊόντων, εμπορευμάτων κ.λπ. υπό τους ευνοϊκότερους όρους για την επίτευξη του μέγιστου δυνατού κέρδους.

Βασικό μέσο επίτευξης του σκοπού αυτού είναι το «εργαλείο» της έρευνας των συνθηκών αγοράς και η εφαρμογή της κατάλληλης πολιτικής για την κατάκτηση της αγοράς.

Στόχος της λειτουργίας αυτής είναι η διείσδυση στην αγορά με την εφαρμογή επιτυχών προγραμμάτων διαφήμισης και της άσκησης επιτυχούς marketing, προκειμένου να κερδίσουν όλο και μεγαλύτερο μερίδιο της αγοράς.

1.5.2.6 Η Χρηματοοικονομική λειτουργία

Αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι η ανεύρεση, συγκέντρωση, διαχείριση, εξυπηρέτηση και σε κατάλληλο χρόνο επιστροφή των κεφαλαίων στους δανειστές της επιχείρησης.

Βασική λειτουργία της επιχείρησης η οποία είναι επιφορτισμένη με την εξεύρεση και συγκέντρωση του απαραίτητου κεφαλαίου και την ορθολογική επένδυση αυτού σε πάγια (διαρκές κεφάλαιο) και κυκλοφοριακά (κεφάλαιο κίνησης) περιουσιακά στοιχεία.

Από τις σημαντικότερες επιδιώξεις της είναι:

- Η μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων στην επιχείρηση κεφαλαίων.
- Ο καθορισμός του απαραίτητου μεγέθους του κεφαλαίου κίνησης ανάλογα με τον προϋπολογισμένο κύκλο εργασιών και της σχέσεως μεταξύ των πιστώσεων που λαμβάνονται από τους προμηθευτές και αυτών που χορηγούνται στους πελάτες.
- Η εύρεση και πρόταση νέων μορφών χρηματοδότησης βάσει όχι μόνο της απόδοσή τους, αλλά και του βαθμού ρευστότητας που διαμορφώνεται συνεπεία των δανεισμών της.
- Ο προσδιορισμός του ποσού των κερδών που πρέπει να παραμείνει στην επιχείρηση για την αυτοχρηματοδότησή της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1 Έννοια και ορισμός του κόστους

Κάθε φορά που μία επιχείρηση αποκτά ένα οικονομικό αγαθό με επαχθή αιτία υφίσταται ένα κόστος. Η απόκτηση ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων υλών κ.λπ. συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Ακόμα και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν για αυτήν κόστος, όπως το κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, το κόστος εργατικού προσωπικού, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού κ.λπ..

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, *το κόστος* είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως οι ιδιωτικές, δημόσιες επιχειρήσεις ή η μικτής ιδιοκτησίας μονάδες με βασικό κριτήριο δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων-εξόδων μέσω των πωλήσεων, όπως οι ΔΕΚΟ. Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα Τ.Ε.Ι. ή Α.Ε.Ι..

Σύμφωνα με έναν άλλο ορισμό, κόστος για την επιχείρηση είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση. Το κόστος μετριέται σε νομισματικές μονάδες και η χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων εμφανίζεται είτε με μείωση στοιχείων του Ενεργητικού είτε με αύξηση στοιχείων του Παθητικού.⁴

⁴ Βινάκις, (1994).

Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά, όπως μηχανήματα, ακίνητα, πρώτες και βοηθητικές ύλες ή σε άυλα αγαθά, όπως οι δαπάνες πολυετούς απόσβεσης και συνεπώς προσ αυξάνεται το ενεργητικό, ενώ άλλο μέρος του συνολικού κόστους «εκπνέει» εν τη γενέσει του και αντλείται από την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Το κόστος παρουσιάζει ορισμένα στοιχεία που το χαρακτηρίζουν:

- Το κόστος αποτελείται από ένα σύνολο οικονομικών θυσιών προκειμένου να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία.
- Στο κόστος υπολογίζεται και η μελλοντική θυσία, η οποία μπορεί εκ των προτέρων να εκτιμηθεί και να προγραμματιστεί, σε αντίθεση με παλαιότερα όπου η έννοια του κόστους περιελάμβανε μόνο τη θυσία των οικονομικών πόρων που είχε πραγματοποιηθεί ήδη .
- Το κόστος στην περίπτωση κυρίως των εμπορικών επιχειρήσεων είναι κυρίως το ποσό που δαπανήθηκε για την αγορά ενός αγαθού, έτοιμο προς πώληση, ενώ στην περίπτωση των βιομηχανιών και των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, το κόστος είναι το ποσό που δαπανήθηκε σε υλικά και άυλα αγαθά.
- Το κόστος είναι απαραίτητο στοιχείο για την επίτευξη εσόδων από πωλήσεις.
- Το κόστος περιέχει ομαλά (τακτικά έξοδα), τα οποία αφορούν συγκεκριμένο προϊόν, λειτουργία ή υπηρεσία.

2.2 Έννοια και ορισμός του εξόδου

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο *έξοδο* είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως. Το κόστος εξαφανίζεται, εκπνέει όταν το αγαθό ή υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πωλείται και τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο, το οποίο βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του.

Έξοδο είναι οτιδήποτε δαπανάται ή χρησιμοποιείται προκειμένου από την ενέργεια αυτή να δημιουργηθεί μία αξία και κάποιο όφελος. Χαρακτηρίζεται ως οτιδήποτε αναλώνεται, ανεξαρτήτως της μορφής και του σκοπού που γίνεται. Το κόστος που είναι ενσωματωμένο σε ένα αγαθό ή μία υπηρεσία λήγει, εκπνέει όταν πωληθεί ή απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους.

Το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, πωλήσεων, χρηματοοικονομικής και ερευνών-ανάπτυξης μετατρέπεται σε έξοδο είτε στο σύνολό του είτε κατά την αναλογία που βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωληθέντων αγαθών και υπηρεσιών της διαχειριστικής περιόδου.

Τα έξοδα συσχετίζονται με τα έσοδα μιας διαχειριστικής περιόδου για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημιάς. Είναι δηλαδή το κόστος που έληξε, εξέπνευσε και βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία δημιουργήθηκε. Σύμφωνα, λοιπόν, με τα παραπάνω, έξοδο υφίσταται όταν:

α) το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει λόγω της πραγματοποίησης εσόδων και όχι χάρη της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή παγίων επένδυσης. Για παράδειγμα, σε ένα εργοστάσιο επίπλων το κόστος εργασίας του τεχνίτη κατασκευής ενός επίπλου δεν εκπνέει διότι ενσωματώνεται στο παραγόμενο έπιπλο, το οποίο συνιστά στοιχείο ενεργητικού. Το κόστος όμως εργασίας της πωλήτριας στον εκθεσιακό χώρο του εργοστασίου δεν υπάρχει ως στοιχείο ενεργητικού και δεν ενσωματώνεται στο κόστος του επίπλου. Το κόστος αυτό εκπνέει με την παροχή της υπηρεσίας από την πωλήτρια και για το λόγο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως (λογαριασμός της ομάδας 6), τα οποία περιλαμβάνουν τα έσοδα από την πώληση του επίπλου.

β) μία επένδυση είτε πάγια (μηχανήματα) είτε τρέχουσα (προϊόντα) πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης. Το κόστος της πάγιας επένδυσης και του προϊόντος που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά τη στιγμή της πώλησης.

2.3 Έννοια των όρων δαπάνη-επένδυση-ανάλωση-έσοδο-κέρδος

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζεται η έννοια των όρων δαπάνη, επένδυση, ανάλωση, έσοδο και κέρδος.

2.3.1 Δαπάνη

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, *δαπάνη* είναι η διαδικασία ή ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μίας επένδυσης σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως για την αγορά ενός μηχανήματος, πρώτης ύλης, ακινήτου ή τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων, όπως καταβολή ενοικίων, μίσθωση εργασίας υπαλλήλων.

Σε κάθε επιχείρηση υπάρχουν δύο κατηγορίες αγαθών, τα ενσώματα αγαθά και οι υπηρεσίες, που αποκτήθηκαν με αγορά αλλά διαφέρουν ως προς τον τρόπο χρήσης τους από την επιχείρηση.

Τα ενσώματα αγαθά αποτελούνται από τα πάγια τα οποία βοηθούν την παραγωγική διαδικασία και η μετατροπή τους σε έξοδα διενεργείται μέσω του υπολογισμού της ετήσιας απόσβεσης και τα αποθέματα, όπως πρώτες ύλες, είδη συσκευασίας, εμπορεύματα, τα οποία αποκτώνται με σκοπό είτε την επεξεργασία τους είτε την πώλησή τους. Οι πρώτες ύλες που αναλώνονται στην παραγωγή μετατρέπονται σε δαπάνη, ενώ η πώληση των εμπορευμάτων μετατρέπεται σε κόστος πωληθέντων.

Οι υπηρεσίες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες. Στις υπηρεσίες που ενσωματώνονται άμεσα στο έργο που πραγματοποιείται και συμμετέχουν για αυτό, όπως η εργασία, η ηλεκτρική ενέργεια και στις υπηρεσίες που δεν συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία και δεν ενσωματώνονται στο κόστος των προϊόντων, αλλά αποτελούν προϋπόθεση για την συνολική λειτουργία της επιχείρησης και μετατρέπονται σε δαπάνη σταδιακά μέσα στο χρόνο, όπως ασφάλιστρα, ενοίκια, καύσιμα κλπ.

2.3.2 *Επένδυση*

Επένδυση είναι το υλικό ή άυλο αγαθό που αποκτάται με τη διάθεση αγοραστικής δύναμης, από το οποίο αναμένεται πραγματοποίηση εσόδων, όπως η αγορά ενός μηχανήματος, ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας.

2.3.3 *Ανάλωση*

Με τον όρο *ανάλωση* εννοούμε την εξάντληση του κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής, για παράδειγμα η ανάλωση πρώτων υλών, ηλεκτρικής ενέργειας για την παραγωγή προϊόντος.

2.3.4 *Έσοδο*

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται άμεσα ή έμμεσα από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση της επίτευξης των σκοπών της.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, έσοδο θεωρείται και η αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 78.00 «Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων».

Έσοδο είναι είτε το ποσό σε μετρητά που εισπράχθηκαν από τρίτους ή έγιναν απαιτητά είτε η λήψη άλλων περιουσιακών στοιχείων με αντάλλαγμα αγαθά ή υπηρεσίες που παραχωρήθηκαν από την επιχείρηση. Το έσοδο δημιουργεί αύξηση της καθαρής θέσης.

Περιπτώσεις εσόδων είναι:

- *Η πρόσδοτος*, η οποία είναι προϊόν εκμετάλλευσης σταθερής και επαναλαμβανόμενης δράσης σε τακτά χρονικά διαστήματα, όπως τα ενοίκια κτηρίων, οι πιστωτικοί τόκοι.

- *Ο κύκλος εργασιών ή τζίρος*, ήτοι τα έσοδα που προέρχονται από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

2.3.5 Κέρδος

Η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων αποτελεί το τελικό αποτέλεσμα της χρήσης. Η θετική διαφορά αποκαλείται κέρδος και η αρνητική διαφορά ζημία της χρήσης.

2.4 Ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστος-έξοδο-δαπάνη

- Το κόστος έως τη στιγμή που θα εκπνεύσει αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού, ενώ το έξοδο από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.
- Το κόστος που παρέχει υπηρεσίες για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα εγγράφεται στο Ενεργητικό του ισολογισμού και κατανέμεται σε περισσότερες χρήσεις μέσω των αποσβέσεων εάν πρόκειται για πάγια ή των πωλήσεων προκειμένου για αποθέματα.
- Το κόστος έχει ευρύτερη έννοια σε σχέση με το έξοδο, που είναι χρονικά περιορισμένο, αφού αυτό αναλώνεται ή χρησιμοποιείται σε μία διαχειριστική περίοδο στην προσπάθεια απόκτησης εσόδων και σχετίζεται άμεσα με τα έσοδα της ίδιας περιόδου.
- Το έξοδο έστω και στιγμιαία προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ το αντίστροφο δεν ισχύει.
- Το κόστος ως επένδυση που δημιουργείται είτε εντός μία χρήσεως είτε σε περισσότερες χρήσεις έως να εκπνεύσει αλλάζει κατά κανόνια μορφές. Για παράδειγμα, το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων σε διάρκεια πολλών χρήσεων μέσω της

διενέργειας αποσβέσεων. Το κόστος μίας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίησή της. Το κόστος του έτοιμου προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο όταν το προϊόν πωληθεί είτε στην ίδια χρήση παραγωγής του είτε σε επόμενες.

- Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που μέσα σε μία χρήση εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος βάσει της ισότητας:

$$\text{ΕΣΟΔΑ Χρήσεως} - \text{ΕΞΟΔΑ Χρήσεως} = \pm \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ Χρήσεως}$$

Τα έξοδα χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλούμενων (προϊόντων ή υπηρεσιών) αυξημένο με το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης, χρηματοοικονομικής και ερευνών-ανάπτυξης, το οποίο δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

- Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποίησης του κόστους αυτού και δεν είναι έννοια διαφορετική από αυτή του κόστους και του εξόδου.

2.5 Βασικές κατηγορίες του κόστους

Το κόστος διακρίνεται σε κατηγορίες ανάλογα με τα ακόλουθα κριτήρια:

α) Ανάλογα με τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, οπότε διακρίνεται στο **κατ' είδος κόστος** και αφορά:

- κόστος υλικών
- αμοιβές και έξοδα προσωπικού και τρίτων
- παροχές τρίτων
- αποσβέσεις παγίων

- φόροι και τέλη
- τόκοι και συναφή έξοδα
- προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

β) Ανάλογα με τις περιογές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων του κόστους, διακρίνεται σε **κατά προορισμό κόστος** και περιλαμβάνει:

- το κόστος κατά λειτουργία
- το κόστος κατά πεδίο ευθύνης
- το κόστος κατά προϊόν ή υπηρεσία
- το κόστος κατά κέντρο κέρδους

γ) Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, οπότε διακρίνεται σε:

- **κόστος πραγματικό ή ιστορικό**, το οποίο προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και αποτελεί απολογιστικό κόστος.
- **κόστος προϋπολογιστικό** που προσδιορίζεται πριν αυτό πραγματοποιηθεί και διακρίνεται σε πρότυπο κόστος και στο κόστος κατά προ-εκτίμηση.

δ) Ανάλογα με το βαθμό απασχόλησης της επιχείρησης διακρίνεται σε:

- **πραγματικό κόστος**, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχείρησης.
- **κανονικό κόστος**, όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχείρησης.
- **άριστο κόστος**, όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχείρησης κατά την οποία η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος.

- **διαφορικό κόστος** το οποίο είναι η διαφορά του κόστους μεταξύ δύο εναλλακτικών λύσεων
- **οριακό κόστος** μετρά την αύξηση του συνολικού κόστους που προκύπτει από την αύξηση της παραγωγής κατά μία μονάδα.

2.6 Βασικές κατηγορίες κόστους κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο διακρίνει το κόστος στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

- Κόστος πραγματικό ή ιστορικό
- Κόστος παραγωγής
- Κόστος λειτουργίας διοικήσεως
- Κόστος λειτουργίας διαθέσεως
- Κόστος εμπορικό
- Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- Κόστος λειτουργίας ερευνών-ανάπτυξης
- Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων
- Κόστος προϋπολογιστικό
- Κόστος πρότυπο
- Κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις
- Κόστος άμεσο και έμμεσο
- Κόστος σταθερό και μεταβλητό

2.6.1 Κόστος πραγματικό ή ιστορικό

Το πραγματικό κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Κατά κανόνα αναφέρεται σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Αποτελεί τη βάση μέτρησης των αποτελεσμάτων (εσόδων- εξόδων) και της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και γι' αυτό στα πλαίσια της εφαρμοζόμενης λογιστικής ο ρόλος του πραγματικού-ιστορικού κόστους είναι τεράστιος.

Το πραγματικό κόστος λέγεται και ιστορικό διότι προσδιορίζεται εκ των υστέρων δηλαδή μετά την πραγματοποίηση των δαπανών. Ονομάζεται επίσης και λογιστικό διότι προσδιορίζεται λογιστικά σε αντίθεση με άλλους τύπους κόστους που προσδιορίζονται με εξωλογιστικούς υπολογισμούς.

Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, όπως τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αντασφάλιστρα, αμοιβές επιχειρηματία.
- Στη διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση τμήματος ή λειτουργίας, υπερβολικές φύρες βιομηχανοποίησης πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας, πρόστιμα καθυστερήσεως πληρωμής φόρων και εισφορών.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις εξής υποκατηγορίες:

2.6.1.1 Κόστος αρχικό

Σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία, τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία, ώστε:

$$\text{Αρχικό Κόστος} = \text{Άμεσα Υλικά} + \text{Άμεση εργασία}$$

Το Αρχικό Κόστος είναι η βάση καταλογισμού του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

Τα Άμεσα Υλικά, είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, όπως το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή υφάσματος, το ύφασμα και τα

υπόλοιπα υλικά (κουμπιά, κλωστές, φερμουάρ) που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα.

Τα Άμεσα Υλικά που δεν ενσωματώνονται στο προϊόν, αλλά αναλύσκονται προκειμένου να διευκολυνθεί ή να βελτιωθεί η παραγωγική διαδικασία, όπως τα υλικά αποχρωματισμού, βαψίματος, καθαρισμού, τα οποία ενσωματώνονται στο άμεσο κόστος μετατροπής ως γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η Άμεση Εργασία είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που αναλώνεται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι έπειτα από υπολογισμούς ή κατανομές, εκτός εάν αυτές γίνονται βάσει στοιχείων πραγματικής απασχόλησης κατά συγκεκριμένο παραγόμενο προϊόν.

2.6.1.2 Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας

Είναι το κόστος που περιλαμβάνει όλα τα έξοδα (οργανικά και ομαλά) που πραγματοποιούνται στο στάδιο της μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή ενός υλικού από μία μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας.

Περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής άμεσα και έμμεσα εκτός από την αξία των άμεσων υλικών, έτσι ώστε:

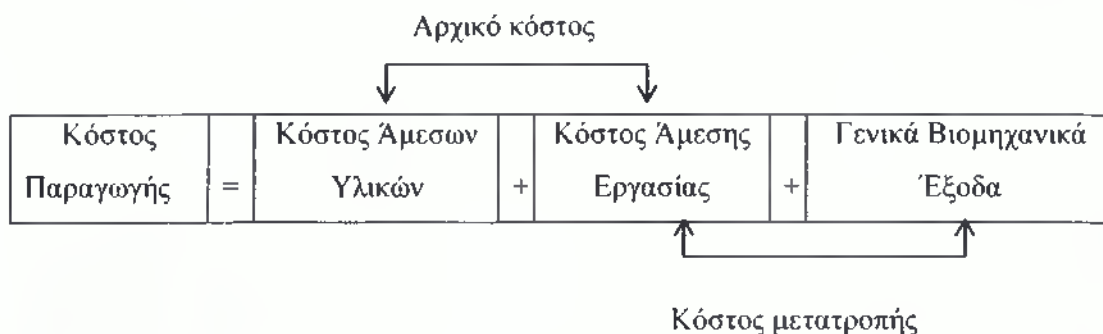
$$\text{Κόστος Μετατροπής} = \text{Κόστος Άμεσης Εργασίας} + \text{Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα}$$

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.) διαμορφώνονται κατά κανόνα με τη συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων των λογαριασμών της ομάδας 6 καθώς και η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως συντηρήσεις, επισκευές, τμήματος ποιοτικού ελέγχου προϊόντων και υπηρεσιών, υπηρεσίες γενικών καθηκόντων του εργοστασίου, εκτός των δαπανών που αναφέρονται στα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία.

Εκτός των έμμεσων υλικών και της έμμεσης εργασίας, περιλαμβάνουν τα ενοίκια κτηρίων, τις αποσβέσεις κτηρίων και μηχανημάτων, την ηλεκτρική ενέργεια, τα ασφάλιστρα, τα δημοτικά τέλη κ.λπ..

2.6.2 Κόστος παραγωγής

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του προϊόντος σε μία ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής ώστε:



Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, χρηματοοικονομικά έξοδα, έξοδα λειτουργίας ερευνών-ανάπτυξης ούτε με έξοδα λειτουργίας των αποθηκών ετοιμών προϊόντων, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως.

2.6.3 Κόστος λειτουργίας διοικήσεως

Πρόκειται για τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της επιχείρησης. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος στοιχεία των οργανικών εξόδων έπειτα από την κατάταξή τους σύμφωνα με τον προορισμό τους.

Το κόστος διοικητικής λειτουργίας ύστερα από τον οριστικό σχηματισμό τους χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στον λογαριασμό 98 της αναλυτικής λογιστικής και στο σύνολό του επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

2.6.4 Κόστος λειτουργίας διαθέσεως

Είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

Επιβαρύνεται με τα χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις, όπως με τόκους και έξοδα χρηματοδότησης με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με ειδικά έξοδα πωλήσεων, όπως ναύλοι, ασφάλιστρα, μεσιτικά, προμήθειες κ.λπ., με γενικά έξοδα πωλήσεων, όπως τα έξοδα ερευνών αγοράς, έξοδα εκθέσεων, επιδείξεων, εκδηλώσεως προβολής κ.λπ..

2.6.5 Κόστος εμπορικό

Το εμπορικό κόστος προκύπτει εάν στο κόστος παραγωγής πωλημένων προστεθούν τα άμεσα και έμμεσα έξοδα διαθέσεως.

2.6.6 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

Μετά την οριστική διαμόρφωσή του κατανέμεται στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως, τα χρηματοοικονομικά έξοδα και το μέρος που βαρύνει τα μικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

2.6.7 Κόστος λειτουργίας ερευνών-ανάπτυξης

Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία συγκεντρώνονται κατά προορισμό.

Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μίας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος από την εκμετάλλευση των οποίων αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.

Επιβαρύνει συνολικά ή μερικώς τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

2.6.8 Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων

Πρόκειται για το συνολικό ποσό εξόδων που βαρύνει τα οργανικά έσοδα μίας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της περιόδου.

Περιλαμβάνει το κόστος κτήσεως (παραγωγής ή αγοράς), όπως των πωλημένων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών, το κόστος λειτουργίας διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικών και ερευνών και ανάπτυξης καθώς και το κόστος που δεν ενσωματώνεται ή δεν επιβαρύνει τα πωληθέντα.

2.6.9 Κόστος προϋπολογιστικό

Είναι το κόστος που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ενός προϊόντος, μίας υπηρεσίας, ενός έργου ή πριν λειτουργήσει μία υπηρεσία ή πριν πραγματοποιηθεί μία δραστηριότητα.

Προσδιορίζεται βάσει των δεδομένων του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά την περίοδο πραγματοποίησής του. Αποτελεί προσπάθεια προσέγγισης του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους.

Η απόκλιση του πραγματικού κόστους σε σχέση με το προϋπολογιστικό χαρακτηρίζεται ως μη επαλήθευση του προϋπολογισμού και για αυτό η διαφορά δε θεωρείται αποτέλεσμα, αλλά συνιστά κόστος, σε αντίθεση με τις διαφορές του πρότυπου κόστους που συνιστούν αποτέλεσμα.

2.6.10 Κόστος πρότυπο

Είναι κόστος προκαθορισμένο, αφού προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει από το προϋπολογιστικό διότι ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς βάσει πραγματικών μετρήσεων.

Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό διότι η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας και γενικά υπό ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Είναι το κόστος που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί βάσει των εξής μετρήσεων και υπολογισμών:

- Ακριβείς μετρήσεις των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος και των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως ρεύματος, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντήρησης και επισκευών,
- Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο,
- Ακριβείς υπολογισμοί των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας, των λοιπών συστατικών του στοιχείων,
- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχόλησης για την περίοδο ισχύος τους πρότυπου κόστους.

2.6.11 Κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις

Οι οικονομικές μονάδες κατά τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων παράλληλα με το κοστολογικό τύπο του πραγματικού κόστους, έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν και άλλους εξειδικευμένους τύπους με βασικότερους τους εξής:

2.6.11.1 Κόστος αντικαταστάσεως

Είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή την ανάπτυξη μίας δραστηριότητας στις τρέχουσες τιμές αγοράς.

Είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης μίας επιχείρησης σε δεδομένη στιγμή. Αποτελεί τη βάση μέτρησης στη λογιστική του τρέχοντος κόστους.

2.6.11.2 Κόστος διαφορικό

Είναι αυτό που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχόλησης κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής.

Υπολογίζεται όχι μόνο στην αύξηση αλλά και στη μείωση της απασχόλησης και προσδιορίζεται τόσο προϋπολογιστικά όσο και απολογιστικά.

2.6.11.3 Κόστος οριακό

Είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μία μονάδα ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχόλησης κατά μία μονάδα.

Αποτελείται κυρίως από μεταβλητά στοιχεία κόστους, όπως οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

2.6.11.4 Κόστος υπολογιστικό

Υπολογιστικό κόστος ή κόστος ευκαιρίας είναι εκείνο που δεν απορρέει από πραγματική κίνηση αξιών και δεν παίρνει μορφή χρηματικής εκροής. Στηρίζεται σε υπολογισμούς και εισάγεται στην κοστολόγηση με αριθμητικό τρόπο και σε πολλές περιπτώσεις συνιστά έσοδο άλλου κλάδου της επιχείρησης.

Για παράδειγμα, προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ιδιοχρησιμοποίησης μίας ευρεσιτεχνίας λαμβάνεται υπόψη το έσοδο που θα είχε η επιχείρηση από την εκχώρηση ή ενοικίασή της.

2.6.11.5 Κόστος ελέγξιμο και μη ελέγξιμο

Το κόστος αυτό συνδέεται με συγκεκριμένους φορείς ευθύνης στους οποίους δίνεται η εξουσία να αποφασίζουν για το τμήμα εκείνο του κόστους για το οποίο θεωρούνται υπεύθυνοι.

Το **ελέγξιμο κόστος** είναι κυρίως μεταβλητό και συμπίπτει με το άμεσο μεταβλητό κόστος.

Κόστος **μη ελέγξιμο** δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, διότι όποιο κόστος δεν ελέγχεται σε κάποιο επίπεδο της διοικητικής διάρθρωσης της επιχείρησης ελέγχεται σε άλλο ανώτερο επίπεδο στο οποίο λαμβάνονται αποφάσεις για τη διαμόρφωσή του.

2.6.11.6 Κόστος αγορανομικό

Το συγκεκριμένο κόστος σχηματίζεται βάσει των ισχυόντων αγορανομικών διατάξεων και σκοπός του είναι ο καθορισμός τιμών πώλησης των αγαθών που κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά το κόστος ζωής ή προσφέρονται σε ανεπαρκείς σε σχέση με τη ζήτησή τους ποσότητες. Κατά κανόνα προσδιορίζεται εξωλογιστικά, είναι όμως δυνατός ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του στους λογαριασμούς της ομάδας 9.

2.6.12 Κόστος άμεσο και έμμεσο

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσης των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, αυτό διακρίνεται σε:

- **Άμεσο κόστος**, που σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται κατά τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή το φορέα κόστους και

συνεπώς βαρύνει το τμήμα ή το φορέα άμεσα, χωρίς μερισμό. Διακρίνεται στο:

α) άμεσο μεταβλητό κόστος, το οποίο σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά άμεσα στοιχεία και κυρίως το άμεσο κόστος των τελικών φορέων είναι μόνο μεταβλητό ενώ των κέντρων κόστους είναι σταθερό και μεταβλητό. Για παράδειγμα, οι αποσβέσεις ενός μηχανήματος είναι στοιχεία άμεσα ως προς το κέντρο κόστους «κλωστήριο» ενώ είναι έμμεσα ως προς τα νήματα που παράγονται στο κλωστήριο.

β) στο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των άμεσων στοιχείων, σταθερών και μεταβλητών.

- Έμμεσο κόστος, το οποίο πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους είτε διότι ο διαχωρισμός τους δεν είναι εύκολος είτε διότι δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Για παράδειγμα, ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το ενοίκιο του εργοστασίου, η αμοιβή του λογιστή, ο φωτισμός είναι έμμεσα κόστη, καθώς δεν συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους.

2.6.13 Κόστος σταθερό και μεταβλητό

Ανάλογα με τις μεταβολές του βαθμού απασχόλησης της επιχείρησης, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό.

- Κόστος σταθερό, το οποίο δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας ή τμήματος αυτής. Συνήθως, σταθερά είναι τα χρόνια έξοδα, ήτοι αυτά που αναλύσκονται σύμμετρα με την πάροδο του χρόνου, όπως ενοίκια, δημοτικοί φόροι, συνδρομές, ασφάλιστρα, αποσβέσεις παγίων κ.λπ..

Το σταθερό κόστος διακρίνεται στο:

α) Βασικό σταθερό κόστος, το οποίο αποτελείται από στοιχεία των οποίων η βραχυχρόνια μείωσή τους είναι αδύνατη χωρίς βλάβη του δυναμικού της οικονομικής μονάδας, όπως αποσβέσεις μηχανημάτων, αμοιβές στελεχίων.

β) Βραχυχρόνιο σταθερό κόστος ή ημισταθερό κόστος, το οποίο αποτελείται από στοιχεία των οποίων το ύψος προγραμματίζεται για συγκεκριμένη περίοδο, συνήθως για ένα έτος και παραμένει αμετάβλητο κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, όπως τα έξοδα έμμισθου προσωπικού, οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης.

➤ Κόστος μεταβλητό, είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας, όπως η αξία των πρώτων υλών, τα άμεσα ημερομίσθια, η αξία του ηλεκτρικού ρεύματος.

Το κόστος αυτό μεταβάλλεται, αυξάνεται ή μειώνεται, όταν αυξομειώνεται η παραγωγή, οι πωλήσεις και γενικά το επίπεδο δραστηριότητας της μονάδας.

Διακρίνεται στις εξής δύο κατηγορίες:

α) το αύξον μεταβλητό κόστος, το οποίο μεταβάλλεται με ρυθμό μεγαλύτερο από το ρυθμό μεταβολής της απασχόλησης, όπως η νυχτερινή εργασία, η αμοιβή αργίας ή Κυριακής.

β) το φθίνον μεταβλητό κόστος, το οποίο μεταβάλλεται με ρυθμό μικρότερο από το ρυθμό της μεταβολής της απασχόλησης, όπως το κόστος των πρώτων υλών το οποίο μειώνεται όσο αυξάνεται η ποσότητα που αγοράζεται.

γ) το αναλογικό μεταβλητό κόστος, το οποίο μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό της μεταβολής της απασχόλησης, όπως η αμοιβή εργασίας με το κομμάτι.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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. Επομένως διάφορες τεχνικές έχουν αναπτυχθεί⁵. Οι κυριότητες είναι η τεχνική της πλήρους κοστολόγησης και η τεχνική της άμεσης κοστολόγησης.

Όμως, θα πρέπει να τονισθεί ότι οι τεχνικές κοστολόγησης δεν είναι τίποτα άλλο από τα εργαλεία τα οποία χρησιμοποιεί το κάθε σύστημα κοστολόγησης προκειμένου να παρουσιάσει καλύτερα τις πληροφορίες σχετικές με το κόστος παραγωγής.

3.1 Πλήρης Κοστολόγηση

Η πλήρης κοστολόγηση χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο για τις αναφορές μιας επιχείρησης προς το εξωτερικό της περιβάλλον.

Στην τεχνική αυτή τα στοιχεία κόστους οργανώνονται με βάση την λειτουργία στην οποία εμφανίζονται.

3.1.1 Η έννοια του πλήρους κόστους

Στην πλήρη κοστολόγηση το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, δηλ. τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και το έμμεσο κόστος παραγωγής, χωρίς να ενδιαφέρει ο διαχωρισμός σε μεταβλητά και σταθερά στοιχεία κόστους⁶.

⁵ Κυραμάνης, Βασιλειάδης, (2008).

⁶ Παγγειός, (1994).

Ο υπολογισμός του καθαρού αποτελέσματος παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα.

Πίνακας 3.1 Καθαρό αποτέλεσμα με βάση τη πλήρη κοστολόγηση

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	
Πωλήσεις	XXX
<u>Μείον: Κόστος πωληθέντων</u>	<u>- XXX</u>
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	XXX
Μείον: Δαπάνες Διοίκησης	- XXX
Μείον: Δαπάνες πωλήσεων	- XXX
Μείον: Δαπάνες Ε&Α	- XXX
<u>Μείον: Δαπάνες Χρηματοδότησης</u>	<u>- XXX</u>
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	XXX

Πηγή: Πάγγειος, 1994

3.1.2 Βασικά χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης

Τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης είναι:

1. **Διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους:** Ο διαχωρισμός αυτός προηγείται της διάκρισης των δαπανών σε κόστος κατά είδος. Με άλλα λόγια, δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την πραγματοποίηση της δαπάνης. Σύμφωνα λοιπόν με την αιτία πραγματοποίησης της δαπάνης γίνεται η κατάταξη των δαπανών κατά είδος⁷:
 - **Πρώτη κατάταξη των δαπανών (κόστος – έξοδα):** Η πρώτη κατάταξη γίνεται κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους ή κατά τμήμα. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή, οι δαπάνες κατά είδος ταξινομούνται

⁷ Πάγγειος, (1994).

κατά λειτουργία παραγωγής - διοίκησης κλπ. - χωρίς καμιά διάσπαση των δαπανών κατά είδος σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

- Δεύτερη κατάταξη των δαπανών: Η δεύτερη κατάταξη αφορά στο αν η δαπάνη είναι κόστος ή έξοδο κατά είδος. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή στα πλαίσια των λειτουργιών της επιχείρησης δημιουργούνται κόστη ή έξοδα κατά είδος όπως δαπάνες προσωπικού, συντηρήσεις, αποσβέσεις κτλ.

2. **Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής:** Επομένως, με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και από το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων (σταθερών - μεταβλητών).

3.1.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της πλήρους κοστολόγησης

Η πλήρης κοστολόγηση μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, καθώς και για τον προσδιορισμό των τιμών πώλησης των προϊόντων. Επιπλέον, το πλήρες κόστος είναι ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της Διοίκησης των επιχειρήσεων, προκειμένου να προσδιορίζουν τα πραγματικά βραχυχρόνια αποτελέσματά τους⁸.

Από την άλλη όμως, η τεχνική της πλήρους κοστολόγησης βασίζεται στην θεωρία ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, σταθερά ή μεταβλητά. Η θεωρία αυτή έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους. Συγκεκριμένα, επιβαρύνονται τόσο με το άμεσο κόστος, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους, όσο και με εκείνο που δεν οφείλεται σε αυτούς (έμμεσο κόστος)⁹. Δηλαδή, πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (έμμεσο κόστος) που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρο το εργοστάσιο της επιχείρησης, όπως π.χ. τα

⁸ Ρούτση, (2010).

⁹ Βενιέρης, (1993).

έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας του εργοστασίου. Όμως, αυτά τα έξοδα πρέπει να μερισθούν και να συγκεντρωθούν ανά τμήμα του εργοστασίου από το οποίο δημιουργήθηκαν (ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, κέντρο κόστους) ¹⁰.

3.2 Άμεση Κοστολόγηση

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, μόνο το κόστος της παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Έτσι το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο μεταβλητό κόστος, όπως άμεσα υλικά, άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα δεν αντιμετωπίζονται ως κόστος παραγωγής αλλά ως κόστος της περιόδου, δηλαδή χαρακτηρίζονται ως έξοδα και επομένως έχουν την ίδια μεταχείριση που έχουν και τα άλλα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης, πχ τα γενικά έξοδα διοίκησης, έξοδα πωλήσεων κτλ. Επομένως, το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος δεν περιλαμβάνει σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ¹¹.

Ο υπολογισμός του καθαρού αποτελέσματος παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα.

¹⁰ Καραμάνης, Βασιλειάδης, (2008).

¹¹ Πάγγειος, (1994).

Πίνακας 3.2 Καθαρό αποτέλεσμα με βάση τη άμεση κοστολόγηση

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	
Πωλήσεις	XXX
<u>Μείον: Κόστος πωληθέντων</u>	<u>- XXX</u>
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	XXX
Μείον: Μεταβλητό Κόστος περιόδου	
Μεταβλητές Δαπάνες Διοίκησης	- XXX
<u>Μεταβλητές Δαπάνες πωλήσεων</u>	<u>- XXX</u>
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	XXXX
Μείον: Σταθερό Κόστος περιόδου	
Σταθερές Δαπάνες Διοίκησης	- XXX
Σταθερές Δαπάνες πωλήσεων	<u>- XXX</u>
<u>Σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα</u>	<u>- XXX</u>
Καθαρό Αποτέλεσμα	XXX

Πηγή: Πάγγειος, 1994

3.2.1 Βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης

Τα βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης, παρουσιάζονται στη συνέχεια¹²:

1. **Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με τη συμπεριφορά τους:** Ο διαχωρισμός αυτός αποτελεί τη βάση της άμεσης κοστολόγησης και αναφέρεται στο χαρακτηρισμό των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και

¹² Πάγγειος, (1994).

μεταβλητά. Ο διαχωρισμός των δαπανών κατά είδος σε μεταβλητές και σταθερές γίνεται κατά την αρχική φάση καταχώρισής τους και εξακολουθεί σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Ο διαχωρισμός αυτός διατηρείται, επίσης, και στις διάφορες καταστάσεις που υποβάλλονται στη διοίκηση, η οποία βοηθείται σημαντικά στη λήψη αποφάσεων για τον προγραμματισμό κτλ.

Με αυτό τον τρόπο, το κόστος κατά είδος (παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης, χρηματοοικονομικά) διαχωρίζονται ήδη από το στάδιο της καταχώρισής τους σε μεταβλητά και σταθερά.

2. **Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με το μεταβλητό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας:** Με αυτή τη διαδικασία, το κόστος παραγωγής του προϊόντος αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, άμεσων εργατικών και από το μεταβλητό μόνο τμήμα των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, ενώ αποκλείεται το σταθερό τμήμα των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Αυτό σημαίνει ότι, το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων στο τέλος της περιόδου δεν περιλαμβάνει σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, αφού αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

3. **Τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου:** Τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου και, επομένως, επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης, μειώνοντας τα αντίστοιχα έσοδα της περιόδου.

Από τα παραπάνω προκύπτει η διαδικασία κατάταξης των δαπανών σύμφωνα με τη φιλοσοφία της άμεσης κοστολόγησης¹³:

- **Πρώτη κατάταξη των δαπανών:** Ανάλογα με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους ρυθμούς απασχόλησης, δηλαδή τη διάκρισή τους σε σταθερές και μεταβλητές δαπάνες.

¹³ Παγγεϊός, (1994).

- Δεύτερη κατάταξη των δαπανών: Κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους δηλαδή σε μεταβλητά (κόστος – έξοδο) των λειτουργιών της παραγωγής, της διοίκησης, της διάθεσης και της χρηματοοικονομικής και σε σταθερά (κόστος – έξοδο) των αντίστοιχων λειτουργιών.
- Τρίτη κατάταξη των δαπανών: Στην ανάλυση του κατά λειτουργία κόστους σε κόστος κατά είδος, δηλαδή σε δαπάνες προσωπικού, ηλεκτρικό ρεύμα κίνησης, αποσβέσεις κ.λπ.

3.2.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης

Ένα από τα μειονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης είναι ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Το κόστος κατά είδος (παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης, χρηματοοικονομικά) διαχωρίζεται από το στάδιο της καταχώρισής του σε μεταβλητό και σταθερό. Όμως, με την διάσπαση των δαπανών κατά είδος δεν εξαντλείται ο διαχωρισμός τους, σύμφωνα πάντα με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχόλησης.

Επιπλέον, εκτός από μεταβλητές και σταθερές δαπάνες, υπάρχουν και ημιμεταβλητές δαπάνες, όπως δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης, δηλαδή δαπάνες που αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό τμήμα. Δεδομένου ότι η άμεση κοστολόγηση αναγνωρίζει μόνο σταθερά και μεταβλητά (έξοδα), τα ημιμεταβλητά θα χαρακτηριστούν σαν σταθερά ή σαν μεταβλητά, ανάλογα με το ποιος είναι ο βασικός χαρακτήρας τους¹⁴.

Ένα άλλο μειονέκτημα είναι ότι το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με το μεταβλητό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων στο τέλος της περιόδου να μην περιλαμβάνει σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, αφού αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

¹⁴ Πάγγειος, (1994).

3.2.3 Η άμεση κοστολόγηση έναντι της πλήρους κοστολόγησης

Η βασική διαφορά μεταξύ των δυο μεθόδων οφείλεται στο διαφορετικό τρόπο μεταχείρισης των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Από αυτό προκύπτει ότι το κόστος παραγωγής του προϊόντος που υπολογίζεται με βάση την άμεση κοστολόγηση θα είναι μικρότερο από το αντίστοιχο κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση, από το γεγονός ότι τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου, με αποτέλεσμα να μην επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής του προϊόντος, αλλά τα έξοδα εκμετάλλευσης της περιόδου.

Το ότι στο κόστος παραγωγής του προϊόντος με βάση την άμεση κοστολόγηση, δεν περιλαμβάνονται και τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα έχει σαν συνέπεια ότι, αν μέρος της παραγωγής έχει πωληθεί σε μια συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο και το υπόλοιπο παραμένει σαν απόθεμα, το κόστος του αποθέματος αυτού, σαν μέρος της όλης παραγωγής της περιόδου, δεν θα περιλαμβάνει οποιοδήποτε ποσό σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Το αντίθετο παρατηρείται με το κόστος του αποθέματος όταν υπολογίζεται με τη μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης. Το κόστος εδώ θα περιλαμβάνει ένα ποσοστό του συνόλου των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων της περιόδου. Συνεπώς, το κόστος του αποθέματος του προϊόντος με την άμεση κοστολόγηση θα είναι μικρότερο σε σχέση με το αντίστοιχο κόστος της πλήρους κοστολόγησης, αφού δεν θα περιλαμβάνει στη σύνθεσή του ένα επιπλέον στοιχείο κόστους, δηλαδή κάποιο ποσοστό σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Το σύνολο των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων αφαιρείται από το περιθώριο συμβολής σαν ένα από τα έξοδα εκμετάλλευσης.

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί ότι το λογιστικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου θα είναι μάλλον διαφορετικό με τις δυο μεθόδους κοστολόγησης. Η διαφοροποίηση του αποτελέσματος οφείλεται, όπως είναι φανερό,

στο γεγονός ότι με βάση την πλήρη κοστολόγηση, τα έσοδα συσχετίζονται μόνο με εκείνο το τμήμα των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που περιλαμβάνεται στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν ενώ σύμφωνα με την άμεση κοστολόγηση, τα έσοδα συσχετίζονται με το σύνολο των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Ο διαφορετικός υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους των προϊόντων, δημιουργεί δύο σημαντικές διαφορές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με την άμεση και πλήρη κοστολόγηση. Η μια διαφορά εντοπίζεται στο κόστος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων με τις δύο μεθόδους. Η άλλη προκύπτει από το είδος της πληροφόρησης που παρέχεται από τις καταστάσεις εισοδήματος.

Σχετικά με την πρώτη και βασική διαφορά, η άμεση κοστολόγηση μεταχειρίζεται τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα σαν κόστος περιόδου (χρεώνονται τα έσοδα) παρά σαν κόστος παραγωγής. Όσον αφορά τη δεύτερη διαφορά, η πλήρης κοστολόγηση αναφέρεται στο λειτουργικό κόστος (κόστος κατά λειτουργία) παρά σε οποιοσδήποτε άλλες διακρίσεις του. Με την άμεση κοστολόγηση, η κατάσταση εισοδήματος συνδυάζεται περισσότερο με την συμπεριφορά του κόστους, παρά με τις λειτουργίες της επιχείρησης.

Η πληροφόρηση που παρέχεται στα στελέχη της επιχείρησης με τις δυο παραπάνω καταστάσεις εισοδήματος είναι σημαντικά διαφορετική. Με την άμεση κοστολόγηση τα στελέχη μπορούν να εκτιμήσουν εύκολα την επίδραση των πιθανών αλλαγών στη δραστηριότητα της επιχείρησης, επειδή τα σταθερά και μεταβλητά κόστη αναφέρονται ξεχωριστά¹⁵.

¹⁵ Πάγγειος, (1994).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Ο ΚΛΑΔΟΣ ΤΩΝ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί αναλύεται ο κλάδος των τουριστικών επιχειρήσεων. Πριν όμως αναλυθεί ο συγκεκριμένος κλάδος, γίνεται αναφορά στον τουρισμό, στην διάκρισή του και στην επίδρασή του στην οικονομία. Έπειτα δίνονται πληροφορίες για τις ξενοδοχειακές μονάδες όπως, η διάκρισή τους, τα χαρακτηριστικά τους και η οργανωτική δομή και διάρθρωσή τους. Τέλος αναλύεται ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία.

4.1 Ορισμός τουρισμού

Η λέξη τουρισμός προέρχεται από την γαλλική λέξη *tour* και από την αγγλική *touring* που σημαίνουν γύρος, περιήγηση. Και οι δύο λέξεις προέρχονται από την λατινική λέξη *torus*¹⁶.

Ο τουρισμός περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δραστηριότητες των ατόμων που ταξιδεύουν και διαμένουν σε περιοχές εκτός του τόπου τους, για μικρό χρονικό διάστημα είτε για αναψυχή, είτε για επαγγελματικούς ή άλλους λόγους.

Σύμφωνα με τον Λαγό (2005), ο τουρισμός αποτελεί ένα πολυπρισματικό οικονομικό και κοινωνικό φαινόμενο, που συμβαίνει όταν τα άτομα αλλάζουν φυσικό περιβάλλον και ρυθμούς ζωής με σκοπό την ικανοποίηση των ψυχοσωματικών τους αναγκών και πνευματικών περιεργειών. Τα άτομα μετακινούνται πρόσκαιρα και συνειδητά -και αποκλειστικά για το λόγο που προαναφέρθηκε- σε ξένο γεωγραφικό χώρο, παραμένουν εκεί για χρονικό διάστημα μέχρι ένα έτος και αναπτύσσουν συγκεκριμένες δραστηριότητες αναψυχής, διακοπών, επιχειρηματικές κλπ¹⁷

¹⁶ Βαρβαρέσος, (2000).

¹⁷ Λαγός, (2005).

4.2 Διάκριση τουρισμού

Σύμφωνα με τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τουρισμού, ο τουρισμός διακρίνεται σε:

- ⇒ **Εγχώριο** – που αφορά τους κατοίκους μιας δεδομένης χώρας, που ταξιδεύουν μόνο εντός αυτής (λ.χ. Έλληνες εντός της Ελλάδας).
- ⇒ **Εξερχόμενο** – που αφορά τους κατοίκους μιας χώρας, που ταξιδεύουν σε άλλη χώρα (λ.χ. Έλληνες που πάνε στην Ιταλία).
- ⇒ **Εισερχόμενο** – που αφορά τους αλλοδαπούς, που ταξιδεύουν σε μια δεδομένη χώρα (λ.χ. Ιταλοί που έρχονται στην Ελλάδα).
- ⇒ **Διεθνής τουρισμός**, είναι ο εξερχόμενος και ο εισερχόμενος τουρισμός μαζί.
- ⇒ Υπάρχουν ακόμα ο **εσωτερικός τουρισμός** – που καλύπτει τον εγχώριο και τον εισερχόμενο τουρισμό, καθώς και ο **εθνικός τουρισμός** που καλύπτει τον εγχώριο και τον εξερχόμενο τουρισμό.

Εκτός από τις παραπάνω διακρίσεις, ο τουρισμός κατηγοριοποιείται και ανάλογα με τον σκοπό του ταξιδιού. Καταρχάς υπάρχει ο *Μαζικός Τουρισμός* που είναι η πιο «παραδοσιακή» μορφή και η οποία περιλαμβάνει την πλειοψηφία των τουριστών που αναζητούν στο ταξίδι κυρίως ξεκούραση και διασκέδαση, σε ηλιοτροπικούς κατά βάση προορισμούς. Υπάρχει επίσης ο *Τουρισμός Ειδικών Ενδιαφερόντων*, που σχετίζεται με ένα πλήθος επιμέρους μορφών τουρισμού που επιλέγουν τα άτομα ανάλογα με τα ειδικά ενδιαφέροντα και κίνητρα που έχουν (θρησκευτικός τουρισμός, επαγγελματικός, συνεδριακός, υγείας, θεματικός, εκπαιδευτικός, κοινωνικός, αστικός, κινήτρων). Τέλος, έχουμε τον *Εναλλακτικό Τουρισμό* που επίσης περιλαμβάνει ένα πλήθος επιμέρους μορφών τουρισμού (αγροτουρισμός, αθλητικός τουρισμός, θαλάσσιος, ορεινός, χειμερινός, ορειβατικός, οικοτουρισμός, υπαίθρου, περιπέτειας), τις οποίες επιλέγουν άνθρωποι που αναζητούν ένα διαφορετικό τρόπο διακοπών¹⁸.

¹⁸ Λαγός, (2005).

4.3 Τουριστικές επιχειρήσεις

Όπως κάθε επιχείρηση, έτσι και η τουριστική επιχείρηση είναι ένα σύνολο ανθρώπων που χρησιμοποιεί υλικούς και άυλους πόρους και αναπτύσσει σχέσεις υπό μια συντονιστική ηγεσία, προκρινόμενου να επιτύχει συγκεκριμένους σκοπούς με βάση την «οικονομική αρχή»¹⁹.

Για τη σύσταση και τη λειτουργία μιας τουριστικής επιχείρησης είναι απαραίτητη η ύπαρξη των ανθρώπων. Δεν έχει σημασία ο ακριβής αριθμός τους, μπορεί να είναι δύο ή χιλιάδες, αρκεί να επιδιώκουν την επίτευξη των σκοπών-στόχων. Αυτοί οι άνθρωποι συντονίζονται από μια ηγεσία που κατευθύνει τις δραστηριότητες και τις ενέργειές τους, ασκώντας παράλληλα έλεγχο. Με αυτό τον τρόπο δημιουργούνται ιεραρχικές και εργασιακές σχέσεις και κάθε άτομο αναλαμβάνει συγκεκριμένο ρόλο και καθήκοντα.

Οι τουριστικές επιχειρήσεις είναι οικονομικές μονάδες διαφόρων μεγεθών (από πολύ μικρές, στις οποίες εργάζεται μόνο ο ιδιοκτήτης, μέχρι κολοσσιαίες πολυεθνικές επιχειρήσεις με χιλιάδες εργαζομένους). Αυτές ασκούν απλές ή σύνθετες τουριστικές δραστηριότητες, με κύριο αντικείμενο την παραγωγή και πώληση τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών.

Η τουριστική βιομηχανία χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη και τη δραστηριοποίηση μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων, που ενεργοποιούνται σε διαφορετικούς τομείς της οικονομίας, προσφέροντας μεγάλη ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών. Η μεγάλη αυτή ποικιλία και ανομοιογένεια καθιστά δύσκολη την οριοθέτηση και μέτρηση της τουριστικής βιομηχανίας.

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην τουριστική αγορά μπορούν να διακριθούν στις εξής κύριες ομάδες:

⇒ Προμηθευτές, επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (π.χ. ξενοδοχεία, εστιατόρια, επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων κ.ά.).

¹⁹ Σταυρινούδης, (2006).

⇒ Μεταφορείς, επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο τη μετακίνηση των τουριστών (π.χ. αεροπορικές εταιρείες κ.ά.).

4.4 Τουριστική οικονομία

Η τουριστική οικονομία είναι ένας ιδιαίτερος κλάδος οικονομικής δραστηριότητας που συνεχώς εξελίσσεται και μάλιστα δυναμικά. Μελετά τις οικονομικές σχέσεις που δημιουργούνται και αναπτύσσονται κατά τη διαδικασία παραγωγής και κατανάλωσης ή χρήσης τουριστικών αγαθών και υπηρεσιών, που προορίζονται για την ικανοποίηση των τουριστικών αναγκών ή επιθυμιών των ανθρώπων σε ορισμένο τουριστικό προορισμό και χρόνο.

Η τουριστική οικονομία ερευνά και αναλύει τους τρόπους με τους οποίους ένα οργανωμένο κοινωνικό σύνολο με κρατική υπόσταση λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τα πιο κάτω προβλήματα:

- Ποια τουριστικά αγαθά και ποιες τουριστικές υπηρεσίες θα παραχθούν σε μία ορισμένη χρονική περίοδο, καθώς επίσης σε τι ποσότητες, ποιότητες και ποικιλίες;
- Πώς θα παραχθούν τα τουριστικά αυτά αγαθά και οι τουριστικές υπηρεσίες, δηλαδή με τι πόρους και ποια τεχνολογία;
- Πώς θα γίνει η διανομή των τουριστικών αυτών αγαθών και τουριστικών υπηρεσιών μεταξύ των ντόπιων και ξένων τουριστών;
- Πώς θα αναπτυχθεί και εξελιχθεί διαχρονικά η τουριστική οικονομία;

4.5 Τουρισμός και οικονομική ανάπτυξη

Ο τουρισμός έχει άμεση επίδραση στο εθνικό εισόδημα, προκαλώντας σε αυτό ποσοτικές και ποιοτικές μεταβολές. Η ανάπτυξη του τουρισμού γενικά σε μια χώρα συμβάλλει ουσιαστικά στην αύξηση του τουριστικού εισοδήματος και κατ' επέκταση

του εθνικού εισοδήματός της, ενώ με την ανακατανομή του συντελεί στην άμβλυνση της ανισότητας των εισοδημάτων μεταξύ των διαφόρων περιφερειών της, αλλά και μεταξύ των διαφόρων κοινωνικών ομάδων.

Παράλληλα, δημιουργεί θέσεις απασχόλησης (πλήρους ή μερικής). Βέβαια ο εποχικός χαρακτήρας της λειτουργίας του συνήθως επηρεάζει και τα χαρακτηριστικά αυτής της απασχόλησης, η οποία είναι σε μεγάλο ποσοστό εποχική, ανειδίκευτη και περιστασιακή. Ιδιαίτερα σημαντική είναι η συμβολή του στην ενίσχυση της αυτοαπασχόλησης (τουριστικές επιχειρήσεις, εμπορικά καταστήματα κ.λπ.). Πολλές φορές η απασχόληση στον τουρισμό συνδυάζεται και με παράλληλη απασχόληση σε κάποιο άλλο κλάδο της οικονομίας (π.χ. γεωργία, βιομηχανία), με αποτέλεσμα τη γενικότερη αύξηση των οικογενειακών εισοδημάτων. Ιδιαίτερα στις τουριστικές περιοχές που λειτουργούν εποχικά, η πολλαπλή απασχόληση με επίκεντρο τον τουρισμό αποτελεί τον κανόνα για υψηλό ποσοστό του πληθυσμού²⁰.

Πολλές είναι οι περιπτώσεις όπου ο τουρισμός έχει συμβάλει στην ενίσχυση της ανάπτυξης περιφερειών αποβιομηχανοποιημένων, γεωγραφικά απομονωμένων, ορεινών και μειονεκτικών ή με υποβαθμισμένο αγροτικό τομέα. Η ανάπτυξη του τουρισμού αύξησε τα εισοδήματα, την απασχόληση, τις επενδύσεις και διεύρυνε την παραγωγική βάση της τοπικής οικονομίας, με αποτέλεσμα να σταματήσει η μετανάστευση και να βελτιωθεί το επίπεδο και η ποιότητα ζωής. Ειδικότερα στις περιοχές που διαθέτουν πλούσιους τουριστικούς πόρους, η ανάπτυξη είναι εξαιρετικά δυναμική σε ετήσιους ρυθμούς.

Ο τουρισμός αποτελεί μεταξύ των άλλων, σημαντική πηγή εσόδων για το κράτος και την τοπική αυτοδιοίκηση, λόγω της είσπραξης φόρων και τελών, ενώ μέσω της εισαγωγής του τουριστικού συναλλάγματος επιφέρει ουσιαστική βελτίωση στο ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών, καθώς επίσης και αύξηση των συναλλαγματικών αποθεμάτων της χώρας υποδοχής και φιλοξενίας των τουριστών²¹.

²⁰ Ηγουμενάκης. (2000).

²¹ Ηγουμενάκης. (1999).

Οι επενδύσεις στον ευρύτερο τουριστικό τομέα, αλλά και η ιδιότητα του τουρισμού να ενισχύει δυναμικά τη δημιουργία πολλών μικρών επιχειρήσεων στις περιοχές όπου αναπτύσσεται, οδηγούν στην αύξηση των φορολογικών εσόδων. Ένας άλλος παράγοντας που συμβάλλει σε αυτή την αύξηση είναι και ο μεγάλος αριθμός των απασχολούμενων στον τομέα, η πλειοψηφία των οποίων έχει υψηλά εισοδήματα και αντίστοιχη καταναλωτική δαπάνη²².

Ο τουρισμός αποτελεί παράγοντα οικονομικής ανάπτυξης, όταν αναπτύσσεται ισόρροπα, σύμφωνα με τις αρχές της αειφορίας και της περιφερειακής ανάπτυξης. Όταν αναπτύσσεται μονόπλευρα, τότε οι μακροχρόνιες επιδράσεις του στην οικονομία μιας χώρας είναι **αρνητικές,** επειδή αποδυναμώνει τους παραγωγικούς κλάδους της και κυρίως τη βιομηχανία και τη γεωργία, ενώ βαθμιαία μεταβάλλει την οικονομία της χώρας σε οικονομία υπηρεσιών.

Η ανάπτυξη του τουρισμού οφείλει να πραγματοποιείται ταυτόχρονα με αυτήν των άλλων παραγωγικών κλάδων της οικονομίας, δηλαδή να είναι προγραμματισμένη, ισόρροπη και αρμονική. Με αυτήν την προϋπόθεση, ο τουρισμός έχει τη δυνατότητα να **συμβάλει σημαντικά στο σχηματισμό του εθνικού εισοδήματος, στη μείωση της ανεργίας και της υποαπασχόλησης και κυρίως στην εξισορρόπηση του ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών.** Εντούτοις, ο τουρισμός είναι ένας κλάδος της οικονομικής δραστηριότητας που δύσκολα μπορεί να προγραμματιστεί μακροχρόνια²³.

4.6 Τι είναι η ξενοδοχειακή μονάδα

Η ξενοδοχειακή μονάδα αποτελεί τμήμα της βιομηχανίας «Τουρισμός» και χαρακτηρίζεται από τη δυνατότητά της να παρέχει διαμονή διανυκτέρευση και να προσφέρει στους πελάτες μιας σειρά αγαθών (όπως π.χ. τροφή, υπνοδωμάτια, ποτά) και υπηρεσιών (όπως π.χ. κρατήσεις δωματίων, πληροφορίες, καθαριότητα,

²² Κοκκώσης, (2001).

²³ Ηγουμενιάκης, (2000).

φροντίδα, ασφάλεια). Επειδή αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες προσφέρονται μαζί, τα ξενοδοχεία συχνά χαρακτηρίζονται ως μονάδες που προσφέρουν «εμπειρίες» μάλλον, παρά προϊόντα. Είναι αυτός ο συνδυασμός απτών και άυλων που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα ξενοδοχεία παρέχουν στους πελάτες τους προνόμια, αγαθά κι υπηρεσίες που δεν παρέχονται αλλού²⁴.

Άρα λοιπόν, στην ξενοδοχειακή μονάδα ανήκουν όλες εκείνες οι κτιριακές εγκαταστάσεις στις οποίες προσφέρεται ο συνδυασμός αγαθών και υπηρεσιών που αναφέρθηκε πιο πάνω και μας είναι γνωστές ως ξενοδοχεία ή μοτέλς ή πανσιόν κ.λπ.

Οι εγκαταστάσεις αυτές (που συνήθως αποκαλούνται «τουριστικές εγκαταστάσεις») διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το είδος, την έκταση και το επίπεδο του συνδυασμού αγαθών - υπηρεσιών που προσφέρουν, αλλά και τη γεωγραφική περιοχή στην οποία λειτουργούν. Παρακάτω εμφανίζονται αυτές οι κατηγορίες.

4.7 Διακρίσεις ξενοδοχειακών μονάδων

Στην έννοια των ξενοδοχειακών μονάδων δεν περιλαμβάνονται μόνον τα ξενοδοχεία, αλλά και τα Πανδοχεία, οι Ξενώνες, τα Motels κλπ. Η διάκριση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων γίνεται παρακάτω με βάση την κτιριακή τους συγκρότηση και τα προσφερόμενα αγαθά και υπηρεσίες στο κοινό σε συνδυασμό και με την ισχύουσα νομοθεσία²⁵.

- ⇒ **Ξενοδοχεία:** είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες από πλευράς κτιριακής συγκρότησης αποτελούνται από ένα κτίριο. Έχουν ειδικό εξοπλισμό και ειδικευμένο προσωπικό. Παρέχουν ύπνο, φαγητό και άλλες υπηρεσίες.
- ⇒ **Motels:** Είναι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, που συγκροτούνται από ένα ή περισσότερα κτιριακά συγκροτήματα και τα οποία έχουν την εγκατάστασή

²⁴ Νυτήρης, (2000).

²⁵ Καρδακάρης, (1998).

τους έξω από κατοικημένες περιοχές, συνήθως σε οδικές αφητηρίες μεγάλης κυκλοφορίας και διαθέτουν χώρο κατάλληλο για την στάθμευση των αυτοκινήτων και εφοδιασμό αυτών με καύσιμα και επισκευή τους. Για την ίδρυση τους χρειάζεται άδεια του ΕΟΤ.

- ⇒ **Πανδοχεία:** Είναι οι επιχειρήσεις εκείνες οι οποίες δεν πληρούν τους όρους λειτουργίας σαν ξενοδοχεία. Για τον χαρακτηρισμό και τη λειτουργία σαν πανδοχείου χρειάζεται άδεια του ΕΟΤ. Κατατάσσονται σε Α και Β κατηγορία.
- ⇒ **Ξενώνες:** Είναι οι οικοδομές που διαθέτουν δωμάτια ή πτέρυγες αυτών, για την υποδοχή, παραμονή και περιποίηση των πελατών. Πάντως χρειάζεται να έχουν την μορφή του συνηθισμένου ξενοδοχείου από πλευράς θέσεως και διαρρυθμίσεως των χώρων.
- ⇒ **Οικοτροφεία:** Για τον χαρακτηρισμό και την λειτουργία τους απαιτείται άδεια του ΕΟΤ. Διαθέτουν μαγειρείο και χώρο φαγητού για τους πελάτες.
- ⇒ **Επιπλωμένα διαμερίσματα:** Είναι καταλύματα που αποτελούνται από ένα κτίριο ή από τμήμα αυτού σαν ενιαίο σύνολο. Εξυπηρετούνται από ιδιαίτερη είσοδο και γενικά, λειτουργούν υπό μορφή ξενοδοχείων. Εκτός από τα υπνοδωμάτια πρέπει να διαθέτουν αίθουσα σαλονιού, λουτρό με WC, χώρο εξυπηρέτησης, μικρό μαγειρείο και θυρωρείο.
- ⇒ **Επιπλωμένα δωμάτια:** Είναι δωμάτια επιπλωμένα σε σπίτια που νοικιάζουν οι πελάτες γιo ύπνο. Πρέπει να έχουν ανεξάρτητη είσοδο. Δεν χρησιμοποιούν ξενοδοχειακό τίτλο. Υπόκεινται σε υγειονομικό έλεγχο από άποψης καθαριότητας.
- ⇒ **Bungalows:** Είναι ξενοδοχεία ανεξαρτήτων περιπτέρων. Έχουν ένα κεντρικό κτίριο στο οποίο στεγάζονται και οι διάφορες υπηρεσίες της επιχείρησης και παράλληλα ανεξάρτητα συγκροτήματα τα οποία εξασφαλίζουν την επιθυμητή από τους πελάτες ησυχία και απομόνωση.

⇒ **Κέντρα διακοπών και παραθερισμού των ξένων (Campings):** Είναι οργανωμένες κατασκηνώσεις των αλλοδαπών. Λειτουργούν τουλάχιστον δυο μήνες το χρόνο με σκοπό την διαμονή χάριν αναψυχής ή παραθερισμού προσώπων από τα οποία 75% να είναι αλλοδαποί ή Έλληνες που να είναι μόνιμα εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή. Για την λειτουργία των Campings απαιτείται άδεια για τη σκοπιμότητα, από μέρους του ΕΟΤ.

Επίσης στην έννοια των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται: Τα τουριστικά περίπτερα, τα εστιατόρια, τα Snacks Bars, οι ταβέρνες, οι πιτσαρίες κ.λπ.

4.8 Χαρακτηριστικά ξενοδοχειακών μονάδων

Τα ξενοδοχεία διαφέρουν από τις πιο πολλές επιχειρήσεις με βάση κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά²⁶:

- **Πελάτες.** Βασιζόμενοι στη θεώρηση της επιχείρησης σαν σύστημα, οι πελάτες μπορούν να θεωρηθούν σαν η κύρια εισροή, εκροή και αντικείμενο εργασιών του συστήματος «ξενοδοχείο».
- **Αγαθά και Υπηρεσίες.** Όπως είναι γνωστό, τα ξενοδοχεία είναι από τις ελάχιστες επιχειρήσεις που προσφέρουν και αγαθά και υπηρεσίες στους πελάτες τους. Κι ακόμη ιδιαίτερο χαρακτηριστικό των ξενοδοχείων αποτελεί το γεγονός ότι η παραγωγή και η κατανάλωση γίνονται ταυτόχρονα ή σχεδόν ταυτόχρονα (π.χ. δείπνο στο εστιατόριο).
- **Εργατικό δυναμικό.** Η ξενοδοχειακή βιομηχανία δεν έχει τη δυνατότητα πυροχής απαραίτητων στατιστικών στοιχείων, που να αφορούν το εργατικό δυναμικό που απασχολεί. Αυτό οφείλεται όχι μόνο στο γεγονός ότι τα στατιστικά στοιχεία που υπάρχουν για την απασχόληση του εργατικού

²⁶ Χυτήρης, (2000).

δυναμικού έχουν συλλέγει για διαφορετικό κάθε φορά σκοπό, αλλά και στο ότι τα διοικητικά στελέχη των μονάδων αυτών δεν τηρούν συστηματικά στοιχεία γύρω απ' αυτά τα θέματα. Δυσκολίες επίσης ανακύπτουν και στην προσπάθεια υπολογισμού του αριθμού των εργαζομένων κατά συγκεκριμένη κατηγορία, (π.χ. εργαζόμενοι πλήρους απασχόλησης, μερικής απασχόλησης και περιστασιακοί).

- **Η φύση της επιτελούμενης εργασίας στα ξενοδοχεία.** Η φύση της επιτελούμενης εργασίας στα ξενοδοχεία εξαρτάται σε πολύ μεγάλο βαθμό από τον παράγοντα «άνθρωπο». Το κύριο προϊόν του ξενοδοχείου είναι οι προσφερόμενες υπηρεσίες στον πελάτη. Αυτό σημαίνει ότι, όσοι από το απασχολούμενο προσωπικό έρχονται σε άμεση ή έμμεση επαφή με τους πελάτες, δεν μπορούν να αντικατασταθούν από μηχανήματα αυτοεξυπηρέτησης πελατών.

4.9 Οργανωτική δομή των ξενοδοχειακών μονάδων

Ο τρόπος οργάνωσης των ξενοδοχείων εξαρτάται κυρίως από τον αριθμό των προσφερόμενων υπηρεσιών. Κάθε υπηρεσία - λειτουργία ή συνδυασμός λειτουργιών συνιστούν ένα αυτοτελές τμήμα. Με την αύξηση του αριθμού των προσφερόμενων υπηρεσιών αυξάνεται και η τμηματοποίηση της μονάδας.

Σε μια τυπική ξενοδοχειακή μονάδα λειτουργούν συνήθως τα τμήματα:

- ⇒ Υποδοχής
- ⇒ Εστιατορίου
- ⇒ Κουζίνας
- ⇒ Ορόφων
- ⇒ Μπαρ
- ⇒ Λογιστηρίου

4.10 Διάρθρωση ξενοδοχειακής μονάδας

Ένα ξενοδοχείο, εκτός αν είναι πολύ μικρό, μοιάζει με κάθε άλλη επιχείρηση: είναι αντικειμενικά αδύνατο να ασκηθεί από ένα μόνο άτομο η εποπτεία όλων των λειτουργιών του. Επομένως, μια από τις πρώτες ευθύνες ενός διευθυντή είναι να συγκροτήσει ένα επιτελείο που θα τον βοηθά στη λειτουργία του ξενοδοχείου²⁷.

Το προσωπικό κατατάσσεται σε τέσσερις κατηγορίες:

- Τη διοικητική ομάδα που είναι υπεύθυνη για τη λήψη των αποφάσεων και την υλοποίησή τους, η οποία αποτελείται από το γενικό διευθυντή, τον υποδιευθυντή αν υπάρχει και τους προϊσταμένους των διευθύνσεων.
- Τους προϊσταμένους των τμημάτων.
- Τους επικεφαλής των υπο-τμημάτων ή τους βοηθούς των τμηματάρχων.
- Το (εκτελεστικό) προσωπικό.

Ένα ξενοδοχείο (μεγάλο σε μέγεθος κυρίως) αποτελείται από τις εξής Διευθύνσεις - Τμήματα²⁸:

- **Διεύθυνση Δωματίων και Υποδοχής πελατών**

Η πρώτη ευθύνη για την εξυπηρέτηση των πελατών ανήκει στον υπεύθυνο για τα δωμάτια, που είναι γνωστός ως διευθυντής δωματίων και υποδοχής πελατών. Είναι επικεφαλής της αριθμητικά μεγαλύτερης διεύθυνσης στο ξενοδοχείο, πολλά μέλη της οποίας έρχονται σε άμεση επαφή με τους πελάτες του.

- **Διεύθυνση Επισιτιστικών τμημάτων (Τροφίμων και Ποτών)**

Ο διευθυντής τροφίμων και ποτών είναι προϊστάμενος μιας διεύθυνσης που έχει ως αποστολή την αγορά, την παρασκευή και διάθεση φαγητών και ποτών προς τους

²⁷ Νυτήρης, (2000).

²⁸ Νυτήρης, (2000).

πελάτες του ξενοδοχείου. Μεγάλο μέρος του προσωπικού, της διεύθυνσης αυτής, έρχεται σε επαφή με τους πελάτες. Το προσωπικό που ασχολείται με το σερβίρισμα στο εστιατόριο, στο μπαρ και τις αίθουσες συνεστιάσεων έρχεται σε άμεση επαφή όχι μόνο με τους πελάτες που διαμένουν στο ξενοδοχείο, αλλά και με το κοινό που χρησιμοποιεί τις ευκολίες του ξενοδοχείου πέρα από τα δωμάτια ύπνου - πράγμα εξίσου σημαντικό για τη γενική λειτουργία του ξενοδοχείου.

- **Τμήμα (Τεχνικών υπηρεσιών) Συντήρησης**

Ο επικεφαλής του τεχνικού τμήματος είναι υπεύθυνος για την εμφάνιση και την καλή λειτουργία των εγκαταστάσεων και του μηχανολογικού εξοπλισμού του ξενοδοχείου. Έχοντας περιορισμένο προσωπικό, ο επικεφαλής του τεχνικού τμήματος, εξαρτάται από άλλους, κυρίως από το προσωπικό του τμήματος δωματίων, για το αν θα ενημερώνεται σχετικά με τις βλάβες και τις ζημιές που έχουν γίνει στις εγκαταστάσεις του ξενοδοχείου και ειδικότερα στα δωμάτια πελατών ώστε να τις διορθώσει.

- **Τμήμα Πωλήσεων**

Τα μεγάλα ξενοδοχεία, με αίθουσες συνεδρίων και συνεστιάσεων, δεν μπορούν να υπάρχουν χωρίς τις δουλειές που εκτελεί το προσωπικό που είναι υπεύθυνο για τις πωλήσεις.

- **Διεύθυνση/Τμήμα Προσωπικού**

Η κύρια αποστολή της διεύθυνσης ή τμήματος προσωπικού είναι η ανάπτυξη πολιτικής για την απασχόληση και αξιοποίηση των εργαζομένων καθώς και η μετέπειτα συνεργασία της με τους υπεύθυνους όλων των διευθύνσεων και τμημάτων για την υλοποίηση αυτής της πολιτικής.

- **Διεύθυνση/Τμήμα Οικονομικών υπηρεσιών**

Τα περισσότερα ξενοδοχεία λειτουργούν σύμφωνα με έναν προϋπολογισμό, η κατάρτιση του οποίου είναι το κύριο καθήκον του προϊσταμένου της διεύθυνσης αυτής. Ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών προετοιμάζει τον προϋπολογισμό και τον παρουσιάζει στην ανώτατη διοίκηση ή τον γενικό διευθυντή για τελική έγκριση. Από τη στιγμή που θα έχει πάρει την έγκριση αυτή, κάθε μέλος της διευθυντικής

ομάδας είναι υποχρεωμένο να συμμορφωθεί με τον προϋπολογισμό αυτό και να κρατήσει τις δαπάνες του τμήματός του στο προκαθορισμένο ύψος.

4.11 Ο ρόλος της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία

Η αναλυτική λογιστική της εκμεταλλεύσεως των ξενοδοχειακών μονάδων έχει ως αντικείμενο, αρχικά τον προσδιορισμό του κόστους λειτουργίας αυτών και των τμημάτων τους (υπνοδωμάτια, μπαρ, εστιατόριο, καταστήματα κ.α.) καθώς επίσης και των λειτουργιών τους (λειτουργία διοίκησης, λειτουργία διάθεσης, χρηματοοικονομική λειτουργία κ.α.) κατά δεύτερων τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά εκμετάλλευση και των τμημάτων αυτής²⁹.

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:

- ⇒ στον έλεγχο του κόστους με σκοπό τη μείωσή του με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας και
- ⇒ στη χρησιμοποίησή 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.

²⁹ Δρούλος, (2010).

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), θα οδηγήσει στον ορθότερο προσδιορισμό του κόστους και της κερδοφορίας των ξενοδοχειακών μονάδων.

Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα των ξενοδοχείων, είναι η δημιουργία κόστους αδράνειας κατά την περίοδο υπολειτουργίας ή κλεισίματός 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 εγκαταστάσεών 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 καιρίο αυτό ζήτημα³⁰.

³⁰ Ρούτση, (2010).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιαστεί η κοστολογική διαδικασία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Η συγκέντρωση των αποτελεσμάτων έγινε από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου του ξενοδοχείου, με προσωπική συνέντευξη με βάση δομημένο ερωτηματολόγιο.

Για λόγους απλοποίησης, θα υποθεθεί ότι το συγκεκριμένο ξενοδοχείο παρέχει μόνο υπηρεσίες διαμονής και δεν έχει άλλες παρεπόμενες δραστηριότητες όπως εστιατόριο ή καφετέρια. Επίσης, ο μερισμός των εξόδων, θα γίνει με βάση το εμβαδόν, δηλαδή, ανά τετραγωνικό μέτρο.

5.1 Παρουσίαση Επιχείρησης



Το GALAXY city center hotel βρίσκεται στο κέντρο της Τρίπολης, στη πλατεία της Μητρόπολης του Αγίου Βασιλείου. Κατασκευάστηκε το 1974, ενώ το 1995 πραγματοποιήθηκε ανακαίνιση. Το συγκεκριμένο ξενοδοχείο περιλαμβάνει 80 δωμάτια, εκ των οποίων τα 70 είναι δίκλινα και τα 10 μονόκλινα. Δεν διαθέτει τρίκλινα, τετράκλινα και κανένα δωμάτιο τύπου σουίτας.

Το ξενοδοχείο παρέχει σύγχρονες ανέσεις και υπηρεσίες όπως, κλιματισμό, τηλεόραση, ψηφιακό τηλέφωνο, χρηματοκιβώτιο σε κάθε δωμάτιο και υπηρεσία πλυντηρίου, αλλά και internet. Επιπλέον, υπάρχει αίθουσα πρωινού και parking. Το μπαρ είναι διαθέσιμο όλο το εικοσιτετράωρο.



Η συνολική έκταση του ξενοδοχείου είναι 1.950 μ². Τα μονόκλινα έχουν εμβαδόν 19 μ² και τα δίκλινα 25 μ². Το κόστος κατασκευής του κτηρίου υπολογίζεται περίπου σε 3.000.000€ σε τρέχουσες τιμές και πραγματοποιήθηκε εξολοκλήρου με αυτοχρηματοδότηση, χωρίς να ληφθεί κάποια επιχορήγηση από το Ελληνικό Δημόσιο.

5.2 Υπολογισμός κόστους

Όπως έχει ήδη αναφερθεί και προηγουμένως, η κοστολόγηση περιλαμβάνει ένα σύνολο από τρεις Συντελεστές Κόστους. Οι συντελεστές αυτοί είναι (α) το Κόστος των Πρώτων Υλών (άμεσα υλικά), (β) το Κόστος της Άμεσης Εργασίας και (γ) τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ή ΓΒΕ (Εμμεσα έξοδα παραγωγής). Το άθροισμα του Κόστους των Άμεσων Υλικών και του Κόστους της Άμεσης Εργασίας αποτελούν το Άμεσο Κόστος.

Δεδομένου ότι, οι Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις ανήκουν στον τομέα παροχής υπηρεσιών, δεν υπάρχουν οι λογαριασμοί της «Παραγωγής σε εξέλιξη»³¹ και των «ετοιμών προϊόντων». Συνεπώς, κατά την διαδικασία υπολογισμού του κόστους, το Κόστος Λειτουργίας της Ξενοδοχειακής επιχείρησης θα είναι αποτέλεσμα του αθροίσματος του Άμεσου Κόστους και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

5.2.1 Άμεσο Κόστος

Άμεσο Κόστος είναι εκείνο που επιβαρύνει απευθείας το ξενοδοχείο για κάθε ένα κατειλημμένο δωμάτιο που έχει από πελάτη, και περιλαμβάνει το Κόστος των Άμεσων Υλικών, το Κόστος της Άμεσης Εργασίας και τις Άμεσες Δαπάνες. Άρα, το Σύνολο του Άμεσου Κόστους θα προέλθει από τον τύπο:

$$\text{Άμεσο Κόστος} = \text{Άμεσα Υλικά} + \text{Άμεση Εργασία} + \text{Άμεσες Δαπάνες}^{32}$$

Το κόστος της άμεσης εργασίας είναι ιδιαίτερα δύσκολο να υπολογιστεί για μια ξενοδοχειακή μονάδα. Αυτό συμβαίνει διότι, δεν υπάρχει εργαζόμενος που να αμείβεται για εργασία που παρέχει αποκλειστικά στα δωμάτια και όχι σε άλλους κοινόχρηστους χώρους του ξενοδοχείου. Για τον λόγο αυτό, δεν θα υπολογιστεί κόστος άμεσης εργασίας και οι αμοιβές όσον σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών διαμονής, θα ενταχθούν στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

5.2.1.1 Κόστος Άμεσων Υλικών

Τα άμεσα υλικά που απαιτούνται να υπάρχουν στα δωμάτια του ξενοδοχείου αφορούν κατά κύριο λόγο είδη υγιεινής και ατομικής φροντίδας, όπως:

- Χαρτί υγείας,

³¹ Με τον λογισμισμό «Παραγωγή σε εξέλιξη» εννοούνται όλα τα ημιτελή προϊόντα

³² Δημοπούλου-Αημάκη, 2002

- Ατομικά σαμπουάν
- Ατομικά σαπούνια

Το κόστος πωτών των υλικών, ανήλθε για το 2013 σε 15.000€³³. Ο επιμερισμός τους θα γίνει με βάση το εμβαδόν επιφάνειας. Το καθαρό εμβαδόν των δωματίων είναι 1.950 μ². Άρα, το κόστος των άμεσων υλικών ανά τετραγωνικό μέτρο θα είναι:

$$\text{Κόστος άμεσων υλικών ανά } \mu^2 = \frac{\text{Κόστος Άμεσων Υλικών}}{\text{Τετραγωνικά μέτρα}} = \frac{15.000}{1.950} = 7,69\text{€} / \mu^2$$

Άρα λοιπόν, το κόστος των άμεσων υλικών ανέρχεται σε **7,69€** ανά τετραγωνικό μέτρο.

5.2.1.2 Κόστος Άμεσων Δαπανών

Οι Άμεσες Δαπάνες, που προέρχονται από τις υπηρεσίες διαμονής του ξενοδοχείου, αφορούν κατά κύριο λόγο το κόστος καθαρισμού ατομικών ειδών, όπως είναι:

- Τα σεντόνια,
- Οι μαξιλαροθήκες και
- Οι πετσέτες,

Το κόστος αυτών των δαπανών, ανήλθε για το 2013 σε 20.000€³⁴. Ο επιμερισμός τους θα γίνει με βάση το εμβαδόν επιφάνειας. Το καθαρό εμβαδόν των δωματίων είναι 1.950 μ². Άρα, το κόστος των άμεσων δαπανών ανά τετραγωνικό μέτρο θα είναι:

$$\text{Κόστος άμεσων δαπανών ανά } \mu^2 = \frac{\text{Κόστος Άμεσων Δαπανών}}{\text{Τετραγωνικά μέτρα}} = \frac{20.000}{1.950} = 10,26\text{€} / \mu^2$$

³³ Για στοιχεία αυτά προέρχονται από την προσωπική συνέντευξη με τον υπεύθυνο του ξενοδοχείου

³⁴ Για στοιχεία αυτά προέρχονται από την προσωπική συνέντευξη με τον υπεύθυνο του ξενοδοχείου

Άρα λοιπόν, το κόστος των άμεσων δαπανών ανέρχεται σε 10,26€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

5.2.2 Σύνολο Άμεσου Κόστους

Το άθροισμα του Κόστους των Άμεσων Υλικών και του Κόστους των Άμεσων Δαπανών, αποτελεί το Άμεσο Κόστος. Κόστος άμεσης εργασίας δεν υπολογίστηκε διότι δεν προέκυψε μισθοδοσία που να προέρχεται από εργασία που παρέχεται αποκλειστικά στα δωμάτια και όχι σε άλλους κοινόχρηστους χώρους του ξενοδοχείου. Συνεπώς, το Άμεσο Κόστος ανά τετραγωνικό μέτρο, δίνεται από τον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 5.1 Άμεσο Κόστος ανά μ²

ΕΙΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ / μ ²
Κόστος Άμεσων Υλικών	7,69€
Κόστος Άμεσων Δαπανών	10,26€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ	17,95€

Άρα λοιπόν, σύμφωνα με τους υπολογισμούς του πίνακα 5.1, το συνολικό άμεσο κόστος ανέρχεται σε 17,95€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

5.2.3 Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Όπως έχει προαναφερθεί, Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι όλα εκείνα τα έμμεσα έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία, και στην προκειμένη περίπτωση, με το κόστος παροχής υπηρεσιών. Περιλαμβάνουν δηλαδή, όλα τα έμμεσα εργατικά, έμμεσα υλικά και έμμεσες δαπάνες που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών διαμονής στο ξενοδοχείο.

Αναλυτικότερα, τα Γενικά Έξοδα του Ξενοδοχείου απαρτίζονται από τα εξής είδη κόστους:

- **Έμμεσα Εργατικά:** Περιλαμβάνει το κόστος εργασίας του προσωπικού υποδοχής (Receptionist, αχθοφόροι) και το κόστος εργασίας του συνεργείου καθαρισμού. Στις αμοιβές του συνεργείου καθαρισμού, συμπεριλαμβάνεται και το κόστος των έμμεσων υλικών.
- **Έμμεσες Δαπάνες:** Περιλαμβάνει το ύψος των αποσβέσεων του ξενοδοχείου, το κόστος των επισκευών και συντηρήσεων, τα έξοδα ηλεκτρισμού, υδροδότησης, και επικοινωνιών του ξενοδοχείου.

5.2.3.1 Έμμεση εργασία

Τα Έμμεσα Εργατικά προέρχονται από το κόστος εργασίας του προσωπικού υποδοχής (Receptionist, αχθοφόροι) και το κόστος εργασίας του συνεργείου καθαρισμού. Συγκεκριμένα³⁵:

- Το κόστος εργασίας του προσωπικού υποδοχής ανήλθε σε 75.000€,
- Το κόστος εργασίας του συνεργείου καθαρισμού ανήλθε σε 55.000€

Ο επιμερισμός τους θα γίνει με βάση το εμβαδόν επιφανείας. Το καθαρό εμβαδόν των δωματίων είναι 1.950 μ². Άρα, το κόστος των έμμεσων εργατικών ανά τετραγωνικό μέτρο θα είναι:

$$\begin{aligned} \text{Κόστος έμμεσων εργατικών ανά } \mu^2 &= \frac{\text{Κόστος Έμμεσων Εργατικών}}{\text{Τετραγωνικά μέτρα}} = \frac{75.000+55.000}{1.950} = \\ &= 66,67\text{€} / \mu^2 \end{aligned}$$

Άρα λοιπόν, το κόστος των έμμεσων εργατικών ανέρχεται σε **66,67€** ανά τετραγωνικό μέτρο.

³⁵ Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την προσωπική συνέντευξη με τον υπεύθυνο του ξενοδοχείου

5.2.3.2 Έμμεσες δαπάνες

Οι Έμμεσες Δαπάνες προέρχονται από τις αποσβέσεις, το κόστος των επισκευών και συντηρήσεων, τα έξοδα ηλεκτρισμού, υδροδότησης, και επικοινωνιών του ξενοδοχείου. Συγκεκριμένα³⁶:

- Αποσβέσεις
- Έξοδα ηλεκτρικού ρεύματος: 15.000€
- Έξοδα υδροδότησης: 11.000€
- Έξοδα επικοινωνιών: 3.000€
- Έξοδα επισκευών και συντηρήσεων: 15.000€

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με τη Σταθερή μέθοδο. Σύμφωνα με τον νέο φορολογικό νόμο³⁷, ο συντελεστής απόσβεσης των κτηριακών εγκαταστάσεων όλων των κλάδων ορίστηκε σε 4%. Το κόστος κατασκευής του κτηρίου υπολογίζεται περίπου σε 3.000.000€ σε τρέχουσες τιμές. Άρα, η ετήσια απόσβεση του κτηρίου θα είναι:

$$\text{Ετήσια απόσβεση} = 3.000.000 \times 4\% = 120.000\text{€}$$

Οι συνολικές έμμεσες δαπάνες θα είναι το σύνολο των παραπάνω, δηλαδή:

Έμμεσες Δαπάνες = Αποσβέσεις + ηλεκτρικό ρεύμα + υδροδότηση + επικοινωνίες + επισκευές και συντηρήσεις =>

$$\text{Έμμεσες Δαπάνες} = 120.000 + 15.000 + 11.000 + 3.000 + 15.000 = 164.000\text{€}$$

Ο επιμερισμός τους θα γίνει με βάση το εμβαδόν επιφανείας. Το καθαρό εμβαδόν των δωματίων είναι 1.950 μ². Άρα, το κόστος των έμμεσων δαπανών ανά τετραγωνικό μέτρο θα είναι:

$$\text{Κόστος έμμεσων δαπανών ανά } \mu^2 = \frac{\text{Κόστος Έμμεσων Δαπανών}}{\text{Τετραγωνικά μέτρα}} = \frac{164.000}{1.950} = 84.10\text{€} / \mu^2$$

³⁶ Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την προσωπική συνέντευξη με τον υπεύθυνο του ξενοδοχείου

³⁷ Ν. 4110/23.01.2013

Άρα λοιπόν, το κόστος των έμμεσων δαπανών ανέρχεται σε 84,10€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

5.2.4 Σύνολο Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Το άθροισμα του Κόστους της Έμμεσης Εργασίας και του Κόστους των Έμμεσων Δαπανών συνεπάγεται τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Το κόστος των έμμεσων υλικών δεν υπολογίστηκε ξεχωριστά, αλλά συμπεριλαμβάνετε στο κόστος του συνεργείου καθαρισμού. Συνεπώς, το Σύνολο των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων ανά τετραγωνικό μέτρο, δίνεται από τον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 5.2 Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ανά μ²

ΕΙΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ / μ ²
Κόστος Έμμεσης Εργασίας	66,67€
Κόστος Έμμεσων Δαπανών	84,10€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	150,77€

Άρα λοιπόν, το σύνολο του κόστους των Γενικών Εξόδων που απαιτούνται ανά αξονική τομογραφία ανέρχεται στα 150,77€.

5.2.5 Συνολικό Κόστος Λειτουργίας

Η λειτουργία του Ξενοδοχείου αφορά την παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα, υπηρεσιών διαμονής και διανυκτέρευσης. Συνεπώς δεν υπάρχουν και άρα δεν υπολογίζονται, οι λογαριασμοί της «Παραγωγής σε εξέλιξη» και των «ετοίμων προϊόντων». Επομένως, το Συνολικό Κόστος Λειτουργίας – Παροχής Υπηρεσιών (αντί του όρου Κόστους Πκαληθέντων) του Ξενοδοχείου θα είναι

αποτέλεσμα του αθροίσματος του Κόστους των Άμεσων Υλικών, του Κόστους των Άμεσων Δαπανών και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

5.2.5.1 Κόστος λειτουργίας ανά τετραγωνικό μέτρο

Ο υπολογισμός του Κόστους Παροχής Υπηρεσιών ανά τετραγωνικό μέτρο, γίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 5.3 Κόστος Παροχής Υπηρεσιών ανα μ²

ΕΙΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ / μ²
Κόστος Άμεσων Υλικών	7,69€
Κόστος Άμεσων Δαπανών	10,26€
Κόστος ΓΒΕ	150,77€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	168,72€

Άρα λοιπόν, το Συνολικό Κόστος Παροχής Υπηρεσιών που απαιτείται ανά τετραγωνικό μέτρο ανέρχεται στα 168,72€.

5.2.5.2 Συνολικό Κόστος Λειτουργίας

Ο υπολογισμός του Συνολικού Κόστους Παροχής Υπηρεσιών, γίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 5.4 Συνολικό Κόστος Παροχής Υπηρεσιών

ΕΙΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ / μ ²
Κόστος Άμεσων Υλικών	15.000€
Κόστος Άμεσων Δαπανών	20.000€
Κόστος ΓΒΕ	294.000€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	329.000€

Άρα λοιπόν, το Συνολικό Κόστος Παροχής Υπηρεσιών του ξενοδοχείου, ανέρχεται σε 329.000€.

5.3 Υπολογισμός Μεικτού Αποτελέσματος

Ο υπολογισμός του Μεικτού Αποτελέσματος Χρήσης θα γίνει όταν από τα έσοδα αφαιρεθεί το Κόστος Παροχής υπηρεσιών.

5.3.1 Συνολικό Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης

Ο προσδιορισμός του Μεικτού Αποτελέσματος συνολικά, θα γίνει σε ετήσια βάση, ανάλογα με το ποσοστό πληρότητας που είχε το ξενοδοχείο κατά το 2013.

Η τιμολογιακή πολιτική που εφαρμόζει το ξενοδοχείο προβλέπει χρέωση 50€ στα μονόκλινα και 80€ στα δίκλινα. Η πληρότητα που είχε το ξενοδοχείο κατά το 2013 ήταν 58% στα μονόκλινα και 48% στα δίκλινα³⁸. Συνεπώς, ο κύκλος εργασιών του ξενοδοχείου παρουσιάζεται από τους παρακάτω υπολογισμούς:

$$\text{Μονόκλινα: } [(10 \times 50\text{€}) \times 365] \times 58\% = 105.850 \text{ €}$$

$$\text{Δίκλινα: } [(70 \times 80\text{€}) \times 365] \times 48\% = 981.120 \text{ €}$$

³⁸ Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την προσωπική συνέντευξη με τον υπεύθυνο του ξενοδοχείου

Άρα, Σύνολο κύκλου εργασιών = 105.850 + 981.120 = 1.086.970€

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι υπολογισμοί προσδιορισμού του Συνολικού Μεικτού Αποτελέσματος.

Πίνακας 5.5 Συνολικό Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης

	Ετησίως
Κύκλος Εργασιών	1.086.970€
(-) Κόστος Παροχής Υπηρεσιών	- 329.000€
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ) ΧΡΗΣΗΣ	757.970€

Όπως μπορούμε να δούμε, η λειτουργία του Ξενοδοχείου είναι κερδοφόρα αποφέροντας ετήσια Μεικτά Κέρδη ύψους 757.970€.

5.4 Παρακολούθηση του κόστους

Η διαδικασία παρακολούθησης και συγκέντρωσης του κόστους, που αναλύθηκε προηγουμένως, εφαρμόζεται από τη διοίκηση του ξενοδοχείου, ως αναπόσπαστο κομμάτι της τιμολογιακής πολιτικής τους. Η τιμή, δηλαδή, χρέωσης ανά δωμάτιο είναι σε άμεση συνάρτηση με την διαδικασία ανάλυσης του κόστους του ξενοδοχείου, τόσο του σταθερού, όσο και του μεταβλητού.

Από άποψη σημαντικότητας τα στοιχεία κόστους που θεωρούνται πιο σημαντικά είναι το Μισθολογικό κόστος, το Ενεργειακό κόστος και τα λοιπά σταθερά κόστη. Θεωρούνται σημαντικά διότι αποτελούν το μεγαλύτερο κομμάτι του συνολικού κόστους.

Αναφορικά με τα Κέντρα Κόστους, το ξενοδοχείο έχει χωριστεί σε τρία κέντρα, τα οποία είναι:

1. Κόστος λειτουργίας ορόφων

2. Κόστος αναλωσίμων πρώτων υλών (τροφίμων και ποτών)
3. Διοικητικό Κόστος

Η παρακολούθηση των στοιχείων κόστους που συγκεντρώνονται σε καθένα από αυτά γίνεται μηχανογραφικά με την συγκέντρωση των αντίστοιχων στοιχείων στο back office της επιχείρησης. Για την παρακολούθηση του κόστους υπάρχει εξειδικευμένος υπάλληλος.

Κάθε εξάμηνο καταρτίζονται προϋπολογισμοί κόστους από τον Οικονομικό Διευθυντή. Οι προϋπολογισμοί αυτοί ελέγχονται ως προς την ακρίβειά τους κάθε τρίμηνο.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στη σημερινή εποχή οι απαιτήσεις του επιχειρησιακού περιβάλλοντος ολοένα και αυξάνονται. Σε αυτό έχει συντελέσει η αύξηση της έντασης του ανταγωνισμού και η παγκοσμιοποίηση της αγοράς. Και φυσικά, η διοικητική λογιστική δεν θα μπορούσε να μείνει ανεπηρέαστη. Πλέον, το κοστολογικό σύστημα είναι προσαρμοσμένο στα νέα δεδομένα και παρέχει περισσότερο ακριβείς και χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων από τα σημερινά διευθυντικά στελέχη.

Είναι ευνόητο λοιπόν, ότι η κοστολόγηση αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο για κάθε επιχείρηση στη λήψη λειτουργικών και στρατηγικών αποφάσεων. Όσον αφορά τις ξενοδοχειακές μονάδες όπου αποτέλεσαν και το αντικείμενο της παρούσας εργασίας, η κοστολόγηση έχει ως σκοπό να προσδιορίζει το κόστος λειτουργίας αυτών και των τμημάτων τους και επιπλέον να προσδιορίζει τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

Συνεπώς, με την κοστολόγηση της διαδικασίας παροχής υπηρεσιών, όπου ανήκουν και οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, επιτυγχάνεται έλεγχος του κόστους με σκοπό τη μείωσή του με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας και χρησιμοποίηση του κόστους αυτού για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.

Για την καλύτερη κατανόηση της έννοιας της κοστολόγησης παρουσιάστηκε η κοστολογική διαδικασία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Για λόγους απλοποίησης, έγινε η υπόθεση ότι, το συγκεκριμένο ξενοδοχείο παρέχει μόνο υπηρεσίες διαμονής και δεν έχει άλλες παρεπόμενες δραστηριότητες όπως εστιατόριο ή καφετέρια. Επίσης, ο μερισμός των εξόδων έγινε με βάση το εμβαδόν, δηλαδή, ανά τετραγωνικό μέτρο. Παρουσιάζονται αναλυτικά οι υπολογισμοί του Κόστους των Άμεσων υλικών και των Άμεσων Δαπανών, καθώς και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, ώστε να προκύψει το Συνολικό Κόστος Παροχής Υπηρεσιών. Τέλος, υπολογίζεται το Μεικτό Αποτέλεσμα Χρήσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βανάκας, Α., (1994), «*Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους II*», Αθήνα.
- Βαρβαρέσος, Σ., (2000), «*Τουρισμός: Έννοιες, μεγέθη, δομές. Η ελληνική πραγματικότητα*», β' έκδοση, εκδόσεις Προπομπός, Αθήνα.
- Βενιέρης, Γ., (1993), «*Λογιστική Κόστους*», εκδόσεις Σμπιλίας – Οικονομικό, Αθήνα.
- Γεωργιά, Κ., (2013), «*Διοικητική Λογιστική II και λήψη αποφάσεων*», παραδόσεις μαθήματος, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας, ΤΕΙ Πελοποννήσου, Καλαμάτα.
- Δημοπούλου-Δημάκη, Ι., (2002), «*Κοστολόγηση*», εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
- Δρούλος, Α., (2010), «*Κοστολόγηση υπηρεσιών ξενοδοχειακής μονάδας*», Διπλωματική εργασία, Τμήμα Λογιστικής, ΤΕΙ Κρήτης, Ηράκλειο.
- Ηγουμενάκης, Ν. (1999), «*Τουριστικό μάρκετινγκ*», εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
- Ηγουμενάκης, Ν., (2000), «*Τουρισμός και ανάπτυξη*», εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
- Καραμάνης, Θ., Βασιλειάδης, Α., (2008), «*Λογιστική Κόστους – Κοστολόγηση*», Πτυχιακή εργασία, Τμήμα Λογιστικής, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας, Αλεξάνδρειο ΤΕΙ Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη.
- Καρδικάρης, Ν., (1998), «*Ξενοδοχειακή Λογιστική*», εκδόσεις Έλλην, Αθήνα.
- Κοκκώσης, Χ., και Τσάρτας, Π., (2001), «*Βιώσιμη Τουριστική Ανάπτυξη και Περιβάλλον*», εκδόσεις Κριτική, Αθήνα.

Κούτουλας, Δ., και Σταυρινούδης, Θ., (2006), «Διαχρονική εξέλιξη και στρατηγικές κατευθύνσεις ανάπτυξης του ελληνικού τουρισμού σε συνθήκες διεθνούς επέκτασης και γιγάντωσης των Ευρωπαϊών tour operators». Στο Αγγελής, Β. και Μαρούδας, Λ. (επιμ.) Οικονομικά συστήματα, αναπτυξιακές πολιτικές και στρατηγικές των επιχειρήσεων στην εποχή της πλανητικής αγοράς. Μελέτη προς τιμήν του Καθηγητή Στέργιου Μπαμπανάση, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

Λαγός, Δ., (2005), «Τουριστική Οικονομική», εκδόσεις Κριτική, Αθήνα.

Νόμος 4110, (2013), «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις», ΦΕΚ 17, τεύχος Α', Υπουργεία Οικονομικών και Ναυτιλίας και Αιγαίου, Αθήνα, 23.01.2013.

Πάγγειος, Ι., (1991), «Θεωρία Κόστους Ι», εκδόσεις Σταμούλης, Πειραιάς.

Πάγγειος, Ι., (1994), «Θεωρία Κόστους ΙΙ», εκδόσεις Σταμούλης, Πειραιάς.

Ρούτση, Ε., (2010), «Εφαρμογή των κοστολογικών συστημάτων στον τομέα των τουριστικών επιχειρήσεων», Διπλωματική εργασία, Μεταπτυχιακό πρόγραμμα. Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Πατρών. Πάτρα.

Σακέλλης, Ε., (1997), «Η Ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε Μηνιαία και Ετήσια Βάση – Μηνιαία Αποτελέσματα και Μηνιαίοι Ισολογισμοί», εκδόσεις Βρυκούς, Αθήνα.

Χυτήρης, Λ., (2000), «Το Μάνατζμεντ των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Α. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

1. Πόσα δωμάτια ανά κατηγορία έχετε;

Μονόκλινα:

Δίκλινα:

Τρίκλινα:

Τετράκλινα:

Σουίτες:

2. Πόσα τετραγωνικά είναι το κάθε δωμάτιο ανά κατηγορία;

Μονόκλινα:

Δίκλινα:

Τρίκλινα:

Τετράκλινα:

Σουίτες:

3. Πόσα τετραγωνικά είναι η συνολική έκταση του ξενοδοχείου;

.....

.....

4. Ποιο είναι το συνολικό κόστος κατασκευής του ξενοδοχείου;

.....

.....

5. Υπήρξε κάποια επιδότηση στο κόστος κατασκευής του ξενοδοχείου; Αν ναι, σε τι ποσοστό;

.....

.....

Β. ΕΣΟΔΑ

6. Ποια είναι η τιμή χρέωσης ανά δωμάτιο ανά κατηγορία;

Μονόκλινα:

Δίκλινα:

Τρίκλινα:

Τετράκλινα:

Σουΐτες:

7. Τι ποσοστό πληρότητας είχατε το τελευταίο έτος ανά κατηγορία
δωματίων;

Μονόκλινα:

Δίκλινα:

Τρίκλινα:

Τετράκλινα:

Σουΐτες:

Γ. ΕΞΟΔΑ

8. Τι κόστος είχε για το ξενοδοχείο σας η καθαριότητα (σεντόνια κτλ), των
δωματίων κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

9. Τι κόστος είχε για το ξενοδοχείο σας (μισθοί), το προσωπικό υποδοχής
(Receptionist, αχθοφόροι) κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

10. Τι κόστος είχε για το ξενοδοχείο σας τα διάφορα υλικά (σαπουνάκια, χαρτί υγείας), των δωματίων κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

11. Τι κόστος είχε για το ξενοδοχείο σας (μισθοί και άλλα υλικά), το συνεργείο καθαρισμού κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

12. Ποιο ήταν το συνολικό κόστος ρεύματος για το ξενοδοχείο σας κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

13. Ποιο ήταν το συνολικό κόστος υδροδότησης για το ξενοδοχείο σας κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

14. Ποιο ήταν το συνολικό κόστος τηλεφωνίας και internet για το ξενοδοχείο σας κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

15. Ποιο ήταν το συνολικό κόστος επισκευών και συντηρήσεων για το ξενοδοχείο σας κατά το τελευταίο έτος;

.....
.....

Δ. ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

16. Πώς έχει προκύψει η τιμή χρέωσης ανά δωμάτιο;

.....
.....
.....

17. Έχει σχέση με το κόστος;

Ναι _____ Όχι _____

Αν ναι, με ποιο κόστος;

.....

18. Ποια είναι τα στοιχεία κόστους που θεωρούνται πιο σημαντικά;

.....
.....
.....
.....
.....
.....

19. Γιατί θεωρούνται πιο σημαντικά;

Αποτελούν το μεγαλύτερο κομμάτι του συνολικού κόστους _____

Είναι δύσκολη η παρακολούθησή τους _____

Άλλο:

.....

20. Το ξενοδοχείο έχει χωριστεί σε κέντρα κόστους;

Ναι _____ Όχι _____

Αν ναι, ποια είναι αυτά;

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Αν ναι, πως παρακολουθούνται τα στοιχεία κόστους που συγκεντρώνονται σε καθένα από αυτά;

.....

.....

.....

.....

21. Υπάρχει εξειδικευμένος υπάλληλος για την παρακολούθηση του κόστους;

Ναι _____ Όχι _____

Αν όχι, ποιος παρακολουθεί το κόστος;

.....

.....

.....

22. Γίνονται προϋπολογισμοί;

Ναι _____ Όχι _____

Αν ναι, ποιος τους καταστρώνει;

.....
.....
.....

Αν ναι, κάθε πότε καταρτίζονται;

.....
.....

Αν ναι, ελέγχονται οι προϋπολογισμοί του κόστους;

.....
.....

Αν ναι, κάθε πότε ελέγχονται;

.....
.....