

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ – ΕΛΕΓΧΟΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ)**

ΘΕΟΧΑΡΗΣ Ν. ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2011

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ – ΕΛΕΓΧΟΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ)**

ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ (Α.Μ. 12075)

aristheox@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2011

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Τίτλος Πτυχιακής Εργασίας: ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 32/96/2004

Ημερομηνία ανάθεσης πτυχιακής εργασίας:/...../.....

Σπουδαστές (Επώνυμο) (Όνομα)

(Αρ. Μητρώου)

1	ΑΜ:
2	ΑΜ:
3	ΑΜ:

Έκθεση Έγκρισης Εισηγητή Εκπαιδευτικού:

Ημερομηνία: / / Υπογραφή εισηγητή

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα - αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του σπουδαστή (σπουδάστριάς) ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογίου.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι εταιρίες χρειάζονται διάφορες πληροφορίες για τη λειτουργία τους ώστε να παίρνουν καλύτερες αποφάσεις και να γίνονται πιο αποτελεσματικές στο χώρο της εργασίας. Ένας τρόπος για να αποκτήσουν αυτές τις πληροφορίες είναι να κοιτάξουν πως τα κόστη προσδιορίζονται στα διαφορετικά αντικείμενα, δηλαδή αν είναι προϊόντα ή υπηρεσίες. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η κατανομή των έμμεσων κοστών επειδή εάν αυτά τα κόστη αποτελέσουν σημαντικό ρόλο στη διοργάνωση, τότε με την αύξησή τους θα βοηθηθεί η εταιρία να γίνει πιο ανταγωνιστική και να ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες των καταναλωτών. Η ιστορία της κοστολόγησης, βιομηχανικής λογιστικής, λογιστικής κόστους ξεκινά από πολύ παλιά. Η λογιστική κόστους εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους. Ο τελευταίος χαρακτηρισμός μερικές φορές χρησιμοποιείται για να αποδώσει καλύτερα το χαρακτήρα και την εξέλιξη της κοστολόγησης μιας και που στη σύγχρονη εποχή έχει αποκτήσει ένα ιδιαίτερα δυναμικό χαρακτήρα ξεφεύγοντας από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, βοηθώντας τα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρείας στη λήψη σημαντικών αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που παρέχει. Λογιστικά συστήματα για τη λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο μπορούν να βρεθούν στις ρίζες των εταιρειών την αρχή του 19ου αιώνα. Όμως η γενικότερη αναζήτηση μιας πιο ακριβούς και ποιοτικής σημαντικής πληροφόρησης για όσους λαμβάνουν αποφάσεις σε συνδυασμό με το γενικότερο περιβάλλον του ανταγωνισμού οδήγησαν στην ανάπτυξη νέων μεθόδων ακριβέστερου λογισμού του κόστους.

Η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής όσο προχωράμε προς τη σύγχρονη εποχή τείνει να μειώνεται. Ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός όχι όμως όπως παλαιότερα. Η φιλοσοφία της διοίκησης ολικής ποιότητας τις τελευταίες δεκαετίες αρχίζει να αναπτύσσεται και έχει γίνει ένα από τα πολύ σημαντικά στοιχεία για την κοστολόγηση. Από την άλλη πλευρά το κόστος για την ανάπτυξη είναι λιγότερο σημαντικό, πράγμα που δείχνει κάποια αδυναμία των συστημάτων κοστολόγησης στην αποτίμηση κάποιων στοιχείων. Το σταθερό κόστος ενώ αρχικά έχει χαμηλό βαθμό σημαντικότητας για την κοστολόγηση, σιγά- σιγά αρχίζει να αυξάνει η σημαντικότητά του. Η χρονική συνέπεια της διανομής του προϊόντος και

των πρώτων υλών είναι κι αυτό ένα σημείο σημαντικό για την κοστολόγηση. Τέλος, ο κύκλος ζωής προϊόντος έχει αυξήσει πάρα πολύ τη σημασία του ως εργαλείο για την κοστολόγηση. Αφού είδαμε μια χρονολογική εξέλιξη της κοστολόγησης μπορούμε να συνεχίσουμε ώστε να αναλύσουμε τι είναι αυτό που ονομάζουμε διοίκηση κόστους να δούμε από τι θα πρέπει να αποτελείται ένα σύστημα διοίκησης κόστους καθώς και ποιοι θα πρέπει να είναι οι στόχοι του.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αφορά την χρήση της μεθόδου της κοστολόγησης για τον υπολογισμό και τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους μιας ξενοδοχειακής μονάδας. Η παρουσίαση των αποτελεσμάτων πραγματοποιείται με την τακτική του μη συνυπολογισμού των αποσβέσεων στα ετήσια έξοδα της εταιρίας. Η τακτική αυτή ακολουθείται από ορισμένες επιχειρήσεις τόσο σε Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό. Ο σκοπός τους είναι να παραπλανηθούν οι επενδυτές μέσω της παραποίησης των οικονομικών στοιχείων και καταστάσεων και να εισέλθει χρηματικό κεφάλαιο στην εταιρία. Στο πρώτο κεφάλαιο δίνεται ο ορισμός και η οργάνωση ενός ξενοδοχείου, στο δεύτερο θεωρητικό, κεφάλαιο δόθηκαν ορισμοί που αφορούν την κοστολόγηση, το κόστος και άλλα χρήσιμα προσδιοριστικά στοιχεία που βοηθούν στην κατανόηση για την χρησιμότητα και την πιθανή αξιοποίηση της όλης εργασίας. Παράλληλα με τους ορισμούς της κοστολόγησης δίνονται και ορισμοί που περιγράφουν τον τουρισμό και τα ξενοδοχειακά καταλύματα. Σε μία υποενότητα παρουσιάζονται τα βασικά χαρακτηριστικά και οι υπηρεσίες που παρέχει η ξενοδοχειακή μονάδα, της οποίας τα οικονομικά στοιχεία επεξεργάζεται η εργασία. Στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται η σημασία της κοστολόγησης. Στο τέταρτο κεφάλαιο έχουμε την ανάλυση της κοστολόγησης του κλάδου των ξενοδοχειακών μονάδων

Και στο πέμπτο κεφάλαιο έχουμε τη μελέτη περίπτωσης του ξενοδοχείου (PORTO PAROS) όπου έχουμε κάνει τη ανάλυση της κοστολόγησης του ξενοδοχείου αλλά και του ξενοδοχείου (Star Hotel). Ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους ξεκινάει με τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων και των εσόδων που προκύπτουν από τις δραστηριότητες της εταιρίας. Στη συνέχεια επιμερίζονται τα έξοδα στα διάφορα κέντρα κόστους. Ο επιμερισμός αυτός απεικονίζεται στα φύλλα μερισμού. Μετά την επιλογή των σωστών κάθε φορά κέντρων κόστους, το συνολικό ποσό που αντιστοιχεί σε αυτά αφαιρείται από τα έσοδα και μετά την προσθαφαίρεση των έκτακτων αποτελεσμάτων του έτους Κοστολόγηση Υπηρεσιών Ξενοδοχειακής Μονάδας καταλήγει η εργασία στα καθαρά αποτελέσματα. Τα συμπεράσματα στο τέλος της εργασίας είναι πολύ σημαντικά και χρήσιμα, καθώς εκεί θα αναλυθούν τα αποτελέσματα του πρακτικού μέρους και σε συνδυασμό με το θεωρητικό υπόβαθρο θα δοθούν λύσεις και θα εξεταστούν κάποιοι λόγοι, που οδήγησαν στα συγκεκριμένα αποτελέσματα. Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον **K. ΜΑΛΕΠΙΖΟΠΟΥΛΟ ΓΕΩΡΓΙΟ** διευθυντή του ξενοδοχείου **PORTOPAROS** για την πολύτιμη βοήθειά του, για την άντληση των απαραίτητων στοιχείων.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Ο.Ε.=Ομμόρυθμη Εταιρία

Ε.Ε.=Ετερόρρυθμη Εταιρία

Ε.Π.Ε.=Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

Α.Ε.=Ανώνυμη Εταιρία

Ε.Ο.Τ.=Ελληνικός Οργανισμός Τουρισμού

Γ.Β.Ε.= Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Β.Α.= Βαθμός Απασχόλησης

Α.Ε.= Άμμεση Εργασία

Π.Υ.= Πρώτες Ύλεις

Ε.Γ.Λ.Σ.= Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

F.I.F.O.= first in first out

L.I.F.O.= last in first out

ΝΠΔΔ= Ν.Π.Δ.Δ. Οικονομικά Στοιχεία Επιχορηγούμενων Νομικών Προσώπων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<u>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</u>	5
<u>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</u>	7
<u>ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</u>	8
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ‘Οργάνωση Ξενοδοχείων’</u>	
1.1 Τουρισμός.....	11
1.2 Τι είναι η ξενοδοχειακή βιομηχανία	11
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ‘Έννοιες κοστολόγησης’</u>	
2.1 Η Έννοια του Κόστους.....	16
2.2 Το Αντικείμενο του Κόστους.....	17
2.3 Οι βασικές διακρίσεις του Κόστους	17
2.4 Τα Στοιχεία του Κόστους Παραγωγής.....	20
2.5 Ροή του Κόστους.....	22
2.6 Λογιστική του Κόστους.....	22
2.7 Δραστηριότητες της Λογιστικής του Κόστους.....	23
2.8 Κόστος Πωληθέντων και Κόστος Παραχθέντων προϊόντων.....	24
2.9 Αποθέματα και Επιχειρήσεις.....	27
2.10 Κόστος Παραγωγής – Ελεγχόμενο Κόστος – Κοινό Κόστος.....	28
2.11 Η συμπεριφορά του Κόστους.....	29
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ ‘Σκοπός και Σημασία της Κοστολόγησης’</u>	
3.1 Παράγοντες διοίκησης.....	31
3.2 Εφαρμογές.....	33
3.3 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.....	34
3.4 Γενικές αρχές κοστολόγησης.....	36
3.5 Κοστολογικοί Λογαριαμοί.....	37

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ‘Κοστολογική ανάλυση του κλάδου των
ξενοδοχειακών μονάδων’**

4.1 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση.....	46
4.2 Η αναλυτική λογιστική στις ξενοδοχειακές μονάδες.....	48
4.3 Εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τις ξενοδοχειακές μονάδες.....	48
4.4 Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα.....	50
4.5 Κοστολογικά Συστήματα και Ελληνικές Επιχειρήσεις.....	51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ ‘Μελέτη Περίπτωσης’

5.1 Εφαρμογές.....	53
5.2 Αποτίμηση Αποθεμάτων.....	64

<u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</u>	70
---------------------------	----

<u>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ</u>	72
--------------------------	----

<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	95
---------------------------	----

ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ

1.1 Τουρισμός

Η Ελλάδα είναι μία χώρα που ασχολείται κυρίως με τον πρωτογενή και τον τριτογενή τομέα παραγωγής. Στον τριτογενή τομέα συμπεριλαμβάνονται η παροχή υπηρεσιών όπως ο τουρισμός, υπηρεσία ιδιαίτερα αναπτυγμένη εξαιτίας της μεγάλης ποικιλίας των τουριστικών προορισμών σε όλη την έκταση της χώρας καθ' όλη την διάρκεια του έτους. Οι δραστηριότητες ατόμων που ταξιδεύουν και παραμένουν σε ένα μέρος διαφορετικό από το σύνηθες περιβάλλον τους για διάστημα όχι μεγαλύτερο από ένα συνεχόμενο έτος για ψυχαγωγία, επαγγελματικούς και άλλους λόγους. Ο τουρισμός είναι το υποσύνολο των ταξιδιών, όπου τα ταξίδια νοούνται με την ευρεία έννοια, το οποίο σημαίνει μετακίνηση από έναν τόπο σε άλλον. Ο τουρισμός καλύπτει την παγκόσμια αγορά ταξιδιών στο γενικό πλαίσιο της κινητικότητας του πληθυσμού και την παροχή υπηρεσιών σε επισκέπτες. Τουρισμός σημαίνει την πράξη του ταξιδιού σε τόπο διαφορετικό από το σύνηθες περιβάλλον ενός ατόμου για οποιοδήποτε σκοπό. Ορισμένοι ακούσιοι σκοποί ταξιδιού εξαιρούνται συμβατικά: εξαιρούνται οι ακούσιες διαμονές σε νοσοκομείο και άλλες ιατρικές εγκαταστάσεις που παρέχουν κλινική ιατρική περίθαλψη, η οποία γίνεται με εντολή γιατρού. Άλλες ακούσιες διαμονές που εξαιρούνται περιλαμβάνουν τη φυλάκιση και τη στρατιωτική θητεία.

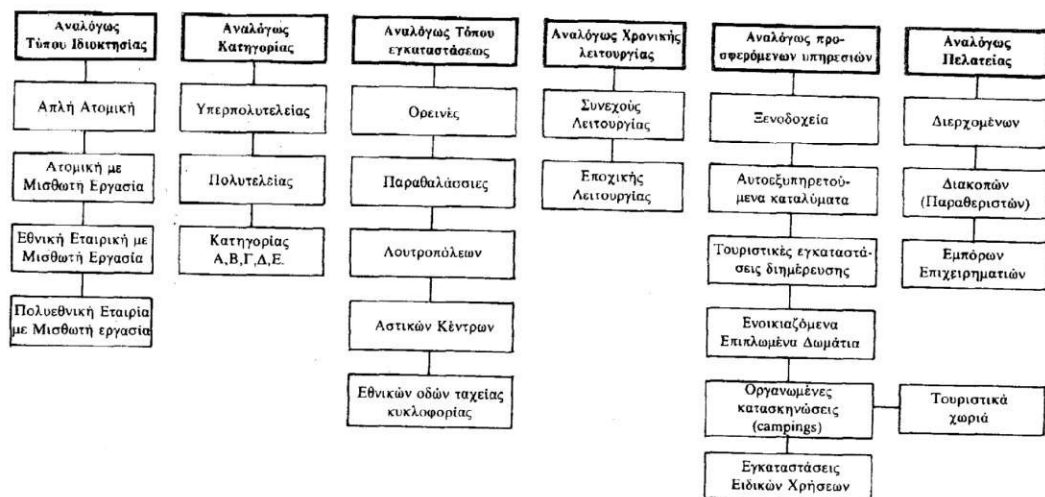
1.2 Τι είναι η ξενοδοχειακή βιομηχανία

Η ξενοδοχειακή βιομηχανία αποτελεί τμήμα της βιομηχανίας «Τουρισμός» και χαρακτηρίζεται από τη δυνατότητά της να παρέχει διαμονή διανυκτέρευση και να προσφέρει στους πελάτες μιας σειρά αγαθών¹ και υπηρεσιών (όπως π.χ. κρατήσεις δωματίων, πληροφορίες, καθαριότητα, 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

¹ όπως π.χ. τροφή, υπνοδωμάτια, ποτά

άλων που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα ξενοδοχεία παρέχουν στους πελάτες τους προνόμια, αγαθά κι υπηρεσίες που δεν παρέχονται αλλού.

Στην ξενοδοχειακή βιομηχανία λοιπόν, 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 κι ακόμη ανάλογα με το είδος του πελάτη που εξυπηρετούν (Αμερικάνικη διάκριση) τον τόπο ιδιοκτησίας ή και τη γεωγραφική Περιοχή στην οποία λειτουργούν. Σχετικό είναι το Σχήμα 1.1.



Σχήμα 1.1: Διακρίσεις τουριστικών εγκαταστάσεων
 ΠΗΓΗ: Σ. Καλιφιώτης, "Τουριστικοί Επιχειρήσεις" Εκδόσεις Τυροβολά, Αθήνα, 1974, 2η έκδοση.

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

Κατά την κοινή πείρα και τα διδάγματα της Επιστήμης, επιχείρηση είναι το σύνολο των πραγμάτων, δικαιωμάτων και καταστάσεων, τα οποία έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα από το αυτό φυσικό ή νομικό πρόσωπο δηλαδή του επιχειρηματία που επιδιώκει κερδοσκοπικό αποτέλεσμα. Τα προβλήματα που δημιουργούνται κατά την ίδρυση μίας ξενοδοχειακής μονάδας είναι πολλά, τα κυριότερα είναι τα εξής: α) Νομικά.

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι δυνατό να έχει την μορφή της ατομικής επιχείρησής της εταιρική. Η εκλογή της μιας ή της άλλης μορφής εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Τα μικρά ξενοδοχεία που δεν απαιτούν την χρησιμοποίηση και δέσμευση μεγάλων κεφαλαίων και που η αρχική χρηματοδότησή τους για τις πάγιες επενδύσεις είναι δυνατό να γίνει από ένα άτομο, μπορούν να έχουν ατομική μορφή. Τα μεσαία σε μέγεθος ξενοδοχεία είναι δυνατόν να έχουν την μορφή ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών. Οι μεγάλες ξενοδοχειακές μονάδες που έχουν ανάγκη πολλών κεφαλαίων και που αντιμετωπίζουν πρόβλημα καταμερισμού της ευθύνης και των κινδύνων, έχουν την μορφή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης και της Ανώνυμης Εταιρείας. Αν η επιχείρηση έχει συλλογική (εταιρική) μορφή θα πρέπει να εφαρμοσθεί η διαδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (νομοθεσία ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ). Επί πλέον η ξενοδοχειακή νομοθεσία σχετικά με την ίδρυση, λειτουργία και την δράση των ξενοδοχειακών μονάδων είναι συνυφασμένη με την Τουριστική νομοθεσία, διότι τα ξενοδοχεία αποτελούν την βασική υποδομή του τουριστικού τομέα. Για το λόγο αυτό, αρμόδιο όργανο για την εποπτεία και τον έλεγχο των ξενοδοχειακών μονάδων είναι στην Ελλάδα ο Ελληνικός Οργανισμός Τουρισμού (ΕΟΤ). Εκείνος που επιθυμεί να ιδρύσει ξενοδοχειακή μονάδα σύμφωνα με την νομοθεσία που υπάρχει θα ζητήσει από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΟΤ:

Την έγκριση των σχεδίων του κτιρίου, Την χορήγηση άδειας κτιρίου και τη χορήγηση άδειας λειτουργίας καθώς και την κατάταξή της στην συγκεκριμένη κατηγορία. Για το σκοπό αυτό θα υποβάλλει στον ΕΟΤ αίτηση για την έγκριση των πιο κάτω σχεδίων:

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

Μαζί υποβάλλονται και τα σχετικά δικαιολογητικά π.χ. για την τεχνική περιγραφή των υλικών, τα αρχιτεκτονικά σχέδια κ.λπ. Σε περίπτωση κορεσμού της περιοχής που ζητείται η άδεια ίδρυσης για ξενοδοχείο απαγορεύει ο ΕΟΤ την ανέγερση νέων και δεν χορηγεί άδεια ίδρυσης και λειτουργίας. Ειδικότερα το ξενοδοχείο που πρόκειται να ιδρυθεί από άποψη κτιρίου πρέπει να συγκεντρώνει τις εξής προϋποθέσεις: i. Να είναι σε κατάλληλη θέση για ξενοδοχείο, δηλαδή υγιεινή και απαλλαγμένη από θορύβους και μολυσμένο περιβάλλον. Να έχει καλή πρόσοψη να είναι σε καλή κατάσταση εσωτερικά και εξωτερικά, η δε διαρρύθμιση του χώρου να είναι κατάλληλη για ξενοδοχείο, iii. Τα δωμάτια ύπνου να είναι πάνω από την επιφάνεια του εδάφους, σε

ορισμένο ύψος, να φωτίζονται και να αερίζονται αρκετά καλά. Ανάλογα δε με την κατηγορία του, καθορίζονται και οι προϋποθέσεις που πρέπει να υπάρχουν. Όλα αυτά περιλαμβάνονται στον κανονισμό κατασκευής ξενοδοχείων που έχει εκπονήσει ο ΕΟΤ και που λαμβάνει υπόψη η αρμόδια επιτροπή για την χορήγηση της άδειας ίδρυσης και λειτουργίας του ξενοδοχείου.

Οικονομικά. Με την πλατιά έννοια του όρου οικονομικά περιλαμβάνονται όλα τα θέματα που αφορούν την περιουσιακή διάρθρωση της ξενοδοχειακής επιχείρησης, την επάρκεια των κεφαλαίων (ίδιων και ξένων), τον εφοδιασμό με τον κατάλληλο εξοπλισμό κ.λπ. Συντάσσεται οικονομική μελέτη από την οποία φαίνεται κατά πόσο συμφέρει η ίδρυση ξενοδοχειακής μονάδας σε ορισμένη περιοχή. Εξετάζονται ειδικότερα οι δυνατότητες της τουριστικής ανάπτυξης της περιοχής όπου θα εγκατασταθεί η μονάδα, οι προϋποθέσεις εφοδιασμού και εξαίρεσης προσωπικού, η ύπαρξη συναγωνισμού και γενικά οι επενδύσεις κεφαλαίων που προβλέπονται.

Οργανωτικά. Από την στιγμή που θα ιδρυθεί μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, μέχρις ότου να διαλυθεί έχει να αντιμετωπίσει οργανωτικά προβλήματα. Ιδιαίτερα κατά την σύστασή της προέχει η οργάνωση των διάφορων λειτουργιών, η επιλογή του κατάλληλου τόπου εγκατάστασής της, η πρόσληψη του ικανού προσωπικού και η κατάλληλη τοποθέτηση του. Η λύση των προβλημάτων της οργάνωσης απαιτεί ειδικές γνώσεις. Αν η αντιμετώπιση τους δεν είναι δυνατή από τον ίδιο το ξενοδόχο επιχειρηματία μπορεί να δοθεί σε ειδικούς (οργανωτές) που έχουν τις απαραίτητες ειδικές γνώσεις και την σχετική πείρα. Πάντως το πρόβλημα της επιστημονικής οργάνωσης είναι πολύπλευρο. Γεγονός είναι ότι η βελτίωση της οργάνωσης της ξενοδοχειακής επιχείρησης θα έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση της συναγωνιστικότητας και της απόδοσης της. Είναι δαπανηρή και κοστίζει. Είναι όμως δαπάνη παραγωγική και αποδοτική, δ) Τόπου εγκατάστασης. Ένα σοβαρό πρόβλημα που πρέπει να αντιμετωπισθεί από την αρχή της ίδρυσης της ξενοδοχειακής επιχείρησης, είναι η επιλογή του τόπου της εγκατάστασής της. Όπως κάθε επιχείρηση, το ίδιο και η ξενοδοχειακή, επιδιώκει, με κατάλληλο συνδυασμό της ανθρώπινης ενέργειας και των υλικών μέσων, να επιτύχει μεγαλύτερο κατά το δυνατό κέρδος. Για τον σκοπό αυτό πρέπει με προσοχή να επιλέξει τον κατάλληλο τόπο για την εγκατάστασή της που προσφέρει τις καλύτερες προϋποθέσεις. Μια κακή εκλογή του τόπου εγκατάστασης θα έχει δυσμενείς επιπτώσεις για ολόκληρη την ζωή της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Το πρόβλημα έχει ιδιαίτερη σημασία γιατί οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν ειδικά χαρακτηριστικά και παρουσιάζουν ορισμένες ιδιορρυθμίες. Σε

αντίθεση από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις που μπορούν να βρίσκουν πελάτες για την διάθεση των προϊόντων σε άλλους τόπους από τον τόπο που γίνεται η παραγωγή, για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις υπάρχει το αμετάθετο δηλαδή ο τόπος της εγκατάστασης, είναι ο ίδιος που χρησιμοποιείται για την παροχή των υπηρεσιών. Έτσι γίνονται πιο ευπαθείς στην περίπτωση λανθασμένης επιλογής του τόπου εγκατάστασης. Εξ' άλλου ο τόπος εγκατάστασης των ξενοδοχειακών μονάδων λόγω της συνεχής αύξησης των συγκοινωνιακών μέσων, μεταβάλλεται ευκολότερα, παρά στις άλλες επιχειρήσεις. Τα ξενοδοχεία συνήθως κάνουν την εγκατάστασή τους κατά μήκος των οδών, στα λιμάνια, στις πόλεις, στα πορθμεία, στους σιδηροδρομικούς σταθμούς, στα νησιά κλπ.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΣΗΣ

2.1 Η Έννοια του Κόστους

Μία από τις πιο πολυσυζητημένες λέξεις στην καθημερινότητά μας είναι το Κόστος. Στις συχνές αναφορές μας κάνουμε λόγο για αύξηση του κόστους ζωής στις μέρες μας, για το κόστος κάποιου προϊόντος που ενδιαφερόμαστε να αγοράσουμε και γενικά, για το κόστος οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας που μας ενδιαφέρει. Τι ακριβώς, όμως, εννοούμε με τον όρο Κόστος; Ένας απλός ορισμός θα μπορούσε να είναι ότι Κόστος είναι η διάθεση μονάδων για την ανταλλαγή τους με κάποια αγαθά ή υπηρεσίες. Οι μονάδες αυτές δεν είναι άλλες από τα χρήματα τα οποία διαθέτουμε για να ικανοποιήσουμε τις ανάγκες μας σε αγαθά ή υπηρεσίες. Ένας άλλος ορισμός που μπορεί να δοθεί, «πηγαίνοντάς μας λίγο πιο μακριά», είναι ότι το Κόστος είναι το ποσό το οποίο έχει επενδυθεί σε υλικά αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία είναι χρήσιμα ή αναγκαία για την πραγματοποίηση Εσόδων από Πωλήσεις. Και οι δύο προαναφερθέντες ορισμοί αντιπροσωπεύουν το Κόστος. Με άλλα λόγια, ως σκοπός του Κόστους είναι, όχι απαραίτητα μόνο η ικανοποίηση των αναγκών μας, αλλά και η πραγματοποίηση Εσόδων και συνεπώς, η δημιουργία Κέρδους. Είναι γεγονός ότι αν δεν υπάρχει κόστος, ως επένδυση, δεν θα υπάρχουν Έσοδα, άρα δεν θα υπάρχουν και Κέρδη. Το Κόστος μπορεί να μετριέται με πολλούς τρόπους. Μπορεί, δηλαδή, να μετριέται απλά με τη χρηματική αξία ενός αγαθού που αγοράσαμε, να μετριέται με βάση το χρόνο που χρειάζεται για να ολοκληρωθεί μια εργασία ή να μετριέται με βάση την ενέργεια που δαπανάται για να κατασκευαστεί ένα προϊόν. Όπως, όμως και να έχει, το Κόστος αποτιμάται/μεταφράζεται σε χρηματικές μονάδες. Τέλος, ο υπολογισμός του Κόστους μπορεί να είναι απλός, αλλά μπορεί κάποιες φορές να μην είναι τόσο εύκολος. Για παράδειγμα, η αγορά από μια εταιρεία ενός αυτοκινήτου, για κάλυψη των αναγκών της, μπορεί να μας οδηγήσει εύκολα στον υπολογισμό του κόστους του αυτοκινήτου, αφού το Κόστος του δεν είναι τίποτα άλλο από τα χρήματα που δαπανήθηκαν για την αγορά του. Μία πιο σύνθετη περίπτωση υπολογισμού του κόστους είναι αυτή μιας εταιρείας που κατασκευάζει έπιπλα και θέλει να υπολογίσει το Κόστος κατασκευής ενός γραφείου της. Το Κόστος του γραφείου, όμως, θα είναι η συνισταμένη όλων των κοστών που αφορούν την κατασκευή του. Το κόστος των υλών που θα

χρησιμοποιηθούν, οι μισθοί των εργατών που θα το κατασκευάσουν, τα έξοδα πώλησης και διάθεσής του είναι ενδεικτικά μερικά από αυτά και τα οποία με την κατάλληλη μέθοδο κοστολόγησης μας «οδηγούν» στην εκτίμηση του κόστους του γραφείου που κατασκευάστηκε. Όλα αυτά τα επιμέρους κόστη, μάλιστα, καταγράφονται και δημοσιεύονται σε Εκθέσεις Κόστους, οι οποίες έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα, για το προσωπικό και τα διοικητικά στελέχη της εταιρείας.

2.2 Το Αντικείμενο του Κόστους

Προτού ξεκινήσουμε τη διαδικασία υπολογισμού του Κόστους ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας θα πρέπει να ορίσουμε το αντικείμενο του Κόστους. Αντικείμενο του Κόστους μπορεί να είναι ένα προϊόν, μια υπηρεσία, μια διαδικασία ή ένα έργο, των οποίων το κόστος πρέπει να μετρηθεί. Για παράδειγμα, σε μια περίπτωση που ένα βιομηχανικό προϊόν αποτελεί το αντικείμενο του κόστους, θα πρέπει αυτό να ορισθεί με σαφήνεια, καθώς και ό,τι έχει σχέση με τα επιμέρους κόστη που αφορούν την κατασκευή του και συγκεκριμένα, της παραγωγικής διαδικασίας, δηλαδή τα Άμεσα Υλικά που χρησιμοποιήθηκαν, η εργασία και άλλες βιομηχανικές δαπάνες. Επίσης, εκτός των κοστών που αφορούν την παραγωγική διαδικασία, μπορούμε να ορίσουμε σαν αντικείμενα του κόστους κόστη τα οποία αναφέρονται στη διανομή του προϊόντος, στη διαφήμιση, καθώς και στις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχείρησης. Αυτό, όμως, που προέχει είναι ο ορισμός του αντικειμένου του κόστους πριν ξεκινήσουμε την οποιαδήποτε διαδικασία υπολογισμού του κόστους.

2.3 Οι βασικές διακρίσεις του Κόστους

Με βάση τον σκοπό για τον οποίο καταρτίζεται, το Κόστος που αναφέρεται γενικά στην παραγωγή των προϊόντων μιας βιομηχανικής επιχείρησης, μπορεί να διακριθεί και ως εξής:

- 1) Κόστος κατ' είδος
- 2) Κόστος κατά λειτουργία
- 3) Κόστος κατά πεδίο ευθύνης
- 4) Κόστος σε σχέση με το παραγωγικό τμήμα και το προϊόν
- 5) Κόστος σε σχέση με τη συμπεριφορά του στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχολήσεως

2.3.1 Κόστος κατ' είδος

Για να παραχθεί ένα προϊόν χρειάζεται ένας μεγάλος αριθμός Παραγωγικών Συντελεστών. Η φύση κάθε Παραγωγικού Συντελεστή δεν επηρεάζεται από τα λειτουργικά του χαρακτηριστικά αλλά από τις αντικειμενικές του ιδιότητες, δηλαδή το είδος του. Συνεπώς, Κόστος κατ' είδος είναι το κόστος κάθε Παραγωγικού Συντελεστή που κρίνεται από την αντικειμενική φύση του. Επίσης, το σύνολο των Παραγωγικών Συντελεστών μπορεί να χωριστεί σε κατηγορίες όπως π.χ. το πλήθος των υλικών παραγωγής (Πρώτες Ύλες, Βοηθητικές Ύλες, Αναλώσιμα Υλικά) μπορεί να αποτελέσει μία γενική κατηγορία, αυτή των «Υλικών» και το ίδιο να γίνει και για τα υπόλοιπα είδη κόστους, με απώτερο στόχο τον περιορισμό του αριθμού των διακρίσεων του Κόστους κατ' είδος.

2.3.2 Κόστος κατά λειτουργία

Η επιχείρηση για να ασκεί τις δραστηριότητές της χωρίζεται σε λειτουργίες και αυτές με τη σειρά τους σε επιμέρους τμήματα. Οι συνολικές δαπάνες για την άσκηση αυτών των λειτουργιών ή τμημάτων μας δίνει το Κόστος κατά λειτουργία. Το σύνολο των αναλώσεων του Κόστους κατ' είδος ισούται με το συνολικό Κόστος κατά λειτουργία. Σε μια περίπτωση όμως που υπάρχει παροχή μιας λειτουργίας σε κάποια άλλη, τότε το συνολικό Κόστος κατά λειτουργία επηρεάζεται και συγκεκριμένα, θα είναι μεγαλύτερο του συνόλου των αναλώσεων του Κόστους κατ' είδος τόσο, όσο είναι η αξία του έργου που παίρνει η μία λειτουργία από την άλλη. Είναι, πάντως, γεγονός ότι με την Κοστολόγηση κατά λειτουργία επιτυγχάνουμε:

1. Τον προσδιορισμό του Συνολικού Κόστους του προϊόντος το οποίο είναι άθροισμα των επιμέρους λειτουργιών.
2. Τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών.
3. Την διευκόλυνση λήψης αποφάσεων σχετικά με τυχόν μεταβολές στον εξοπλισμό της επιχείρησης.

2.3.3 Κόστος κατά πεδίο ευθύνης

Λόγω του ότι σε μια επιχείρηση οι φορείς διοικητικής εξουσίας είναι διαφόρων βαθμών σε τάξη ιεραρχίας, γι' αυτό και υπάρχει το Κόστος κατά πεδίο ευθύνης. Πιο συγκεκριμένα, Κόστος κατά πεδίο ευθύνης ονομάζουμε το συγκεντρωμένο κόστος σε κάθε υπεύθυνο ασκήσεως μιας λειτουργίας. Ο λόγος ύπαρξης αυτής της συγκεντρώσεως

είναι ο περιορισμός του ελέγχου από το σύνολο των υπευθύνων, σ' αυτούς των οποίων το κόστος τους είναι υπερβάλλον.

2.3.4 Κόστος σε σχέση με το παραγωγικό τμήμα και το προϊόν

Το κόστος ενός προϊόντος προκύπτει από δύο ειδών δαπάνες:

A. Από αυτές που μπορούν να εξατομικευθούν άμεσα με την παραγωγή και επιβαρύνουν άμεσα το κόστος του. Αυτές είναι οι Πρώτες Ύλες (Άμεσα Υλικά) και η Άμεση Εργασία.

B. Από αυτές που δεν μπορούν να εξατομικευθούν άμεσα με την παραγωγή του προϊόντος και αφορούν περισσότερα προϊόντα. Αυτή η δεύτερη κατηγορία, των έμμεσων δαπανών, ονομάζεται Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.) και το σύνολό τους συγκεντρώνεται σε κάθε παραγωγικό τμήμα και βάσει κριτηρίων εξάγονται συντελεστές επιβαρύνσεως με Γ.Β.Ε. για τον ορισμό του κόστους του κάθε προϊόντος.

2.3.5 Το Κόστος σχετικά με τη συμπεριφορά του στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχολήσεως. Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου να εξετάσουμε τη συμπεριφορά του Κόστους στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχολήσεως θα πρέπει να δοθεί έμφαση στον Βαθμό Απασχολήσεως, στη διακύμανσή του και στα μέτρα τα οποία χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση του Βαθμού Απασχολήσεως. Βαθμός Απασχολήσεως (B.A.) μιας λειτουργίας είναι η αναλογία που προκύπτει από την σχέση: Παραχθείσα ποσότητα προϊόντων περιόδου / Μέγιστη δυνατή παραγωγή προϊόντων περιόδου

Παράδειγμα

Παραγωγή κατά την περίοδο 90.000 μον. προϊόντος M από το παραγωγικό τμήμα A, του οποίου η ανώτατη δυνατή παραγωγή του είναι 130.000 μον. από το ίδιο προϊόν. Συνεπώς:

$$B.A. = 90.000/130.000 = 0,6923 \text{ ή } 69,23\%$$

Διακύμανση του Βαθμού Απασχολήσεως είναι η μεταβολή από κάποιον υφιστάμενο B.A., η οποία μετριέται σε ποσοστό έναντι του ανώτατου B.A.. Να σημειωθεί πως ο ανώτατος Βαθμός Απασχολήσεως ισούται με την μονάδα, δηλ. $100/100 = 1$. Στο ανωτέρω παράδειγμά μας, έστω ότι ο B.A. άλλαξε και αυξήθηκε στο 89%, ενώ ο υφιστάμενος B.A. είναι 69,23%, τότε λέμε πως στον Βαθμό Απασχολήσεως μας σημειώθηκε απόλυτη αύξηση της τάξης του $89 - 69,23 = 10,77\%$. Τέλος, βαρύνουσα σημασία στη μελέτη της συμπεριφοράς του Κόστους στους μεταβαλλόμενους βαθμούς

απασχολήσεως έχει η επιλογή των Μέτρων μετρήσεως του Βαθμού Απασχολήσεως. Επιγραμματικά να αναφέρουμε τις τρεις περιπτώσεις μέτρησης του Β.Α.

- α) Κατά παραγωγικό τμήμα
- β) Για το σύνολο των παραγωγικών τμημάτων
- γ) Για ολόκληρο το εργοστάσιο

2.4 Τα Στοιχεία του Κόστους Παραγωγής

Τα Στοιχεία του Κόστους Παραγωγής είναι οι τρεις βασικοί τύποι κόστους που περιλαμβάνονται στα παραγόμενα προϊόντα σε μια βιομηχανική επιχείρηση και στα οποία κάναμε μία πρώτη αναφορά παραπάνω. Αυτά είναι:

1. Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες)
2. Άμεση Εργασία
3. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)

Όπως έχουμε αναφέρει και πάλι, τα Άμεσα Υλικά (Α.Υ.) ή Πρώτες Ύλες (Π.Υ.) είναι εκείνα τα υλικά, που μορφοποιούνται και εξατομικεύονται σε ένα προϊόν. Είναι τα υλικά που αποτελούν τα κύρια συστατικά του προϊόντος, όπως π.χ. το ξύλο σε ένα κρεβάτι ή το ατσάλι σε ένα αυτοκίνητο. Με άλλα λόγια, τα Άμεσα Υλικά κάνουν φανερή την παρουσία τους στο παραγόμενο προϊόν. Επίσης, για τα περισσότερα προϊόντα αποτελούν το μεγαλύτερο στοιχείο κόστους, από άποψη συμμετοχής στο παραγόμενο προϊόν. Η Άμεση Εργασία (Α.Ε.) είναι το κόστος της εργασίας που παρέχεται σε ένα προϊόν και που μπορεί απευθείας να εξατομικευθεί σε αυτό. Παράδειγμα, ο εργάτης που συναρμολογεί τα κομμάτια του κρεβατιού ή ο ηλεκτρολόγος που φροντίζει τα ηλεκτρολογικά του αυτοκινήτου. Η Άμεση Εργασία είναι η εργασία που παρέχεται άμεσα, στο κάθε προϊόν ξεχωριστά.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.) είναι όλες οι δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας (Κυρίων και Βοηθητικών υπηρεσιών), εκτός των δαπανών των Άμεσων Υλικών και της Άμεσης Εργασίας. Είναι Έμμεσες δαπάνες, αφού δεν εξατομικεύονται απευθείας στο κόστος των παραγομένων προϊόντων, όπως η Άμεση Εργασία και τα Άμεσα Υλικά. Τα Γ.Β.Ε. ταξινομούνται με βάση τη φύση των προϊόντων και τον τύπο της παραγωγικής διαδικασίας. Οι δύο πιο συνηθισμένες ταξινομήσεις είναι α) τα Έμμεσα Υλικά και β) η Έμμεση Εργασία.

Τα Έμμεσα Υλικά, παρόλο που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, δεν είναι συνήθως εμφανή στο παραγόμενο προϊόν. Ακόμα και αν είναι, όμως, σίγουρα

δεν αποτελούν τα κύρια συστατικά του προϊόντος. Ένα παράδειγμα, τα καρφιά σε ένα έπιπλο ή η κόλα που χρησιμοποιείται για να συγκολληθούν διάφορα μέρη ενός προϊόντος. Είναι, με άλλα λόγια, τα υλικά τα οποία δεν εξατομικεύονται στο εκάστοτε προϊόν και αφορούν περισσότερα προϊόντα και γι' αυτό υπάγονται στα Γ.Β.Ε..

Η Έμμεση Εργασία είναι μία παρόμοια περίπτωση με αυτή των Έμμεσων Υλικών. Είναι η εργασία που δεν εξατομικεύεται σε κάθε παραγόμενο προϊόν. Παράδειγμα, οι συντηρητές των μηχανών ενός εργοστασίου, οι υπάλληλοι ενός γραφείου ή οι μεταφορείς υλικών και προϊόντων, των οποίων το κόστος δεν μπορεί να θεωρηθεί όμοιο με αυτό της Άμεσης Εργασίας και για τον λόγο αυτό υπάγονται και αυτά με τη σειρά τους στα Γ.Β.Ε..

Άλλα έξοδα τα οποία ανήκουν στην ομάδα των Γ.Β.Ε., είναι τα Κόστη Παραγωγικής Λειτουργίας και αυτά είναι, μεταξύ άλλων:

- 1) Το Ενοίκιο των κτιριακών εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων (Leasing)
- 2) Φωτισμός, Θέρμανση και Ηλεκτρική Ενέργεια
- 3) Αποσβέσεις κτιρίων και μηχανημάτων
- 4) Συντηρήσεις
- 5) Ασφάλιστρα
- 6) Δημοτικά Τέλη

Επίσης, υπάρχουν και πολλά άλλα βιομηχανικά κόστη που περιλαμβάνονται στην ομάδα των Γ.Β.Ε., όπως τα Ασφάλιστρα Ζωής, το κόστος της Εποπτείας, κ.α., με την προϋπόθεση, ότι αποτελούν έμμεσες δαπάνες, που είναι και το απόλυτο χαρακτηριστικό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Το γεγονός, πάντως, ότι τα Γ.Β.Ε. δεν μπορούν να εξατομικευθούν με την παραγωγή του προϊόντος, σημαίνει ότι δεν επιβαρύνουν άμεσα το κόστος του, συνεπώς τα Γ.Β.Ε. κατανέμονται στα προϊόντα με τη βοήθεια συντελεστών.

Πέρα, όμως, από τα Στοιχεία του Κόστους, στα οποία αναφερθήκαμε, χρησιμοποιούνται και τρεις άλλες ονομασίες. Αυτές είναι:

α) Το Πρώτο ή Άμεσο Κόστος, το οποίο είναι το κόστος των Άμεσων Υλικών και της Άμεσης Εργασίας.

β) το Κόστος Μετατροπής, που είναι το κόστος της Άμεσης Εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, αφού και τα δύο έχουν συμβολή στην μετατροπή των Άμεσων Υλικών σε τελικά προϊόντα.

και γ) με τον όρο Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου εννοούμε το σύνολο του κόστους των Άμεσων Υλικών, της Άμεσης Εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην περίοδο.

2.5 Ροή του Κόστους

Η περιγραφή της παραγωγής ενός προϊόντος θα μπορούσε να είναι η φυσική ροή των υλικών, της εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων στην παραγωγική διαδικασία. Παράδειγμα, η κατασκευή ενός προϊόντος ξεκινά με την προσθήκη των Άμεσων -κύριων- Υλικών, ακολουθεί η Άμεση Εργασία, που παρέχεται για τον σχηματισμό του προϊόντος και ακόμα, ό,τι χρειάζεται από στοιχεία που οι δαπάνες τους αφορούν τα Γ.Β.Ε.. Η Ροή του Κόστους είναι παραπλήσια, δηλ. μετράται, καθώς ξεκινά η παραγωγική διαδικασία, το κόστος των Άμεσων Υλικών. Σε αυτό προστίθεται αργότερα το κόστος της Άμεσης Εργασίας και τέλος, προστίθενται/κατανέμονται τα Γ.Β.Ε.. Όπως για την ομαλή και αποδοτική ροή της παραγωγικής διαδικασίας υπεύθυνος είναι ο μηχανικός παραγωγής, έτσι και για την ομαλή μέτρηση της ροής του κόστους υπεύθυνος είναι ο κοστολόγος. Δεν θα μπορούσε να ισχύει κάτι διαφορετικό, αφού η Ροή του Κόστους ακολουθεί την ίδια πορεία με την ροή της παραγωγής. Είναι χαρακτηριστική η παράλληλη, μεταξύ τους, σχέση, όπως επίσης χαρακτηριστική είναι και η πρόθεση της επιχείρησης να ελέγχει και να διατηρεί την ροή της παραγωγής και τη Ροή του Κόστους, ομαλή.

2.6 Λογιστική του Κόστους

Τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων, κερδοσκοπικών και μη, χρειάζονται λεπτομερή στοιχεία από την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης, προκειμένου να ελέγχουν το κόστος και να αξιολογούν την αποδοτικότητα της επιχείρησης. Οι χρήσιμες αυτές πληροφορίες δεν είναι άλλες από τα δεδομένα που κατέχει και παρέχει προς αυτούς, η Λογιστική Κόστους. Πιο συγκεκριμένα, η Λογιστική Κόστους είναι η διαδικασία καθορισμού του Κόστους Παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων. Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο υπάρχουν οι κοστολόγοι, οι οποίοι είναι ειδικοί στην συγκέντρωση των πληροφοριών του Κόστους και οι οποίοι ενημερώνουν λεπτομερώς τα διοικητικά στελέχη, προκειμένου αυτά με την σειρά τους να λάβουν αποφάσεις σχετικά με ενδεχόμενες, επόμενες κινήσεις. Ο τομέας της Λογιστικής του Κόστους ουσιαστικά αναπτύχθηκε όταν έγινε επιτακτική η ανάγκη για μέτρηση του κόστους για την παραγωγή ειδικών προϊόντων, μέσα από μία πολύπλοκη βιομηχανική δραστηριότητα. Υπάρχουν προϊόντα τα οποία λόγω της απλότητας που χαρακτηρίζει την

κατασκευή τους να μπορεί να μετρηθεί το κόστος τους εύκολα. Υπάρχουν, όμως και προϊόντα των οποίων η κατασκευή δεν είναι και τόσο απλή, είτε γιατί απαιτούν μεγάλη ποικιλία πρώτων υλών, είτε γιατί χρειάζονται πολλούς τύπους εργασίας κ.ο.κ.. Λόγω της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων έπρεπε να βρεθεί ένας τρόπος αντιμετώπισης και ειδικές τεχνικές για να μετρήσουν τα κόστη των προϊόντων. Για τον λόγο αυτό, στα τέλη του 19ου αιώνα «γεννήθηκε» η Λογιστική του Κόστους, που αναπτύχθηκε πρωταρχικά σε βιομηχανικές επιχειρήσεις, προς ικανοποίηση των αναγκών τους για πληροφόρηση σχετικά με το κόστος του προϊόντος.

2.7 Δραστηριότητες της Λογιστικής του Κόστους

Σύστημα Κοστολόγησης είναι το σύνολο των συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων. Σε κάθε Σύστημα Κοστολόγησης υπάρχουν τέσσερις δραστηριότητες:

- 1) Μέτρηση του Κόστους
- 2) Εσωλογιστική Κοστολόγηση (Καταγραφή του Κόστους)
- 3) Ανάλυση του Κόστους
- 4) Έκθεση του Κόστους

Ο κοστολόγος συγκεντρώνει τα δεδομένα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος, της υπηρεσίας ή της δραστηριότητας. Τέτοια δεδομένα είναι τα Άμεσα Υλικά, οι ώρες Άμεσης Εργασίας κλπ. και τα οποία βοηθάνε στον υπολογισμό του κόστους της επιχείρησης.

Εσωλογιστική Κοστολόγηση (Καταγραφή του Κόστους)

Αφού έχουν συλλεχθεί τα ακατέργαστα δεδομένα που προήλθαν από τους εργαζόμενους την επιχείρηση, ο κοστολόγος τα επεξεργάζεται και μετατρέπει τις ώρες Άμεσης Εργασίας ή τα Άμεσα Υλικά σε μονάδες χρηματικές (σ.σ. Ευρώ, στην περίπτωσή μας), τα οποία και αντιπροσωπεύουν το κόστος της εργασίας ή το κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά καταγράφονται στη Λογιστική Κόστους.

Ανάλυση του Κόστους

Ύστερα από την καταγραφή του κόστους, οι κοστολόγοι αναλαμβάνουν να αναλύσουν τα αποτελέσματα και να κάνουν τις εκτιμήσεις τους και φυσικά, να ενημερώσουν τα διοικητικά στελέχη για αυτά. Είναι, μάλιστα, τα ιδανικότερα άτομα για

επιλύσεις προβλημάτων, για σχεδιασμό των λειτουργιών και για παροχή συμβουλών στα στελέχη. Παρατηρώντας, λοιπόν, τις τάσεις του κόστους ή την σχέση μεταξύ των αλλαγών στα κόστη και των αλλαγών που αφορούν την επιχείρηση, μπορούν να συλλέξουν πολύτιμες πληροφορίες, προκειμένου να ακολουθηθεί από την επιχείρηση η καλύτερη δυνατή πολιτική.

Έκθεση του Κόστους

Το κόστος παρουσιάζεται σε λεπτομερείς εσωτερικές εκθέσεις και σε εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σκοπός των εκθέσεων, η ενημέρωση των διοικητικών στελεχών της επιχείρησης και γενικά, αυτών που παίρνουν αποφάσεις μέσω παροχής της σχετικής πληροφόρησης.

2.8 Κόστος Πωληθέντων και Κόστος Παραχθέντων προϊόντων

Το Κόστος Παραχθέντων προϊόντων αναφέρεται στο κόστος των Ετοιμών Προϊόντων, τα οποία μεταφέρθηκαν στην αποθήκη κατά τη διάρκεια της περιόδου. Το Κόστος των Παραχθέντων προϊόντων υπολογίζεται με διάφορους τρόπους, όπως:

Αποθέματα Αρχής (Όλα εκτός των Ετοιμών Προϊόντων)

+Αγορές Αποθεμάτων Χρήσεως

+Λοιπές Δαπάνες (Γ.Ε.Α., Δαπ. Παραγωγής)

+Αποσβέσεις (παραγωγής)

- Αποθέματα Τέλους (Όλα εκτός των Ετοιμών Προϊόντων)

ή

Αν γνωρίζουμε τις αναλώσεις των αποθεμάτων στη διάρκεια της χρήσεως, το Κόστος Παραχθέντων είναι:

Ημικ. Προϊόντα Αρχής

+ Αναλώσεις Αποθεμάτων Χρήσεως

+ Αποσβέσεις (παραγωγής)

+ Λοιπές Δαπάνες (Γ.Ε.Α., Δαπ. Παραγωγής)

- Ημικ. Προϊόντα Τέλους

Ο βασικός, όμως, τύπος υπολογισμού του Κόστους Παραχθέντων είναι:

Κόστος Ημικατεργασμένων στην Αρχή της περιόδου (Παραγωγή σε Εξέλιξη αρχής) +
Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου = Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος Παραγωγής Περιόδου -
Κόστος Ημικατεργασμένων στο Τέλος της περιόδου (Παραγωγή σε Εξέλιξη τέλους) =
Κόστος Παραχθέντων Ετοιμών Προϊόντων

Εδώ ο υπολογισμός του Κόστους των Παραχθέντων αρχίζει με τα ημικατεργασμένα προϊόντα αρχής, των οποίων η επεξεργασία άρχισε την προηγούμενη περίοδο αλλά δεν τελείωσε. Στο κόστος αυτό προστίθεται το σύνολο του κόστους των Π.Υ., της Αμ. Εργασίας και των Γ.Β.Ε., δηλαδή, το Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου και από την πρόσθεση αυτή προκύπτει το συνολικό Βιομηχανικό Κόστος Παραγωγής της περιόδου. Αυτό είναι, με άλλα λόγια, το συνολικό Κόστος Παραγωγής. Τελικώς, από το Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος της Περιόδου αφαιρείται το κόστος των ημικατεργασμένων αποθεμάτων τέλους περιόδου, για να προκύψει το κόστος των ετοιμών προϊόντων που συμπληρώθηκαν και μεταφέρθηκαν στα αποθέματα των Ετοιμών Προϊόντων της περιόδου, δηλαδή το Κόστος των Παραχθέντων Ετοιμών Προϊόντων.

Το Κόστος Πωληθέντων αφορά το κόστος των προϊόντων που πωλήθηκαν. Το Κόστος Πωληθέντων, όπως και το Κόστος Παραχθέντων, υπολογίζεται και αυτό με διάφορους τρόπους, όπως:

Αποθέματα Αρχής (Πρώτες Ύλες, Βοηθητικές Ύλες, Ημικατεργασμένα Προϊόντα, Αναλώσιμα Υλικά, Έτοιμα Προϊόντα)

+ Αγορά Αποθεμάτων (Π.Υ., Βοηθ. Ύλες κλπ)

+ Λοιπές Δαπάνες (Γενικά Έξοδα Αγορών, Δαπάνες Παραγωγής)

+ Αποσβέσεις Παραγωγικής Λειτουργίας

- Αποθέματα Τέλους (Π.Υ., Βοηθ. Ύλες, Ημικ. Προϊόν., Αναλ. Υλικά, Έτοιμα Προϊόντα)

ή

Έτοιμα Προϊόντα Αρχής

+ Ημικατεργασμένα Προϊόντα Αρχής

+ Αναλώσεις Αποθεμάτων Χρήσεως (Π.Υ., Βοηθ. Ύλες, Αναλ. Υλικά)

+ Λοιπές Δαπάνες (Γεν. Έξοδα Αγορών, Δαπ. Παραγωγής)

+ Αποσβέσεις Παραγωγής

- Έτοιμα Προϊόντα Τέλους

- Ημικ. Προϊόντα Τέλους

Οι αναλώσεις των αποθεμάτων, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, προκύπτουν ως εξής:

Αποθέματα Αρχής + Αγορές – Αποθέματα Τέλους

Εντούτοις, ο βασικός τύπος υπολογισμού του Κόστους των Πωληθέντων είναι:

Κόστος Ετοιμών Προϊόντων στην Αρχή της Περιόδου

- + Κόστος Παραχθέντων
- = Συνολικό Κόστος Ετοιμών Προϊόντων προς Πώληση
- Κόστος Ετοιμών Προϊόντων στο Τέλος της Περιόδου
- = Κόστος Πωληθέντων κατά τη διάρκεια της περιόδου

Το άθροισμα του Κόστους των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων αρχής και του Κόστους Παραχθέντων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, μας δίνει το Κόστος των Διαθεσίμων προϊόντων προς πώληση (Συνολικό Κόστος Ετοιμών Προϊόντων προς Πώληση). Αφαιρώντας από το Κόστος των Διαθεσίμων το Κόστος των ετοιμών προϊόντων που παρέμειναν σαν αποθέματα στο τέλος της περιόδου, βρίσκουμε το Κόστος των Πωληθέντων. Σε περίπτωση, μάλιστα, που όλα τα έτοιμα προϊόντα πωληθούν, το Κόστος των Διαθεσίμων προϊόντων προς πώληση θα ισούται με το Κόστος Πωληθέντων. Ενώ,

- Σε περίπτωση που ξέρουμε το Κόστος των Πωληθέντων προϊόντων, το Κόστος των Παραχθέντων θα είναι:

- Αποθέματα Προϊόντων Τέλους
- + Κόστος Πωληθέντων
- Αποθέματα Προϊόντων Αρχής

- Σε περίπτωση που ξέρουμε το Κόστος των Παραχθέντων προϊόντων, το Κόστος των Πωληθέντων θα είναι (σ.σ. ο βασικός τύπος που αναλύσαμε παραπάνω):

- Αποθέματα Ετοιμών Προϊόντων Αρχής
- + Κόστος Παραχθέντων
- Αποθέματα Ετοιμών Προϊόντων Τέλους

Παράδειγμα

Κατάσταση παραχθέντων ετοιμών προϊόντων

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ VILMAR

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Παραγωγή σε εξέλιξη 1/1

Άμεσα Υλικά	120.000	Άμεση
Εργασία	150.000	Γ.Β.Ε.
	180.000	Εμ. Εργασία
	20.000	Εμ. Υλικά
	8.000	Ασφάλιστρα
	13.000	Παροχές

Τρίτων	25.000	<u>Φόροι & Τέλη</u>
	<u>10.000</u>	
Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου	<u>76.000</u>	
<u>Συνολικό Βιομηχ. Κόστος Παραγωγής</u>	<u>526.000</u>	Μείον:
Παραγωγή σε εξέλιξη 31/1	<u>145.000</u>	
<u>Κόστος Παραχθέντων ετ. Προϊόντων</u>	<u>381.000</u>	

Κατάσταση πωληθέντων ετοιμών προϊόντων

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ VILMAR

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Αποθέματα Προϊόντων 1/1	87.000
<u>Κόστος Παραχθέντων</u>	<u>381.000</u>
Προϊόντα διαθέσιμα προς πώληση	468.000
Μείον:	
Αποθέματα Προϊόντων 31/1	<u>100.000</u>
<u>Κόστος Πωληθέντων</u>	<u>368.000</u>

2.9 Αποθέματα και Επιχειρήσεις

Πιο πάνω συναντήσαμε τον όρο «Αποθέματα», καθώς και διάφορους άλλους όρους, οι οποίοι έχουν σχέση με τα Αποθέματα. Τα Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και των οποίων ο προορισμός τους είναι:

I. Να πωληθούν συνήθως αυτούσια.

II. Να αναλωθούν ή να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή προϊόντων προς πώληση ή για παροχή υπηρεσιών.

III. Να αναλωθούν για άλλες λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

Οι εμπορικές επιχειρήσεις αγοράζουν εμπορεύματα, τα οποία και πωλούν στους πελάτες τους. Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν τα προϊόντα τα οποία πωλούν. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών διατηρούν λίγα ή καθόλου αποθέματα, αφού αυτά συνήθως ταυτίζονται με τα προϊόντα και σπάνια με τις υπηρεσίες. Στην περίπτωση της εμπορικής επιχείρησης, τα εμπορεύματά της αποτελούν τα αποθέματα. Χαρακτηριστικό της είναι το γεγονός ότι τα αποθέματα «Εμπορεύματα» δεν χρειάζονται περαιτέρω επεξεργασία και είναι έτοιμα προς πώληση.

Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, κυρίως διατηρούνται τρεις μεγάλες κατηγορίες αποθεμάτων. Αυτές είναι:

- 1) Τα Υλικά
- 2) Τα Ημικατεργασμένα (Ημιτελή) Προϊόντα
- 3) Τα Έτοιμα Προϊόντα

Τα Υλικά διακρίνονται σε:

- A) Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες)
- B) Βοηθητικές Ύλες
- Γ) Αναλώσιμα Υλικά – Ανταλλακτικά

Για τα Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες) έχουμε αναφερθεί ξανά παραπάνω. Είναι τα υλικά που αποτελούν το κύριο και εμφανές μέρος του έτοιμου προϊόντος και στην παραγωγή χρησιμοποιούνται, τις περισσότερες φορές, αυτούσια και με ελάχιστη ή και καμία επεξεργασία.

Οι Βοηθητικές Ύλες είναι τα υλικά που ενσωματώνονται, όπως και τα Άμεσα Υλικά, στα προϊόντα. Σε αντίθεση, όμως, με τα Άμεσα Υλικά, επιβαρύνουν ελάχιστα το Κόστος Παραγωγής του προϊόντος. Για τον λόγο αυτό, οι κοστολόγοι δεν συνηθίζουν να εξατομικεύουν το μικρό αυτό κόστος των Βοηθ. Υλικών στα προϊόντα, παρά το τοποθετούν στην κατηγορία των Γ.Β.Ε..

Τα Αναλώσιμα Υλικά είναι τα υλικά τα οποία προορίζονται να αναλωθούν με σκοπό την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών ομαλής λειτουργίας των παραγωγικών και μη τμημάτων της επιχείρησης. Ημικατεργασμένα (Ημιτελή) Προϊόντα είναι τα προϊόντα των οποίων δεν έχει ολοκληρωθεί η επεξεργασία, για την μετατροπή τους σε Έτοιμα Προϊόντα. Έτοιμα Προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που έχουν παραχθεί από μια βιομηχανική επιχείρηση και τα οποία προορίζονται για πώληση. Με λίγα λόγια, είναι τα προϊόντα που είναι έτοιμα για πώληση.

2.10 Κόστος Παραγωγής – Ελεγχόμενο Κόστος – Κοινό Κόστος

Το Κόστος Παραγωγής αφορά τις δαπάνες που προκύπτουν από την λειτουργία της παραγωγής όπως, οι δαπάνες των κύριων τμημάτων στα οποία συντελείται η παραγωγική διαδικασία, καθώς και οι δαπάνες των βοηθητικών Υπηρεσιών Παραγωγής, καθώς και οι δαπάνες της λειτουργίας των αγορών. Δεν συμπεριλαμβάνονται τα Έξοδα Εκμεταλλεύσεως. Το Πραγματικό Κόστος Παραγωγής προσδιορίζεται λογιστικά.

Ελεγχόμενο Κόστος είναι το κόστος που ένα διοικητικό στέλεχος μιας επιχείρησης μπορεί να ελέγχει, επειδή έχει την εξουσία να παίρνει αποφάσεις που το επηρεάζουν. Από τη στιγμή μάλιστα, που το στέλεχος έχει την δυνατότητα να ελέγχει ένα κόστος, αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί για σύνταξη Εκθέσεων Απόδοσης προς ενημέρωση των διοικητικών στελεχών της επιχείρησης. Το Ελεγχόμενο Κόστος χρησιμοποιείται αφενός για την αξιολόγηση της απόδοσης των διοικητικών στελεχών, αφετέρου για συγκρίσεις της μεταξύ των απόδοσης. Πιο συγκεκριμένα, τα Πραγματικά Ελεγχόμενα Κόστη συγκρίνονται με τα αντίστοιχα Προϋπολογιστικά και οι τυχόν αποκλίσεις δίνουν τη δυνατότητα στα στελέχη να αναπροσαρμόσουν τις κινήσεις τους. Γεγονός, πάντως, είναι ότι τα διοικητικά στελέχη μπορούν να επικεντρώσουν την προσοχή τους μόνο στα Ελεγχόμενα Κόστη προκειμένου να πάρουν τις κατάλληλες αποφάσεις.

Σαν Κοινό Κόστος ορίζουμε το κόστος που συγκεντρώνεται για την εξυπηρέτηση περισσοτέρων του ενός στόχων. Δηλαδή, το κόστος αυτό δεν μπορεί να εξατομικευθεί σε κάποιο συγκεκριμένο στόχο. Αποτελεί έμμεση δαπάνη και για την κατανομή του απαιτείται η ύπαρξη κριτηρίων.

2.11 Η συμπεριφορά του Κόστους

Η Συμπεριφορά του Κόστους περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο το Κόστος αλλάζει σε σχέση με τις μεταβολές που επιτελούνται σε κάποια δραστηριότητα της επιχείρησης. Παράδειγμα, οι πωλήσεις, σε χρηματικές μονάδες, του προϊόντος, η ποσότητα των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική διαδικασία κλπ. Ως επί το πλείστον, η συμπεριφορά του Κόστους μετριέται με την σύγκριση του κόστους ενός βαθμού δραστηριότητας, με κάποια άλλη δραστηριότητα. Παράδειγμα, η σύγκριση του τριμηνιαίου κόστους Ηλεκτρικού Ρεύματος που καταναλώνεται από μια επιχείρηση, με την Άμεση Εργασία, αποτιμώμενη σε Ώρες, που πραγματοποιήθηκε το τρίμηνο αυτό. Αφού μετρηθούν και συγκριθούν τα δύο αυτά μεγέθη, τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης μπορούν να έχουν μία σημαντικότερη πληροφορία έτσι, η οποία θα τους

βοηθήσει στην αποτελεσματικότερη λήψη αποφάσεων σχετικά με ενδεχόμενη κίνηση. Τα κόστη που μεταβάλλονται σε μεταβολές του βαθμού δραστηριότητας ονομάζονται Μεταβλητά ή Άμεσα Μεταβλητά Κόστη. Ένα Κόστος, αντιθέτως, το οποίο δεν μεταβάλλεται σε μεταβολές του βαθμού δραστηριότητας, καλείται Σταθερό Κόστος. Γενικά, η συμπεριφορά του Κόστους χρησιμοποιείται -και συντάσσεται- με την μορφή εκθέσεων από τα διοικητικά στελέχη, για σκοπούς λήψης αποφάσεων και σχεδιασμού.

ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΣΗΣ

3.1 Παράγοντες διοίκησης

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

(1) Η αγορά, δηλ. οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.

(2) Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλ. η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

(3) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλ. οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία κλπ.

(4) Οι συνθήκες παραγωγής, δηλ. π.χ. η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών

(5) Το Κόστος.

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

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

διευθυντής όταν διοικεί μία επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο το οποίο μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανείς ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μία επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις καλύτερες πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα όπως π.χ. εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή εάν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων ή εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή εάν οι τιμές πώλησεως θα μπορούσαν να παραμείνουν οι ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν κλπ. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος. Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστασίου είτε ενός τμήματος του. Εκτός από τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγομένου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης. Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης η επιχείρηση πρέπει να έχει τον τρόπο να ελέγχει όλες τις δραστηριότητές της ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

Η χρησιμότητα της κοστολόγησης έγκειται:

- α) Στον προσδιορισμό της τιμής πώλησης.
- β) Στην παροχή πληροφοριών για έλεγχο των μερικών στοιχείων του κόστους,

γ) Στην παροχή στοιχείων για την αποτίμηση των απογραφών. δ) Στη διευκόλυνση των διάφορων ελέγχων.

3.2 Εφαρμογές

Οι εφαρμογές της κοστολόγησης στην ξενοδοχειακή λογιστική αφορούν κυρίως τα αναλώσιμα υλικά (τρόφιμα, ποτά, ροφήματα, είδη καθαριότητας κ.λπ.) των επιμέρους τμημάτων της, δηλαδή των υπνοδωματίων καθώς και των λοιπών κλάδων εκμετάλλευσης. Το πεδίο εφαρμογής κοστολόγησης είναι ευρύ. Εδώ δειγματοληπτικά θ' αναφερθούμε σε αντιπροσωπευτικά κατά κλάδους - παραδείγματα κοστολόγησης που αφορούν είτε προϊόντα του μπαρ (καφέ, κοκτέιλ, αναψυκτικά) είτε του εστιατορίου (φαγητά, ποτά, κ.λπ.) ή του πλυντηρίου (ανταλλακτικά, σκεύη πλυντηρίου, κ.ά.) ή τέλος προϊόντα οποιουδήποτε τμήματος ή κλάδου του ξενοδοχείου.

I. Κόστος Προϊόντος Εστιατορίου

Η κοστολόγηση των φαγητών που παρασκευάζονται στο εστιατόριο αν και παρουσιάζει τις σχετικές της δυσκολίες είναι εντούτοις δυνατή. Για το κάθε φαγητό που παρασκευάζεται, συγκεντρώνουμε τα στοιχεία κόστους. Εξωλογιστικά στοιχεία κόστους είναι: α) Οι πρώτες ύλες (κρέας, ψάρια, μακαρόνια, πατάτες κ.λπ. φρούτα, τυριά, ψωμί κ.λπ.) β) Τα άμεσα έξοδα όπως είναι τα καύσιμα (πετρέλαιο, κάρβουνα, ξύλα, ηλεκτρικό ρεύμα) και γ) τα έμμεσα έξοδα όπως είναι τα γενικά έξοδα (φωτισμός, ύδρευση, αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις κ.λπ.) Αν τα τρέχοντα έμμεσα έξοδα δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν αμέσως κατά την κοστολόγηση των φαγητών υπολογίζονται κατά προσέγγιση με συντελεστές που βρίσκονται με τα δεδομένα της προηγούμενης χρήσης. Ο συντελεστής υπολογίζεται με σύγκριση της αξίας των πρώτων υλών του μαγειρείου με τα έμμεσα έξοδα

II. Κόστος Προϊόντος Κυλικείου

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

αναλογούν, βρίσκουμε το κόστος των ποτών. Η διαφορά τότε είναι το καθαρό οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά).

Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται η κοστολόγηση των ποτών όταν δίνονται στο μπαρ με φιάλες. Λόγω διαφοράς συντελεστού γενικών εξόδων κλάδου εστιατορίου και μπαρ είναι επόμενο το κόστος της φιάλης κάθε ποτού να είναι διαφορετικό από κλάδο σε κλάδο. Κάποια δυσκολία στο προσδιορισμό του κόστους παρουσιάζεται στα ποτά σε μερίδες ή κοκτέιλ που προσφέρονται από το μπαρ. Το κόστος τους εξαρτάται από τον αριθμό των μερίδων που δίνει η κάθε φιάλη, από το είδος και το περιεχόμενο κάθε φιάλης, από το βάρος σε γραμμάρια κάθε μερίδας που είναι διάφορο ανάλογα με το είδος του ποτού κ.λπ. Για το κάθε είδος συντάσσεται ιδιαίτερο κοστολόγιο με ανάλυση της αναλογίας των διάφορων ποτών, που συνθέτουν το κοκτέιλ². Το συνολικό κόστος διαιρείται με τον αριθμό των μερίδων και βρίσκεται το κόστος κάθε μερίδας. Κατά κανόνα οι μερίδες του Ούισκι είναι 40 γραμμάρια, του κονιάκ 30, του Brandy 40, των ορεκτικών³ 50 γραμμάρια κ.ο.κ.

III. Κόστος Υπνοδοματίων

Επειδή οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν παράγουν όπως οι βιομηχανικές επιχειρήσεις συγκεκριμένα προϊόντα, αλλά υπηρεσίες και αγαθά τα οποία έχουν ιδιόμορφο τύπο, ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους των διανυκτερεύσεων των πελατών στα δωμάτια είναι δύσκολος. Έχουν εφαρμοστεί πολλοί τρόποι (μέθοδοι) με τα σχετικά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που παρουσιάζει ο καθένας. Για την κοστολόγηση συγκρίνονται:

- α) Το σύνολο των ετήσιων δαπανών στην υπηρεσία υπνοδοματίων.
- β) Ο αριθμός των δωματίων,
- γ) Η πληρότητα των υπνοδοματίων.

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

3.3 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Ένα αποδοτικό (ή αποτελεσματικό) σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα

² είδος, βάρος, τιμή μονάδας και αξία

³ Campari, Americano

του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης «αποδοτικό» πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

1) Η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.

2) Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.

3) Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φθάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπέρ το δέον λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία, το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμοδίων στελεχών της επιχείρησης τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.

5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλουν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίδονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σ' αυτά όλες οι σχετικές οδηγίες οι απαραίτητες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής τους τμημάτων από τα οποία προέρχονται.

3.4 Γενικές αρχές κοστολόγησης

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις εξής Γενικές Αρχές.

1) Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Ο μισθός ενός υπαλλήλου π.χ. δεν μπορεί να επιβαρύνει ένα οποιοδήποτε φορέα κόστους. Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους οι οποίοι περνούν από το τμήμα του υπαλλήλου αυτού και όχι τους φορείς εκείνους οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της επιχείρησης.

2) Μία δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής πολλές φορές ξεχνιέται. Π.χ. ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

3) Όλα τα κόστη τα οποία συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όσο μικρά ή επουσιώδη και αν φαίνονται. Αυτό πρέπει να γίνεται ώστε να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος π.χ. ένα αναψυκτικό που προσφέρεται στους υπαλλήλους ενός μόνο τμήματος, είναι σήμερα μικρό μπορεί όμως να μεγαλώσει στο μέλλον, π.χ. το αναψυκτικό να μετατραπεί σε γεύμα για όλους τους υπαλλήλους και όμως από συνήθεια να παραλείπεται στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής επειδή παραλείπεται και όταν το ποσό ήταν ασήμαντο.

4) Το έκτατο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει ήδη λεχτεί η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντάς τους πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Το να συμπεριλάβει π.χ. κανείς τη ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από μια θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής χωρίς να προσθέτει τίποτε στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης.

5) Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες έχουν σαν αποτέλεσμα την εικόνα της απόδοσης της επιχείρησης. Χρειάζεται πάντως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίηση ενός κόστους πρόκειται να εμφανισθεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και όχι μόνο μπορεί αλλά πρέπει να καταλογισθεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται και το όφελος για την επιχείρηση.

3.5 Κοστολογικοί λογαριασμοί

Η έννοια του λογαριασμού είναι γνωστή. Λογαριασμός είναι το μέσον με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, κατά χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές⁴ των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης των λογιστικών μονάδων. Ο λογαριασμός, επομένως, αποτελεί το βασικό μέσον συγκέντρωσης, καταχώρησης, ταξινόμησης, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών. Λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό αυτό μπορεί να λεχθεί προκαταβολικά ότι δεν υπάρχει καταρχήν καμιά διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης μεταξύ των κοστολογικών λογαριασμών και των υπολοίπων λογαριασμών που τηρεί και χρησιμοποιεί μια επιχείρηση. Οποιοσδήποτε λογαριασμός χρησιμοποιείται για να καταχωρηθούν σ' αυτόν πληροφορίες σχετικές με το κόστος παραγωγής η γενικότερα με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης ή τμήματος της θα μπορούσε να ονομασθεί κοστολογικός λογαριασμός. Αναλυτικότερα, οι κοστολογικοί λογαριασμοί τηρούνται για πολλούς λόγους μεταξύ των οποίων οι κυριότεροι είναι οι εξής:

1) Για να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σ' αυτούς οι δαπάνες που έχουν σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες.

2) Για να ευρεθεί το κόστος παραγωγής κάθε παραγόμενης μονάδας ή υπηρεσίας, κάθε εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, κάθε τμήματος ή υπηρεσίας και για να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.

⁴ αυξήσεις και μειώσεις

3) Για να υποδειχθεί στη διοίκηση της επιχείρησης ο βαθμός αποδοτικότητας της λειτουργίας της καθώς και οι απώλειες που υπάρχουν σε υλικά, χρόνο ή γενικά έξοδα. Η ανάλυση των αιτιών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων θα οδηγήσει στη λήψη μέτρων για τη βελτίωσή τους.

4) Για να δοθούν τα κοστολογικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξη των αποτελεσματικών λογαριασμών όχι μόνο για το σύνολο της επιχείρησης αλλά και για τα επί μέρους τμήματά της.

5) Για να υπάρξουν ακριβή κοστολογικά αποτελέσματα τα οποία συγκρινόμενα με τα προϋπολογισμένα θα βοηθήσουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.

6) Για να χρησιμεύσουν σαν αρχεία που θα περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες οι οποίες θα αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας ώστε να είναι πιο εύκολος ο προγραμματισμός της δράσης της επιχείρησης και ο έλεγχος της.

7) Για να βοηθηθεί η διοίκηση της επιχείρησης σε περιπτώσεις που πρέπει να ληφθεί η απόφαση εάν ένα ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω στην παραγωγή άλλων προϊόντων συντελείται σε τέτοιο κόστος που να δικαιολογείται η παραγωγή τους ή εάν θα είναι περισσότερο οικονομική η προμήθεια τους από άλλους κατασκευαστές.

8) Για να εξηγηθεί με μεγαλύτερη λεπτομέρεια το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου που παρουσιάζεται σαν σύνολο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Οι κοστολογικοί λογαριασμοί υπάρχουν και τηρούνται μέσα στο γενικότερο Λογιστικό Σύστημα της επιχείρησης. Όταν γίνεται αναφορά στο Λογιστικό Σύστημα μιας επιχείρησης με αυτό νοούνται δύο μεγάλα θέματα. Το ένα είναι το Λογιστικό Σχέδιο της επιχείρησης και το δεύτερο είναι οι Λογιστικές Διαδικασίες που έχουν θεσπισθεί από αυτήν. Το Λογιστικό Σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος της, τον τρόπο και το βαθμό οργάνωσής της καθώς και από τον τρόπο διοίκησής της.

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

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

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

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

4) Ο καθορισμός των λογιστικών καταστάσεων που πρέπει να δημοσιεύονται από την επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως καθώς και το περιεχόμενο τους ή η μορφή της εμφάνισής τους. Το Λογιστικό Σχέδιο πρέπει δηλαδή να ορίζει εκτός από τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και την Κατάσταση Διανομής Κερδών⁵ θα δημοσιεύονται και άλλες καταστάσεις⁶ ή επεξηγηματικές σημειώσεις και για ποια στοιχεία από αυτά που περιέχονται στις καταστάσεις αυτές. Πρέπει να παρέχει επίσης υποδείγματα σχετικά με την εμφάνιση των δημοσιευομένων λογιστικών καταστάσεων. Πρέπει, με όσα αναφέρονται πιο πάνω να έχει γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο η θέσπιση ενός Λογιστικού Σχεδίου επιφέρει τυποποίηση στη λογιστική εργασία. Πρέπει όμως επίσης στο σημείο αυτό να τονισθεί ότι η λογιστική τυποποίηση δεν αντικαθιστά ή υποκαθιστά τη λογιστική θεωρία αλλά, αντίθετα, απορρέει από αυτή και διευκολύνει την ομοιόμορφη υλοποίηση και εφαρμογή της από τις επιχειρήσεις της χώρας ή ενός συγκεκριμένου κλάδου. Η λογιστική τυποποίηση ή η μηχανογραφική διάσταση μέσω των ηλεκτρονικών υπολογιστών που μπορεί να έχει η τυποποίηση αυτή δεν αντικαθιστούν το ρόλο του λογιστή, του μόνου πραγματικά αρμόδιου και κατάλληλου να σχεδιάσει την τυποποίηση, να την τροφοδοτήσει σωστά με στοιχεία και να ερμηνεύσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την τυποποιημένη λογιστική εργασία. Ένα πρώτο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι σχετικά με το ποιοί είναι στην πραγματικότητα οι κοστολογικοί λογαριασμοί και που βρίσκονται σε σχέση με τους υπόλοιπους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να συνυπάρχουν μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής⁷ είτε να λειτουργούν μόνοι τους και μεταξύ τους⁸. Στην πρώτη περίπτωση οι δαπάνες που γίνονται σχετικά με την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης⁹

⁵ στην περίπτωση που υπάρχουν κέρδη σε μια χρήση

⁶ όπως είναι η Κατάσταση των Πηγών και των Χρήσεων Κεφαλαίων ή η Κατάσταση Ροών Καθαρού Κεφαλαίου Κίνησης κλπ.

⁷ δηλαδή μέσα στις ομάδες 1 έως 8 του Λογιστικού Σχεδίου

⁸ δηλαδή μέσα στην ομάδα 9 του Λογιστικού Σχεδίου

⁹ δηλ. με το κόστος παραχθέντων

ή με την λειτουργία ενός οποιουδήποτε άλλου τμήματος της¹⁰ παρακολουθούνται με κατάλληλη ανάλυση των δευτεροβαθμίων ή τριτοβαθμίων λογαριασμών των ομάδων 1 έως 8. Ο λογαριασμός π.χ. 60.01.00 «Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού» θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σύμφωνα με τα τμήματα της επιχείρησης που απασχολούν ημερομίσθιο προσωπικό. Στη συνέχεια ένας από αυτούς, έστω, ο λογαριασμός «Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού Τμήματος Παραγωγής» θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σύμφωνα με τις παραγωγικές διαδικασίες υπηρεσιών που πραγματοποιούνται. Κατ' αυτόν τον τρόπο και μέσω διαδοχικών αναλύσεων του κάθε λογαριασμού, θα μπορούσε να φτάσει κανείς στις τακτικές αποδοχές του ημερομίσθιου προσωπικού που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους λειτουργίας μιας οποιαδήποτε λειτουργίας της επιχείρησης. Όλοι αυτοί οι λογαριασμοί που δημιουργήθηκαν για να αναλυθεί ο λογαριασμός 60.01.00 «Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού» είναι κοστολογικοί λογαριασμοί. Στη δεύτερη περίπτωση, όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, την ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου. Κοστολογικοί λογαριασμοί δημιουργούνται, ουσιαστικά, μέσα στις ομάδες 2 και 6 της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Εάν κοιτάξει κανείς τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 9 θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν εκεί οι λογαριασμοί 91 »Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων» και 94 <<Αποθέματα>> που είναι αντίστοιχοι των λογαριασμών των ομάδων 6 και 2. Η ομάδα 9 αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης, δηλαδή στη λογιστική κόστους και αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα σημαίνει ότι όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9 πρέπει και να πιστώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελούν οι ομάδες 1 έως 8¹¹ οι λογαριασμοί των οποίων συλλειτουργούν μεταξύ τους. Επίσης ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελεί η ομάδα 0. Για να επιτευχθεί η ανεξαρτησία του λογιστικού κυκλώματος της ομάδας 9 σημαντικός είναι ο ρόλος που παίζει ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 90 "Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί". Η ανεξαρτησία του κυκλώματος της ομάδας 9 πηγαινει μέχρι τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου. Για να γίνει αυτό πρέπει να ληφθούν υπόψη τα έσοδα της χρονικής αυτής περιόδου. Για το λόγο αυτό υπάρχουν οι

¹⁰ δηλ. με κόστος λειτουργίας τμήματος

¹¹ Χρηματοοικονομική Λογιστική

πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 91 "Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων" και 96 "Εσοδα - Μικτά

Αναλυτικά Αποτελέσματα". Το αποτέλεσμα της περιόδου υπολογίζεται με τη βοήθεια του λογαριασμού 98 "Αναλυτικά Αποτελέσματα". Οι ανάγκες της συγκέντρωσης των δαπανών ανά λειτουργική ενότητα της επιχείρησης και του υπολογισμού του κόστους των παραχθέντων προϊόντων μιας χρονικής περιόδου ικανοποιούνται με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 92 "Κέντρα (θέσεις) Κόστους" και 93 "Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)" που αναλύονται και αναπτύσσονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι δαπάνες κατά είδος (δηλ. το πόση είναι η δαπάνη) μετατρέπονται σε δαπάνες κατά προορισμό (δηλ. για ποιο σκοπό έγινε η δαπάνη).

Από την ανάλυση που έχει προηγηθεί προκύπτει ότι υπάρχουν τρεις εναλλακτικές λύσεις ως προς τους κοστολογικούς λογαριασμούς που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση. Η πρώτη λύση είναι να τους χρησιμοποιήσει στα πλαίσια της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής¹². Η λύση αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι λειτουργεί ένα μόνο λογιστικό κύκλωμα και το μειονέκτημα ότι δημιουργείται η αναγκαιότητα χρησιμοποίησης ενός μεγάλου αριθμού λογαριασμών, ιδιαίτερα στις ομάδες 2 και 6, για τη σύγχρονη παρακολούθηση των δαπανών κατ' είδος και κατά προορισμό. Η δεύτερη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατ' είδος και να χρησιμοποιήσει το ανεξάρτητο κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης για την παρακολούθηση των δαπανών κατά προορισμό με τη βοήθεια καταλληλότερων λογαριασμών¹³. Η λύση αυτή έχει το μειονέκτημα ότι λειτουργούν δύο λογιστικά κυκλώματα. Αυτό σημαίνει ότι σχεδόν διπλασιάζεται το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης της επιχείρησης αφού πρέπει να γίνουν ξεχωριστές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς κάθε ενός λογιστικού κυκλώματος και έτσι αυξάνεται η λογιστική εργασία. Τα πλεονεκτήματα της λύσης αυτής είναι ότι (α) υπάρχει η δυνατότητα διπλού ελέγχου του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου αφού κάθε ένα από τα δύο λογιστικά κυκλώματα καταλήγει στον υπολογισμό του ίδιου στην πραγματικότητα οικονομικού αποτελέσματος αλλά από άλλη σκοπιά και (β) ο υπολογισμός του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος της επιχείρησης

¹² η πρώτη από τις δύο περιπτώσεις που αναπτύχθηκε προηγουμένως

¹³ η δεύτερη από τις δύο περιπτώσεις που αναπτύχθηκε προηγουμένως

γίνεται με τη χρησιμοποίηση καταλληλότερων και ολιγότερων λογαριασμών. Και οι δύο λύσεις που έχουν αναφερθεί καταλήγουν στον υπολογισμό του κόστους με τη βοήθεια λογαριασμών οι οποίοι ενημερώνονται από ημερολογιακές εγγραφές. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση που γίνεται σύμφωνα με οποιαδήποτε από τις δύο αυτές λύσεις ονομάζεται εσωλογιστική κοστολόγηση.

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

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

Ένα δεύτερο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί σχετικά με τους κοστολογικούς λογαριασμούς αφορά το πλήθος τους δηλαδή πόσοι λογαριασμοί κοστολογικοί θα χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση. Το ερώτημα αυτό προκύπτει κυρίως όταν η επιχείρηση ακολουθεί εσωλογιστική κοστολόγηση. Τα κριτήρια της επιλογής θα πρέπει να τεθούν και πάλι από την ίδια την επιχείρηση. Θα μπορούσαν να αναφερθούν πολλά και διάφορα κριτήρια αλλά από τα ουσιαστικότερα και βασικότερα είναι η οργανωτική

δομή της επιχείρησης και το κόστος της πληροφόρησης. Η οργανωτική δομή της επιχείρησης αποτυπώνεται σ' αυτό που ονομάζεται οργανόγραμμα. Ένα οργανόγραμμα δείχνει τους κύριους και βασικούς τομείς ή λειτουργίες που συνθέτουν την επιχείρηση. Κάθε ένας τομέας αναλύεται στη συνέχεια, π.χ. σε υποτομείς, κάθε υποτομέας σε υπηρεσίες και κάθε υπηρεσία σε γραφεία. Το οργανόγραμμα δείχνει επίσης τη διοικητική ιεραρχία της επιχείρησης. Όσο πολυπλοκότερο είναι το οργανόγραμμα μιας επιχείρησης τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί απαιτούνται για να παρακολουθηθεί το κόστος λειτουργίας κάθε διοικητικής ενότητας. Το άθροισμα του κόστους λειτουργίας όλων των διοικητικών ενότητων συνθέτει το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης .

Όσον αφορά το κόστος της πληροφόρησης για να γίνει αντιληπτή η σημασία του, έστω το εξής παράδειγμα: ας υποθεθεί ότι για την προσφορά των υπηρεσιών μίας ξενοδοχειακής επιχείρησης χρησιμοποιείται μεταξύ των άλλων πόρων, ο πόρος X ο οποίος είναι πολύ μικρής αξίας και ότι η ποσοτική του συμμετοχή στην προσφορά υπηρεσιών δεν είναι σταθερή αλλά ποικίλει και εξαρτάται από διάφορους τεχνικούς παράγοντες. Η ανάλυση του πόρου X θα μπορούσε να θεωρηθεί σαν γενικό τουριστικό έξοδο. Όταν όμως υπάρχει επιθυμία ξεχωριστής παρακολούθησης της ανάλυσης του πόρου X και προσδιορισμός της συμμετοχής του στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής κάθε μονάδας προϊόντος, τίθεται θέμα κόστους περισυλλογής της πληροφορίας αυτής. Το κόστος περισυλλογής της πληροφορίας αυτής δημιουργείται π.χ. από το ότι θα πρέπει να αξιολογείται ο πόρος X που χρησιμοποιείται κάθε φορά, από κάποιον αρμόδιο που αμείβεται για την εργασία αυτή, από τις καθυστερήσεις που ίσως υπάρξουν στην παραγωγική διαδικασία με συνέπεια την απώλεια εσόδων κλπ. Όσο περισσότερη πληροφόρηση απαιτείται από τη λογιστική κόστους τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί πρέπει να χρησιμοποιηθούν. Υπάρχει όμως πάντα το θέμα της σύγκρισης που πρέπει να γίνεται μεταξύ του κόστους περισυλλογής της πληροφορίας που θα καταχωρηθεί στους κοστολογικούς λογαριασμούς και της ωφέλειας της χρησιμότητας που θα προσφέρει η πληροφόρηση αυτή σε κάποιο ενδιαφερόμενο αρμόδιο στέλεχος της επιχείρησης. Το κόστος της πληροφόρησης είναι ένα στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη στον προσδιορισμό του βαθμού ανάλυσης στον οποίο θα υπεισέλθει το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης ακόμη και εάν αυτό είναι εξωλογιστικό. Σε πολλές περιπτώσεις πάντως συμβαίνει η επιχείρηση να είναι διατεθειμένη να υποστεί το κόστος περισυλλογής μιας πληροφορίας όμως να μην υπάρχει η άμεση τεχνική δυνατότητα για κάτι τέτοιο.

Μεγάλο μέρος του Λογιστικού Συστήματος που εφαρμόζει μια επιχείρηση αποτελείται από τις Λογιστικές Διαδικασίες που έχουν θεσπισθεί από την επιχείρηση αυτή. Λογιστική διαδικασία είναι ένα σύνολο προαποφασισμένων ενεργειών που γίνονται και έχουν σχέση με την λογιστική ενημέρωση της επιχείρησης. Για να γίνει π.χ. μια πληρωμή από το ταμείο της επιχείρησης πρέπει να ακολουθηθεί μια ορισμένη διαδικασία: πρέπει να ελεγχθεί το παραστατικό (τιμολόγιο, συμφωνητικό κλπ.) που προσκομίζει εκείνος που θα εισπράξει τα χρήματα από τον αρμόδιο υπάλληλο της επιχείρησης, να εκδοθεί ένα «ένταλμα πληρωμής» προς το ταμείο της επιχείρησης σε ένα προκαθορισμένο αριθμό αντιτύπων, ο ενδιαφερόμενος τρίτος να πάει στο ταμείο έχοντας μαζί του ορισμένα από τα αντίτυπα του εντάλματος πληρωμής, ο ταμίας να σφραγίσει τα αντίτυπα που παραλαμβάνει, να ζητήσει από τον τρίτο να υπογράψει σ' αυτά ότι παρέλαβε τα χρήματα, να του παραδώσει ένα από αυτά μαζί με τα χρήματα, να ενημερωθεί ο λογαριασμός του ταμείου με βάση κάποιο άλλο από τα αντίτυπα του εντάλματος που εκδόθηκαν και που προωθήθηκε προς τον αρμόδιο υπάλληλο και τέλος, να γίνει συμφωνία (όχι βέβαια μετά από κάθε πληρωμή αλλά οπωσδήποτε στο τέλος της ημέρας) μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου που δείχνει ο λογαριασμός του ταμείου και των χρημάτων που πραγματικά υπάρχουν στο ταμείο.

Λογιστικές διαδικασίες πρέπει να υπάρχουν για να παρακολουθούνται π.χ. τα γραμμάτια που εξοφλούνται από τους πελάτες, τα γραμμάτια που αποστέλλονται στις Τράπεζες για διάφορες αιτίες, οι εισπράξεις που γίνονται, οι πωλήσεις μετρητοίς ή με πίστωση, η μισθοδοσία του προσωπικού κλπ. Γίνεται αντιληπτό ότι για να έχει μια επιχείρηση λογιστική ενημέρωση πρέπει όλες αυτές οι λογιστικές διαδικασίες να είναι σωστά σχεδιασμένες, ώστε να αποφεύγεται η περιττή γραφειοκρατία, και να ολοκληρώνονται εγκαίρως και χωρίς λάθη.

ΤΕΤΑΡΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

4.1 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση

Εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η ολοκληρωμένη μορφή κοστολόγησης με την οποία προσδιορίζεται το κόστος των τελικών φορέων από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των υπηρεσιών. Δηλαδή, η εσωλογιστική κοστολόγηση στηρίζεται σε λογιστικές εγγραφές για το σχηματισμό του κόστους (άμεσου και έμμεσου). Το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους φορείς και οι εγγραφές στηρίζονται στα δικαιολογητικά ενώ το έμμεσο κόστος δέχεται κοστολογική επεξεργασία. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των λογαριασμών και κατανέμουν τα μεγέθη των λογαριασμών στους σχετικούς υπολογαριασμούς. Οι καταστάσεις που συντάσσονται για το σκοπό αυτό ονομάζονται φύλλα μερισμού και αποτελούν δικαιολογητικά στοιχεία των εγγραφών και του τρόπου συνθέσεως του κόστους των φορέων.

Αντίθετα, εξωλογιστική κοστολόγηση είναι η ατελής μορφή κοστολογήσεως στην οποία το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολογήσεως το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς και προσδιορίζεται εμπειρικά.

β) Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι π.χ. τα δελτία απασχολήσεως προσωπικού.

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

Σύμφωνα με τον Δ.Παπαδημητρίου επισημαίνεται ότι η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της λογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης είναι ότι στη δεύτερη δεν ενεργούνται εγγραφές μερισμού και καταλογισμού των βιομηχανικών δαπανών, αλλά οι σχετικοί λογαριασμοί του κόστους των παραγόμενων προϊόντων μπορούν να χρεωθούν κατευθείαν με πίστωση των λογαριασμών πρώτων κ.λπ. υλών και των δαπανών κατ'είδος με βάση τα δεδομένα του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου, το οποίο κατ'ουσία περιλαμβάνει κατά ιδιότροπο τρόπο τις καταστάσεις κόστους παραγωγής.

3. Διάρθρωση ξενοδοχειακής μονάδας

Στην ξενοδοχειακή μονάδα όπως και σε κάθε επιχείρηση λειτουργούν υπηρεσίες οι οποίες υποστηρίζουν τη λειτουργία της και αυτές είναι: **α) Υπηρεσίες**

- Γενική Διεύθυνση και γραμματεία - όπου λαμβάνονται όλες οι αποφάσεις και σχεδιάζεται ο τρόπος δράσης της επιχείρησης.
- Διεύθυνση διοικητικού - όπου διευθετούνται τα θέματα που αφορούν το προσωπικό και την υποδοχή των πελατών.
- Οικονομικές υπηρεσίες - όπου διευθετούνται τα οικονομικά της επιχείρησης, λογιστήριο, ταμείο, προμήθειες, αποθήκη κ.α.
- Υπηρεσία ελέγχου - όπου διενεργεί ελέγχους για την ορθότητα των οικονομικών διαδικασιών και της λειτουργίας των υπηρεσιών.
- Τεχνική υπηρεσία - όπου ευθύνη της είναι η συντήρηση των εγκαταστάσεων της μονάδας.

Στις παραπάνω υπηρεσίες υπάγονται κλάδοι δραστηριότητας οι οποίοι αποτελούν τον άμεσο τρόπο με τον οποίο θα υλοποιηθεί ο στόχος της επιχείρησης, που είναι η μεγιστοποίηση των κερδών.

β) Κλάδοι δραστηριότητας

Υποδομάρια Εστιατόριο

Κυλικείο - Internet cafe

Μπαρ

Πλυντήριο

Εμπορικά καταστήματα Γυμναστήριο κ.α.

4.2 Η αναλυτική λογιστική στις ξενοδοχειακές μονάδες

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 αυτής. Η έλλειψη μεγάλων αποθεμάτων και η απουσία παραγωγικής διαδικασίας αυτού του είδους επιχειρήσεων, που είναι κατ'εξοχήν επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, καθιστούν ευκολότερο το έργο της αναλυτικής λογιστικής. Στην αυτόνομη λειτουργία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ..

4.3 Εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τις ξενοδοχειακές μονάδες

Στην παραπάνω ενότητα με την χρηματοοικονομική ανάλυση του κλάδου καλύφθηκε το θέμα της διαμόρφωσης του κόστους των ξενοδοχειακών μονάδων με έμμεση αναφορά κυρίως στους δείκτες αποδοτικότητας. Στην παρούσα ενότητα θα παρουσιάσουμε ένα άλλο ενδιαφέρον ζήτημα του κόστους των μονάδων αυτών που αναφέρεται στην εφαρμογή των διαφόρων κοστολογικών συστημάτων από αυτές. Η ενότητα αυτή στηρίζεται σε εμπειρικές έρευνες στο εξωτερικό και στην Ελλάδα όσον αφορά τα κοστολογικά συστήματα που εφαρμόζονται στον ξενοδοχειακό κλάδο. Δεδομένου ότι υπάρχει επαρκής βιβλιογραφία, ξένη και ελληνική, επιλέξαμε, αντί να προχωρήσουμε σε μία πρωτογενή εμπειρική έρευνα, να παρουσιάσουμε με τον πληρέστερο δυνατό τρόπο τα αποτελέσματα εμπειρικών ερευνών βάσει της βιβλιογραφίας. Θεωρήσαμε ότι μια τέτοια ευρύτερη παρουσίαση θα είχε μεγαλύτερο επιστημονικό ενδιαφέρον από μία νέα, περιορισμένης έκτασης, εμπειρική εφαρμογή. Ειδικότερα θα παρουσιάσουμε:

Κοστολόγηση Επιχειρήσεων του Τουριστικού Κλάδου - η περίπτωση των ξενοδοχείων. Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τον προσδιορισμό του κόστους των διαφόρων τύπων, μορφών και ποικιλιών του τουριστικού προϊόντος δεν διαφέρει σημαντικά από την διαδικασία που ακολουθείται κατά την κοστολόγηση των βιομηχανικών προϊόντων και υπηρεσιών άλλων κλάδων. Μια ενδεικτική αρίθμηση των τουριστικών προϊόντων είναι η ακόλουθη: Υπηρεσία ύπνου σε ξενοδοχειακή μονάδα. Υπηρεσία και αξία πρωινού. Υπηρεσία και αξία φαγητού. Υπηρεσία και αξία ποτών

πάσης φύσεως. Υπηρεσία τηλεπικοινωνιών. Υπηρεσία πλυντηρίου ρούχων. Υπηρεσία πισίνας. Υπηρεσία θυρίδων ασφάλισης. Υπηρεσία φαξ. Υπηρεσία- χρήση υπολογιστών. Υπηρεσία Γραμματειακής Υποστήριξης. Υπηρεσία θαλάσσιων σπορ. Υπηρεσία ξεναγήσεων σε διάφορους χώρους πολιτιστικού ενδιαφέροντος. Υπηρεσία μετακινήσεων προς λιμάνια, αεροδρόμια, κλπ. Υπηρεσία θεραπευτικού χαρακτήρα¹⁴. Υπηρεσίες καλλιτεχνικού χαρακτήρα. Άλλες Υπηρεσίες. Η κοστολόγηση των προϊόντων της τουριστικής βιομηχανίας 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 στην 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.

Οι βασικές κοστολογικές υποδιαίρεσεις ή τα βασικά κέντρα κόστους μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης μπορούν να είναι τα ακόλουθα:

1. Λειτουργία εκμετάλλευσης ξενοδοχειακών μονάδων
2. Λειτουργία Μάρκετινγκ ή προώθησης πωλήσεων
3. Λειτουργία Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών
4. Χρηματοοικονομική Λειτουργία

Στη συνέχεια, κάθε βασική λειτουργία ή κοστολογική υποδιαίρεση αναπτύσσεται σε υπολειτουργίες ή κέντρα κόστους, όπως για παράδειγμα λειτουργία εκμεταλλεύσεως ξενοδοχειακών μονάδων ή παραγωγής τουριστικών προϊόντων κ.λπ.

Σε τρίτο επίπεδο, κάθε ξενοδοχειακή μονάδα διαρθρώνεται σε Διευθύνσεις και Τμήματα, αντίστοιχα με τα κέντρα κόστους της. Με αφετηρία την κοστολογική διάρθρωση της ξενοδοχειακής μονάδας, οι κατ' είδος δαπάνες κατανέμονται και επιβαρύνουν τις αντίστοιχες λειτουργίες που αφορούν τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους. Προηγουμένως, το κόστος των βοηθητικών τμημάτων κατανέμεται στα κύρια βοηθητικά κέντρα προκειμένου να σχηματιστεί το ολικό κόστος των κύριων κέντρων. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους υπάρχουν μόνο στη λειτουργία παραγωγής (στη Διεύθυνση δηλαδή Εκμεταλλεύσεως του ξενοδοχείου). Τα βοηθητικά κέντρα κόστους παράγουν έργο που απορροφάται από τα κύρια κέντρα κόστους του ξενοδοχείου. Στον παρακάτω

¹⁴ σπα, μασάζ, θαλασσοθεραπείες, κ.λ.π

πίνακα παρουσιάζονται ορισμένα από τα βοηθητικά κέντρα κόστους ενός ξενοδοχείου και τα κριτήρια κατανομής του κόστους αυτών:

	Κριτήριο Κατανομής Κόστους
Βοηθητικά Κέντρα Κόστους Ξενοδοχείου	
Αποθήκη τροφίμων -ποτών- κουζίνα	Ποσότητα διακινούμενων υλικών
Τμήμα Συντηρήσεων	Χρόνος απασχόλησης του προσωπικού του τμήματος και αξία αναλωμένων υλικών
Τμήμα Κρατήσεων	Αριθμός πραγματοποιημένων κρατήσεων
Τμήμα Πραγματοποίησης Πωλήσεων	Πραγματικός χρόνος απασχόλησης προσωπικού του τμήματος και πρόσθετες δαπάνες
Τμήμα σεμιναρίων- δεξιώσεων- συνεδρίων	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού τμήματος
Τμήμα Ψυχαγωγικών Εκδηλώσεων	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού τμήματος
Τμήμα Υποστήριξης πελατών	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Διοικητικών Υπηρεσιών	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Προσωπικού	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Ασφαλείας	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Οικονομικών Υπηρεσιών και Προγραμματισμού	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Λογιστηρίου	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα

Πίνακας 4.1 Βοηθητικά Κέντρα Κόστους Ξενοδοχείου, Κριτήριο Κατανομής Κόστους

4.4 Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα

Τα κύρια παραγόμενα από τα ξενοδοχεία προϊόντα και τα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής τους είναι τα ακόλουθα:

Κύρια παραγωγικά τμήματα	Παραγόμενα προϊόντα - υπηρεσίες
Τμήμα Δωματίων	Διαμονή- Διανουκτέρευση
Τμήμα Σουιτών	Διαμονή- Διανουκτέρευση
Τμήμα Αιθουσών	Χρήση ανά ώρα και ημέρα
Τμήμα Θυρίδων	Χρήση ανά ημέρα
Τμήμα πλυντηρίων ρούχων	Χρήση ανά μονάδα εισαγωγής
Τμήμα τηλεφώνων	Μονάδες τηλεφωνικών συνδιαλέξεων

Τμήμα φαξ	Μονάδες φαξ
Τμήμα Υπολογιστών	Χρησιμοποίηση ανά ώρα λειτουργίας
Τμήμα Parking	Χρησιμοποίηση ανά ώρα/ μέρες ή μήνα παραμονής
Τμήμα Εστιατορίου/ων	Φαγητά- Ποτά
Τμήμα Μπαρ	Φαγητά- Ποτά

Πίνακας 4.2 Κύρια παραγωγικά τμήματα, Παραγόμενα προϊόντα – υπηρεσίες

Από τον ανωτέρω πίνακα γίνεται εμφανής η ιδιομορφία των προϊόντων που παρέχονται από τα ξενοδοχεία: αναλώνονται την ίδια ημέρα ή κατά τον χρόνο παραγωγής τους δημιουργώντας έσοδα για το τμήμα ή το κέντρο κόστους στο οποίο υπάγονται. Έτσι, κάθε παραγωγικό τμήμα λειτουργεί τόσο ως Κέντρο Κόστους, όσο και ως Κέντρο Κέρδους. Φορέας του κόστους είναι επομένως το αντίστοιχο έσοδο που προκύπτει από τη διάθεση του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται ή διατίθεται από το εκάστοτε παραγωγικό τμήμα. Εάν στο κόστος αυτό προστεθεί και το Άμεσο κόστος της λειτουργίας Μάρκετινγκ, το ολικό ποσό που προκύπτει, συγκρινόμενο με το αντίστοιχο έσοδο, οδηγεί στον προσδιορισμό του Μικτού Αποτελέσματος που εκφράζει τόσο την κερδοφορία και την αποτελεσματικότητα του εν λόγω τμήματος, όσο και της υπηρεσίας ή του τουριστικού προϊόντος που παράγεται στο τμήμα αυτό.

4.5 Κοστολογικά Συστήματα και Ελληνικές Επιχειρήσεις

Τμήμα Διευθυντή Μονάδας

Σύμφωνα με έρευνα που διενεργήθηκε το 2003 από τους Venieris et. al., οι ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα συστήματα της Πλήρους Κοστολόγησης, της Άμεσης Κοστολόγησης, το Standard Costing και την Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα- ανά κλάδο σύμφωνα με τα παρακάτω ποσοστά:

Κοστολογικό Σύστημα	Κατασκευαστικές Επιχειρήσεις (N=85)		Εμπορικές Επιχειρήσεις (N=54)		Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών (N=38)	
	N	%	N	%	N	%
Πλήρης Κοστολόγηση	45	52.9	25	46.3	15	39.5

Άμεση Κοστολόγηση	10	11.8	4	7.4	2	5.3
Standard Costing	25	29.4	9	16.7	1	2.6
ABC	25	29.4	20	37	17	44.7
Απουσία Κοστολογικού Συστήματος	3	3.3	2	3.8	4	10.5

Πίνακας 4.3 Κοστολογικό Σύστημα

Πηγή: "ABC in Greece, Adopters, Supporters and Deniers", Venieris et.AI., 2003

Αξίζει να σημειώσουμε ότι αρκετές ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν περισσότερα του ενός κοστολογικά συστήματα κατά την κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών τους. Το πιο διαδεδομένο σύστημα για τις κατασκευαστικές και εμπορικές επιχειρήσεις είναι αυτό της Πλήρους Κοστολόγησης με ποσοστά υιοθέτησης 52.9% και 46.3% αντίστοιχα. Αξιοσημείωτο είναι το ποσοστό χρησιμοποίησης της Κοστολόγησης ανά δραστηριότητα από τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (44.7%) ποσοστό που υπερβαίνει το αντίστοιχο της Πλήρους Κοστολόγησης για τον κλάδο (39.5%). Η Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα χρησιμοποιείται σε υψηλό ποσοστό (37%) από τις εμπορικές επιχειρήσεις. Όσον αφορά τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις, παρατηρούμε ότι η ABC και το Standard Costing βρίσκονται στην δεύτερη θέση υιοθέτησης με το ίδιο ποσοστό, που αγγίζει το 29.4%. Η Άμεση Κοστολόγηση είναι το σύστημα που χρησιμοποιείται στον χαμηλότερο βαθμό και από τους τρεις κλάδους και πάντα σε συνδυασμό με κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα.

ΠΕΜΠΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Εφαρμογές

Εφαρμογή 1η:

- ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ (PORTO PAROS)
- Κατηγορίας 4 ΑΣΤΕΡΩΝ
- Η χρονική διάρκεια λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας για τον μεγάλο όγκο τουριστών αποτελεί το χρονικό διάστημα από τον μήνα Απρίλιο μέχρι τον μήνα Οκτώβριο

Σε αυτή την εφαρμογή, με τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής, θα προσδιορίσουμε το ίδιο αποτέλεσμα με αυτό της γενικής λογιστικής αλλά με διαφορετικό τρόπο και επιπλέον με ανάλυση των μικτών αποτελεσμάτων κατά εκμετάλλευση. Οι εκμεταλλεύσεις στην ξενοδοχειακή μονάδα "Portoparos Hotel" είναι δύο. Η εκμετάλλευση των υπνοδωματίων και η εκμετάλλευση ειδών εμπορίας (εστιατόριο - μπαρ). Σε αυτή την ξενοδοχειακή μονάδα τα κύρια κέντρα κόστους είναι:

- α)Κ.Κ.Κ. Εκμετάλλευσης υπνοδωματίων
- β)Κ.Κ.Κ. Εκμετάλλευσης ειδών εμπορίας
- γ)Κ.Κ.Κ. Γενικής διεύθυνσης
- δ)Κ.Κ.Κ. Διεύθυνσης διοικητικού
- ε) οι Τεχνικές Υπηρεσίες αποτελούν το Βοηθητικό κέντρο κόστους

Η δυναμικότητα της ξενοδοχειακής μονάδας ανέρχεται σε 18 (family),σε 45 (pagalous), σε 15 (aqua pagalous), σε 15 (σουίτες), σε 7 (τρίκλινα) και σε 114 (δίκλινα δωμάτια), συνολικά δηλαδή σε 214 κλίνες. Βάση του ισολογισμού της 31/12 του αρχικού αποθέματος συντάσσουμε τον πίνακα εκκαθαρίσεων των αποθεμάτων. Ακολουθεί το φύλλο μερισμού των οργανικών εξόδων όπου εκεί βλέπουμε:

τον επιμερισμό των άμεσων και έμμεσων εξόδων στα κύρια κέντρα κόστους

Στη συνέχεια συντάσσουμε τον πίνακα ποσοστών επιμερισμού των έμμεσων εξόδων στα κέντρα κόστους χρησιμοποιώντας προϋπολογισθέντα ποσοστά επιμερισμού τα οποία είναι διαφορετικά σε κάθε επιχείρηση, σύμφωνα με τα δικά της δεδομένα τα

οποία αξιολογούνται από τον εκάστοτε κοστολόγο της. Έπειτα συντάσσουμε τον πίνακα ποσοστών καταλογισμού των κέντρων κόστους στους φορείς παροχής υπηρεσιών. Σε αυτόν τον πίνακα επιμερίζουμε το σύνολο εξόδων κάθε κέντρου κόστους στα προϊόντα και υπηρεσίες που παρέχει η επιχείρηση. Στη συνέχεια συγκεντρώνουμε τα οργανικά έσοδα της επιχείρησης κατά φορέα παροχής υπηρεσιών. Τέλος επεξεργαζόμαστε όλα τα παραπάνω δεδομένα και επιμερίζουμε τα ποσά που αναλογούν σε κάθε κέντρο κόστους και φορέα παροχής υπηρεσιών στον πίνακα κοστολογικής ανάλυσης.

i) Πίνακας εκκαθαρίσεων αποθεμάτων

	Τρόφ. - Γεύματα	Οινοπν. ποτά	Αναψυκτικά	Υλικά καθαριότητας	Καύσιμα
Αρχ. Απόθεμα	20000	25000	3000	1500	2500
Αγορές Χρήσης	300000	75000	51000	40000	30000
Αναλλώσεις αποθ.	250000	82000	49000	35000	31000
Ελλείμματα	2000	500	600		
Απόθεμα λήξης	68000	17500	4400	6500	1500

Πίνακας 5.1 Πίνακας εκκαθαρίσεων αποθεμάτων

ii) Πίνακας ποσοστών επιμερισμού των έμμεσων εξόδων στα κέντρα κόστους:

	Εκμ. Υποδοματίων	Εκμ. Ειδ. εμπορίας	Γενική διεύθυνση	Διεύθυνση διοικητικού	Τεχνικές υπηρεσίες
Καύσιμα	60%	20,00%	8,00%	8,00%	4,00%
Υλικά καθαριότητας	80%	10%	4%	4%	2%
ΔΕΗ	65%	12%	10%	10%	3%
Υδρευση	74%	20%	2%	2%	2%
ΟΤΕ	-	6%	70%	20%	4%
Ασφάλιστρα πυρός	70%	20%	4%	4%	2%
Επισκευές εγκ.	60%	20%	7%	7%	6%
Γραφική ύλη	7%	3%	30%	50%	10%
Διάφορα έξοδα	40%	30%	10%	10%	10%
Αποσβέσεις κτιρίων	60%	15%	10%	10%	5%

Αποσβέσεις μηχανημάτων	30%	50%	6%	6%	8%
Αποσβέσεις επίπλων	60%	20%	10%	10%	-

Πίνακας 5.2 Πίνακας ποσοστών επιμερισμού των έμμεσων εξόδων στα κέντρα κόστους

iii) Πίνακας ποσοστών καταλογισμού των κέντρων κόστους στους φορείς παροχής υπηρεσιών:

	Υπνοδ.	Τροφ.-γευμ.	Οιν. ποτά	Αναψυκτικά	Κόστος διοικ.	Χρημ. Κόστος	Ανόργανα έξοδα
Εκμ. Υπνοδ.	100%						
Εκμ.Ειδών εμπορ.		50%	40%	10%			
Γενική διεύθυνση					100%		
Διεύθυνση διοικητικού					100%		
Χρημ/κή λειτουργία						100%	
Ελλείμματα							100%

Πίνακας 5.3 Πίνακας ποσοστών καταλογισμού των κέντρων κόστους στους φορείς παροχής υπηρεσιών

Οργανικά έσοδα κατά (προϊόν) φορέα παροχής υπηρεσιών:

κλάδος υπνοδοματίων	1.050.000
κλάδος τροφίμων-γευμάτων	600.000
κλάδος οινοπνευματοδόν ποτών	350.000
κλάδος αναψυκτικών	150.000
σύνολο εσόδων	2.150.000

Πίνακας κοστολογικής ανάλυσης

Ο πίνακας κοστολογικής ανάλυσης θα αποτελέσει τη βάση για τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής.

Στοιχεία κόστους	Είδος εσόδου	Λογ. Γεν. Λογ.	Ποσά Ισοζυγίου	Β.Κ.Κ. Τεχνικές Υπηρεσίες	Κ.Κ.Κ. Εκμ. Υπνοδοματίων	Κ.Κ.Κ. Εκμ. Ειδών εμπορίας	Κ.Κ.Κ. Γενική διεύθυνση	Κ.Κ.Κ. Διεύθυνση διοικητικού	Κ.Κ.Κ. Χρηματ/κή λειτουργία	Διαφορές καταλογισμού ελλείμματα	Υπνοδοματίων	Τρόφιμα γεύματα	Οινοπνευματώδη ποτά	Αναψυκτικά	Κόστος διοικητικής	Χρηματ/κό κόστος	Ανόργανα έξοδα
Ομάδα 2																	
Τρόφιμα - γεύματα	20.00		250000,00			250000,00						250000,00					2000,00
Οινοπνευματώδη ποτά			82000,00										82000,00				500,00
Αναψυκτικά			49000,00											49000,00			600,00

Καύσιμα		31000,00	1240,00	18600,00			2480,00			18600,00	3100,00	2480,00	620,00	4960,00					
Καύσιμα από Τεχν. Υπηρε.			1240,00							620,00	248,00	198,40	49,60						
Υλικά καθαριότητας		35000,00	700,00	28000,00			1400,00			28000,00	1750,00	1400,00	350,00	2800,00					
Υλικά καθ. Από Τεχνικές υπηρε.			700,00							350,00	140,00	112,00	28,00						
Ομάδα 6																			
Τακτικές αποδοχές	60.00.00	700000,00	63000,00	262500,00		210000,00	91000,00			262500,00	36750,00	29400,00	7350,00	301000,00					
Τακτ. Αποδ. Από Τεχν. Υπηρε.			63000,00	31500,00			3150,00			31500,00	12600,00	10080,00	2520,00	6300,00					
ΙΚΑ	60.03.00	180000,00	16200,00	67500,00			23400,00			67500,00	9450,00	7560,00	1890,00	77400,00					
ΙΚΑ από Τεχν. Υπηρε.			16200,00	8100,00			810,00			8100,00	3240,00	2592,00	648,00	16200,00					
Χαρτόσημο	60.03.04	4500,00	405,00	1687,50			585,00			1687,50	236,25	189,00	47,25	1935,00					
Χαρτόσημο από Τεχν. Υπηρε.			405,00							202,50	81,00	64,80	16,20						
Αμοιβές δικηγόρων	61.00.00	3500,00												3500,00					
ΔΕΗ	62.00.00	32000,00	960,00	20800,00			3200,00			20800,00	1920,00	1536,00	384,00	6400,00					
ΔΕΗ από Τεχν. Υπηρε.			960,00							480,00	192,00	153,60	38,40						
Υόρευση	62.02.00	7000,00	140,00	5180,00			140,00			5180,00	700,00	560,00	140,00						
Υόρευση από Τεχν. Υπηρε.			140,00							70,00	28,00	22,40	5,60						
Τηλεπικοινωνίες	62.03.00	65000,00	2600,00				13000,00				1950,00	1560,00	390,00	58500,00					
Τηλεπικοινωνίες από Τεχν. Υπηρε.			2600,00	1300,00			130,00			1300,00	520,00	416,00	104,00						

Ενοίκια κτιρίων	62.04.01	15000,00							7500,00	6000,00	1500,00			
Ασφάλιστρα πυρός	62.05.00	6500,00	130,00	4550,00			260,00		4550,00	650,00	520,00	130,00	520,00	
Ασφάλιστρα πυρός από Τεχν. Υπηρε.			130,00						65,00	26,00	20,80	5,20		
Επισκευές εγκαταστάσεων	62.07.01	7500,00	450,00	4500,00			525,00		4500,00	750,00	600,00	150,00	1050,00	
Επισκευές εγκαταστάσεων από Τεχν. Υπηρε.			450,00						225,00	90,00	72,00	18,00		
Διαφημίσεις	64.02.00	45000,00											45000,00	
Γραφική ύλη	64.07.03	9500,00	950,00				4750,00		665,00	142,50	114,00	28,50	7600,00	
Γραφική ύλη από Τεχν. Υπηρε.			950,00						475,00	190,00	152,00	38,00		
Διάφορα έξοδα	64.98.98	25000,00	95305,00	56402,5			7140,25		56402,5	22311	17848,8	4462,2	14280,5	
Διάφορα έξοδα από Τεχν. Υπηρε.			2500,00	1250,00			125,00		1250,00	500,00	400,00	100,00		
Τόκοι- έξοδα	65.01.00	5000,00												
Αποσβέσεις κτιρίων	66.01.00	45000,00	2250,00	27000,00			4500,00		27000,00	3375,00	2700,00	675,00	9000,00	
Αποσβέσεις κτιρίων από Τεχν. Υπηρε.			2250,00	1125,00			112,50		1125,00	450,00	360,00	90,00		
Αποσβέσεις μηχανημάτων	66.02.00	16000,00	1280,00	4800,00			960,00		4800,00	4000,00	3200,00	800,00	1920,00	
Αποσβέσεις μηχανημάτων από Τεχν. Υπηρε.			1280,00						640,00	256,00	204,80	51,20		
Αποσβέσεις επίπλων	66.04.00	67000,00		40200,00			6700,00		40200,00	6700,00	5360,00	1340,00	13400,00	
Σύνολο			185610,00	542385,00	583569,50	389505,25	160040,25		542385,00	351284,75	163027,80	69256,95	549545,50	3100,00

Πίνακας 5.4 Πίνακας κοστολογικής ανάλυσης

Έπειτα από αυτή την διαδικασία προσδιορισμού του αποτελέσματος της χρήσης, μπορούμε να αξιοποιήσουμε τα προκύψαντα δεδομένα για επεξεργασία μέσω του διοικητικού λογισμού. Χρησιμοποιώντας δηλαδή τα κοστολογικά δεδομένα μπορούμε να λάβουμε γνώση για το ποιοι φορείς παροχής υπηρεσιών είναι ζημιωγόνι και ποιοι όχι.

Έτσι έχουμε τα εξής Κοστολογικά δεδομένα:

κόστος για υπνοδωμάτια	542.385,00
κόστος για τρόφιμα - γεύματα	351.284,75
κόστος για οινοπνευματώδη ποτά	163.027,80
κόστος για αναψυκτικά	69.256,95
κόστος διοίκησης	549.545,50
χρημ/κό κόστος	5.000,00

Το κόστος διοίκησης και το χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να επιμερισθεί στους φορείς παροχής υπηρεσιών (υπνοδωμάτια, τρόφιμα - γεύματα, οινοπνευματώδη ποτά και αναψυκτικά) ανάλογα με το τι ποσοστό κατέχει ο καθένας στον συνολικό τζίρο.

Ποσοστό κάθε φορέα στον συνολικό τζίρο:

έσοδα από υπνοδωμάτια	1.050.000,00	48,84% ¹⁵
έσοδα από τρόφιμα γεύματα	600.000,00	27,90%
έσοδα από οινοπνευματώδη ποτά	350.000,00	16,28%
έσοδα από αναψυκτικά	150.000,00	6,98%
σύνολο εσόδων	2.150.000,00	100%

Οπότε έχουμε:

Φορέας Υπνοδωμάτια

Κόστος εκμετάλλευσης	542.385,00	
Κόστος διοίκησης	549.545,50 X 48,84%	268.398,02
Χρημ/κό κόστος	5.000,00 X 48,84%	2.442,00

Ολικό κόστος 813.225,02

Φορέας Τρόφιμα - Γεύματα

¹⁵ (1.050.000/2.150.000) x 100

Κόστος εκμετάλλευσης		351.284,75
Κόστος διοίκησης	549.545,50 X 27,90%	153.323,19
<u>Χρημ/κό κόστος</u>	<u>5.000,00 X 27,90%</u>	<u>1.395,00</u>

Ολικό κόστος 506.002,94

Φορέας Οινοπνευματώδη ποτά

Κόστος εκμετάλλευσης		163.027,80
Κόστος διοίκησης	549.545,50 X 16,28%	89.466,00
<u>Χρημ/κό κόστος</u>	<u>5.000,00 X 16,28%</u>	<u>814,00</u>

Ολικό κόστος 253.307,80

Φορέας Αναψυκτικά

Κόστος εκμετάλλευσης		69.256,95
Κόστος διοίκησης	549.545,50 X 6,98%	38.358,27
<u>Χρημ/κό κόστος</u>	<u>5.000,00 X 6,98%</u>	<u>349,00</u>

Ολικό κόστος 107.964,22

Από την παραπάνω ανάλυση, προκύπτει ότι κανένας από τους φορείς παροχής υπηρεσιών δεν παρουσιάζει ζημία. Επίσης έχουμε την δυνατότητα να εξετάσουμε, αφού γνωρίζουμε τα παραπάνω δεδομένα, ποιο είναι το περιθώριο κέρδους του κάθε φορέα αλλά και να τα συγκρίνουμε μεταξύ τους. Ακόμη, εφόσον γνωρίζουμε το ολικό κόστος του φορέα "Υπνοδωμάτια τότε θα μπορούμε να υπολογίσουμε και το κόστος ανά δωμάτιο, αλλά και ανά κρεβάτι. Η συγκεκριμένη ξενοδοχειακή μονάδα έχει 18 family, 45 pagalous, 15 aquapagalous, 15 σουίτες, 7 τρίκλινα και 114 δίκλινα δωμάτια, συνολικά δηλαδή 214 κλίνες.. Η ξενοδοχειακή μονάδα έχει λειτουργήσει για 180 ημέρες με 100% πληρότητα. Άρα:

- 18 family δωμάτια X 180 διανυκτερεύσεις = 3240
- 45 pagalous δωμάτια X 180 διανυκτερεύσεις = 8100
- 15 aquapagalous δωμάτια X 180 διανυκτερεύσεις = 2700
- 15 σουίτες δωμάτια X 180 διανυκτερεύσεις = 2700
- 7 τρίκλινα δωμάτια X 180 διανυκτερεύσεις = 1260
- 114 δίκλινα δωμάτια X 180 διανυκτερεύσεις = 20520

Τα σταθερά έξοδα υπολογίζονται ανά δωμάτιο ενώ τα μεταβλητά ανά κρεβάτι:

Σταθερά έξοδα / Διαν. δωματίων $462.660,00^{16} / 38520 = 12,01$

Μεταβλητά έξοδα / Διαν. Κρεβατιών $79.725 / 38520 = 2,07$

Κόστος ανά family δωμάτιο = $12,01 + 2,07 + 2,07 + 2,07 + 2,07 = 20,29$

Κόστος ανά ragalous δωμάτιο = $12,01 + 2,07 + 2,07 + 2,07 = 12,22$

Κόστος ανά aquaragalous δωμάτιο = $12,01 + 2,07 + 2,07 = 16,15$

Κόστος ανά σουίτα = $12,01 + 12,01 + 2,07 + 2,07 + 2,07 + 2,07 = 32,3$

Κόστος ανά τρίκλινο δωμάτιο = $12,01 + 2,07 + 2,07 + 2,07 = 18,22$

Κόστος ανά δίκλινο δωμάτιο = $12,01 + 2,07 + 2,07 = 16,15$

Εφαρμογή 2η:

Προϋπολογιστική κοστολόγηση.

Το ξενοδοχείο "Star Hotel", δυναμικότητας 200 δίκλινων δωματίων, πρόκειται να λειτουργήσει την επόμενη σεζόν από τον μήνα Απρίλιο έως Σεπτέμβριο (183 ημέρες). Ο κοστολόγος της επιχείρησης σύμφωνα με τα δεδομένα που συλλέγει προβαίνει στον προϋπολογισμό του κόστους ανά μονάδα για την προκειμένη περίοδο. Ο προϋπολογισμός θα γίνει βάσει τριών σεναρίων:

α) Η ξενοδοχειακή μονάδα θα λειτουργήσει και τους έξι μήνες με 100% πληρότητα.

β) Η ξενοδοχειακή μονάδα θα λειτουργήσει και τους έξι μήνες με 70% πληρότητα.

γ) Η ξενοδοχειακή μονάδα θα λειτουργήσει αρχικά τους έξι μήνες με 70% πληρότητα και στη συνέχεια και τους επόμενους δύο μήνες (Οκτώβριο - Νοέμβριο) με 30% πληρότητα. Τα σταθερά έξοδα θα είναι 35.000.000 επιπλέον ενώ τα μεταβλητά 80.000.000 επιπλέον.

Τα προϋπολογιστικά έξοδα της μονάδας είναι:

i) Σταθερά έξοδα

Αμοιβές προσωπικού σταθερές 50.000.000

Έξοδα συντηρήσεως 12.000.000

Έξοδα διαχείρισης 15.000.000

¹⁶ $462.660 + 79.725 = 542.385$

<u>Αποσβέσεις επίπλων και σκευών</u>	35.000.000
Σύνολο σταθερών εξόδων	112.000.000
ii) Μεταβλητά έξοδα	
Αναλώσιμα εμπορεύματα	150.000.000
Αμοιβές προσωπικού μεταβλητές	12.000.000
ΔΕΗ	15.000.000
Υδρευση	3.000.000
Τηλεπικοινωνίες	3.000.000
<u>Λοιπά μεταβλητά έξοδα</u>	5.000.000
Σύνολο μεταβλητών εξόδων	206.000.000

Κοστολόγηση υπηρεσιών ξενοδοχειακής μονάδας Από i + ii έχουμε:

Συνολικό προϋπολογιστικό κόστος 318.000.000

α) Η ξενοδοχειακή μονάδα θα λειτουργήσει και τους έξι μήνες με 100% πληρότητα. 183 ημέρες X 200 δωμ. = 36.600 συνολικές διανυκτερεύσεις

Σύνολικό προϋπολογιστικό κόστος 318.000.000 = 8.688,52 / διαν.

Σύνολο διανυκτερεύσεων 36.600

επίσης:

Σύνολο σταθερών εξόδων 112.000.000 = 3.060,10 σταθερό κόστος ανά διαν

Σύνολο διανυκτερεύσεων. 36.600

Σύνολο μεταβλητών εξόδων 206.000.000 = 5.628,41 μεταβλητό κόστος ανά διαν.

Σύνολο διανυκτερεύσεων 36.600

β) Η ξενοδοχειακή μονάδα θα λειτουργήσει και τους έξι μήνες με 70% πληρότητα.

183 ημέρες X 200 δωμ. X 70% = 25.620 συν. διανυκτερεύσεις

Συνολικό προϋπολογιστικό κόστος 318.000.000 = 12.412,17 / διαν.

Σύνολο διανυκτερεύσεων στο 70% 25.620

όπου:

Σύνολο σταθερών εξόδων 112.000.000 = 4.371,58 σταθερό κόστος ανά διαν.

Σύνολο διανυκτερεύσεων 25.620

Σύνολο μεταβλητών εξόδων $\frac{206.000.000}{25.620} = 8.040,59$ μεταβλητό κόστος ανά διαν.

Σύνολο διανυκτερεύσεων 25.620

Σε αυτό το σενάριο διαπιστώνουμε ότι το συνολικό κόστος ανά διανυκτέρευση αυξάνεται κατά 43% περίπου που σημαίνει ότι η διοίκηση της ξενοδοχειακής μονάδας πρέπει να λάβει τα μέτρα της (αύξηση της τιμής, μείωση κόστους λειτουργίας) ώστε να προκύψει θετικό οικονομικό αποτέλεσμα.

γ) Η ξενοδοχειακή μονάδα θα λειτουργήσει αρχικά τους έξι μήνες με 70% πληρότητα και στη συνέχεια και τους επόμενους δύο μήνες (Οκτώβριο - Νοέμβριο) με 30% πληρότητα. Τα σταθερά έξοδα θα είναι 30.000.000 επιπλέον ενώ τα μεταβλητά 65.000.000 επιπλέον.

Σταθερά έξοδα 112.000.000 + 30.000.000 = 142.000.000

Μεταβλητά έξοδα 206.000.000 + 65.000.000 = 271.000.000

Συνολικό προϋπολογιστικό κόστος 413.000.000

Από Απρίλιο έως Σεπτέμβριο 70% πληρότητα (i)

Από Οκτώβριο έως Νοέμβριο 30% πληρότητα (ii)

Από (i) έχουμε: 25.620 διανυκτερεύσεις¹⁷

Από (ii) έχουμε: 61 ημέρες X 200 δωμ. X 30% = 3.660 διανυκτερεύσεις

Από (i)+(ii) έχουμε: Σύνολο διανυκτερεύσεων = 29.280 διανυκτερεύσεις

Συνολικό προϋπολογιστικό κόστος $\frac{413.000.000}{29.280} = 14.105,19$ / διαν.

Σύνολο διανυκτερεύσεων 29.280

Σύνολο σταθερών εξόδων $\frac{142.000.000}{29.280} = 4.849,72$ σταθερό κόστος ανά διαν

Σύνολο διανυκτερεύσεων 29.280

Σύνολο μεταβλητών εξόδων $\frac{271.000.000}{29.280} = 9.255,46$ μεταβλητό κόστος ανά διαν.

Σύνολο διανυκτερεύσεων 29.280

Στο τρίτο σενάριο διαπιστώνουμε ότι το συνολικό κόστος εξακολουθεί να αυξάνεται οπότε η διοίκηση της ξενοδοχειακής μονάδας ίσως πρέπει να το απορρίψει.

¹⁷ 183 x 200 x 70 %

5.2 Αποτίμηση Αποθεμάτων

Στην επιχείρηση (X) υπήρχαν στην αποθήκη 1/6. 1.000 μονάδες ενός προϊόντος Α, προς 2,9 € την μονάδα. Στη συνέχεια την 6/6 αγοράστηκαν 500 μονάδες του ίδιου προϊόντος προς 3,0 € την μονάδα και την 16/6 αγοράστηκαν άλλες 800 μονάδες προς 3,2 € την μονάδα.

Από την αποθήκη έγιναν οι παρακάτω εξαγωγές:

13/6 300 μονάδες, 14/6 500 μονάδες και 23/6 700 μονάδες.

Να προσδιοριστεί το κόστος των μενόντων καθώς και το κόστος των διατεθέντων με :

- 1.Κυκλοφοριακό ή κινητό μέσο όρο
2. F. I. F. O. , μέθοδο διαρκούς και περιοδικής αποτίμησης
- 3.L. I. F. O., μέθοδο διαρκούς και περιοδικής αποτίμησης
- 4.Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα, ποια μέθοδο προτείνεται και ποια αρχή αποτίμησης.

1) ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ή ΚΙΝΗΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1 Ιουνίου			$1.000 \times 2,9 = 2.900,0$
6 Ιουνίου	$500 \times 3,0 = 1500,0$		$1.500 \times 2,93^{18} = 4.400,0$
13 Ιουνίου		$300 \times 2,93=879,9$	$1.200 \times 2,93 = 3.520,1$
14 Ιουνίου		$500 \times 2,93=1.466,5$	$700 \times 2,93 = 2.053,6$
16 Ιουνίου	$800 \times 3,2 = 2560,0$		$1.500 \times 3,07^{19} = 4.613,6$
23 Ιουνίου		$700 \times 3,07=2.152,5$	$800 \times 3,07^{20} 2.461,1$
30 Ιουνίου			$800 \times 3,075 = 2461,1$

Πίνακας 5.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ή ΚΙΝΗΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ

¹⁸ $(1500 + 2900) / 1500$

¹⁹ Νέα υπολογισθείσα μέση τιμή

²⁰ Η διαφορά στις τιμές οφείλεται στη μη ακρίβεια των πράξεων

1) ΜΕΘΟΔΟΣ F. I. F. O. ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1 Ιουνίου			1.000 x 2,9 = 2.900,0
6 Ιουνίου	500 x 3,0 = 1500,0		1.000 x 2,9 = 2.900,0 500 x 3,0 = 1.500,0
13 Ιουνίου		300 x 2,9 = 8.700	700 x 2,9 = 2.030,0 500 x 3,0 = 1.500,0
14 Ιουνίου		500 x 2,9 = 14.500	200 x 2,9 = 580,0 500 x 3,0 = 1.500,0
16 Ιουνίου	800 x 3,2 = 25.600		200 x 2,9 = 5.800 500 x 3,0 = 1.500,0 800 x 3,2 = 2.560,0
23 Ιουνίου		200 x 2,9 = 5.800 500 x 3,0 = 15.000	800 x 3,2 = 2.560,0
30 Ιουνίου			800 x 3,2 = 2.560,0

Πίνακας 5.6 ΜΕΘΟΔΟΣ F. I. F. O. ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Μέθοδος F. I. F. O. (περιοδικής αποτίμησης)

Απόθεμα 1/6	1.000
+ αγορά 6/6	500
+ αγορά 16/6	800
Σύνολο	2.300 μονάδες
-μείον εξαγωγές	1.500 μονάδες
Απόθεμα	800 μονάδες

800 x 3,2 (τιμή τελευταίων εισαχθέντων) = 2.560 κόστος μενόντων

1) ΜΕΘΟΔΟΣ L. I. F. O. ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1 Ιουνίου			1.000 x 2,9 = 2900,0
6 Ιουνίου	500 x 3,0 = 1500,0		1.000 x 2,9 = 2900,0 500 x 3,0 = 1500,0
13 Ιουνίου		300 x 3,0 = 900,0	1.000 x 2,9 = 2900,0 200 x 3,0 = 600,0
14 Ιουνίου		200 x 3,0 = 600,0 300 x 2,9 = 870,0	700 x 2,9 = 2030,0
16 Ιουνίου	800 x 3,2 = 2560,0		700 x 2,9 = 2030,0 800 x 3,2 = 2560,0
23 Ιουνίου		700 x 3,2 = 2240,0	700 x 2,9 = 2030,0 100 x 3,2 = 320,0
30 Ιουνίου			800 x 2,9 = 2350,0

Πίνακας 5.7 ΜΕΘΟΔΟΣ L. I. F. O. ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Μέθοδος L. I. F. O. (περιοδικής αποτίμησης)

απόθεμα 1/6	1.000
+ αγορά 6/6	<u>1.300</u>
Σύνολο	2.300 μονάδες
-μείον εξαγωγές	1.500 μονάδες
Απόθεμα	800 μονάδες

800 = 2350,0 € κόστος μενόντων

4) Βλέποντας τα αποτελέσματα παρατηρούμε ότι κάθε μέθοδος δίνει διαφορετικά αποτελέσματα και εδώ με βάση την αρχή της συντηρητικότητας της αποτίμησης²¹ προτείνεται η μέθοδος που δίνει το λιγότερο ευνοϊκό αποτέλεσμα. Με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται η υπερτίμηση των εμπορευμάτων.

ΠΡΟΒΛΗΜΑ II

Εμποροβιομηχανική επιχείρηση είχε στην αρχή της χρήσης αποθέματα προϊόντος «Α» 2.000 μονάδες αξίας 4 €. ανά μονάδα. Κατά τη διάρκεια δε της χρήσης πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω αγορές και πωλήσεις του προϊόντος «Α».

ΑΓΟΡΕΣ:

25/02/11 30.000 μονάδες προς 3,8 €/μονάδα

02/04/11 25.000 μονάδες προς 4,5 €/μονάδα

13/07/11 18.000 μονάδες προς 4,8 €/μονάδα

26/10/11 5.000 μονάδες προς 4,2 € /μονάδα

ΠΩΛΗΣΕΙΣ:

28/02/11 5.000 μονάδες

14/03/11 8.000 μονάδες

11/08/11 18.000 μονάδες

23/09/11 32.000 μονάδες

Να προσδιοριστεί το κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσης ως και το κόστος ανά μονάδα πωλήσεως των πωληθέντων με βάση:

Α) τη μέθοδο της μέσης τιμής κτήσης

²¹ Η αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και η λογιστικοποίηση των εσόδων θα πρέπει να γίνεται συντηρητικά. Αυτό στο πλαίσιο της παρούσης οδηγίας σημαίνει ότι τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη δεν νοούνται ως έσοδο στα Αποτελέσματα Χρήσεως, αλλά μεταφέρονται κατευθείαν σε λογαριασμό αναπροσαρμογής. Η αρχή της συντηρητικότητας όμως, δεν σημαίνει ότι επιτρέπεται η δημιουργία κρυφών αποθεμάτων ή η ηθελημένα εσφαλμένη παρουσίαση στοιχείων στον ισολογισμό και στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως».

1) Σταθμική μέση τιμή

2) Κυκλοφοριακού ή κινητού μέσου όρου

Β) τη μέθοδο F. I. F. O. διαρκούς αποτίμησης

Γ) τη μέθοδο L. I. F. O. διαρκούς αποτίμησης

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

A) Μέθοδος μέσης τιμής κτήσης

1) Σταθμική μέση τιμή

	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
01/01/11 απόθεμα	2.000	4,0	8000,0
25/02/11 αγορά	30.000	3,8	114000,0
02/04/11 αγορά	25.000	4,5	112500,0
13/07/11 αγορά	18.000	4,8	8640,0
26/10/11 αγορά	5.000	4,2	21000,0
ΣΥΝΟΛΟ	80.000	4,273	341900,0
28/02/11 πώληση	5.000	4,273	21365,0
14/03/11 πώληση	8.000	4,273	34184,0
11/08/11 πώληση	18.000	4,273	76914,0
23/09/11 πώληση	32.000	4,273	136736,0
31/12/11 πώληση	17.000	4,273	72641,0

Πίνακας 5.8 Διαδικασία αποτίμησης

2) Κυκλοφοριακό ή κινητός μέσος όρος

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
01/01/11			$2.000 \times 4,0 = 8000,0$
25/02/11	$30.000 \times 3,8 = 114000,0$		$32.000 \times 3,81^* = 122000,0$
28/02/11		$5.000 \times 3,81 = 19060,0$	$27.000 \times 3,81 = 102940,0$
14/03/11		$8.000 \times 3,81 = 30496,0$	$19.000 \times 3,81 = 72440,0$
02/04/11	$25.000 \times 4,5 = 112500,0$		$44.000 \times 4,20^* = 184944,0$
13/07/11	$18.000 \times 4,8 = 86400,0$		$62.000 \times 4,38^{**} = 271344,0$
11/08/11		$18.000 \times 4,38 = 78768,0$	$44.000 \times 4,38^{**} = 192576,0$

23/09/11		$32.000 \times 4,38 = 140032,0$	$12.000 \times 4,38^* = 52544,0$
26/10/11	$5.000 \times 4,2 = 21000,0$		$17.000 \times 4,33^* = 73544,0$
31/12/11			$17.000 \times 4,33 = 73544,0$

Πίνακας 5.9 Διαδικασία αποτίμησης

* Νέα υπολογισθείσα τιμή

** Η διαφορά στις τιμές οφείλεται στη μη ακρίβεια των πράξεων

Β) Μέθοδος F. I. F. O. – Διαρκούς αποτίμησης

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
01/01/11			$2.000 \times 4,0 = 8000,0$
25/02/11	$30.000 \times 3,8 = 114000,0$		$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $30.000 \times 3,8 = 114000,0$
28/02/11		$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $3.000 \times 3,8 = 11400,0$	$27.000 \times 3,8 = 102600,0$
14/03/11		$8.000 \times 3,8 = 30400,0$	$19.000 \times 3,8 = 72200,0$ $25.000 \times 4,5 = 112500,0$
02/04/11	$25.000 \times 4,5 = 112500,0$		$19.000 \times 3,8 = 72200,0$ $25.000 \times 4,5 = 112500,0$ $18.000 \times 4,8 = 86400,0$
13/07/11	$18.000 \times 4,8 = 86400,0$		$1.000 \times 3,8 = 3800,0$ $25.000 \times 4,5 = 112500,0$ $18.000 \times 4,8 = 86400,0$
11/08/11		$18.000 \times 3,8 = 68400,0$	$44.000 \times 4,376^{**} = 192576,0$
23/09/11		$1.000 \times 3,8 = 3800,0$ $25.000 \times 4,5 = 112500,0$ $6.000 \times 4,8 = 28800,0$	$12.000 \times 4,8 = 57600,0$
26/10/11	$5.000 \times 4,2 = 21000,0$		$12.000 \times 4,8 = 57600,0$ $5.000 \times 4,2 = 21000,0$
31/12/11			$17.000 \times 4,62 = 78600,0$

Πίνακας 5.11 Διαδικασία αποτίμησης

Γ) Μέθοδος L. I. F. O. – Διαρκούς αποτίμησης

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
01/01/11			$2.000 \times 4,0 = 8000,0$
25/02/11	$30.000 \times 3,8 = 114000,0$		$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $30.000 \times 3,8 = 114000,0$
28/02/11		$5.000 \times 3,8 = 19000,0$	$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $25.000 \times 3,8 = 95000,0$
14/03/11		$8.000 \times 3,8 = 30400,0$	$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $17.000 \times 3,8 = 64600,0$
02/04/11	$25.000 \times 4,5 = 112500,0$		$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $17.000 \times 3,8 = 64600,0$ $25.000 \times 4,5 = 112500,0$

13/07/11	$18.000 \times 4,8 = 86400,0$		$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $17.000 \times 3,8 = 64600,0$ $25.000 \times 4,5 = 112500,0$ $18.000 \times 4,8 = 86400,0$
11/08/11		$18.000 \times 4,8 = 86900,0$	$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $17.000 \times 3,8 = 64600,0$ $25.000 \times 4,5 = 112500,0$
23/09/11		$25.000 \times 4,5 = 112500,0$ $7.000 \times 3,8 = 26600,0$	$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $10.000 \times 3,8 = 38000,0$
26/10/11	$5.000 \times 4,2 = 21000,0$		$2.000 \times 4,0 = 8000,0$ $10.000 \times 3,8 = 38000,0$ $5.000 \times 4,2 = 21000,0$
31/12/11			$17.000 \times 3,911 = 67000,0$

Πίνακας 5.12 Διαδικασία αποτίμησης

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κοστολόγηση για κάθε ξενοδοχείο όπως και για παραγωγικές μονάδες αποτελεί ίσως το σημαντικότερο κομμάτι της επιχείρησης. Με τη σωστή κοστολόγηση μπορεί να υπάρξει επιτυμένος δρόμος αλλά και αποτυχημένος. Με καλή και κυρίως λεπτομερή κοστολόγηση υπάρχει η δυνατότητα επιτυχημένου ανταγωνισμού καθώς η επιχείρηση πρέπει πάντα να προβλέπει το κέρδος αλλά να μπορεί να κερδίζει ακόμα και όταν κάνει εκπτώσεις ή προσφέρει δωρεάν δείγμα στην προσπάθειά της να προωθήσει το προϊόν της²².

Κάθε ξενοδοχειακή μονάδα, με προορισμό την παραγωγή και κυκλοφορία υπηρεσιών, προβαίνει σε οικονομικές θυσίες προκειμένου να παράγει υπηρεσίες μεγαλύτερης χρησιμότητας και αξίας. Οι οικονομικές θυσίες αυτές αφορούν κυρίως στις αναλώσεις υλικών και εργασίας, που απαιτούνται κατά την παραγωγική διαδικασία. Η σύνθεση και η συγκέντρωση των οικονομικών θυσιών της επιχείρησης, εκφρασμένες σε οικονομικές μονάδες, αποτελούν σημαντικό κομμάτι της οικονομικής επιστήμης. Η Κοστολόγηση αποτελεί μέρος της Διοικητικής Λογιστικής που ασχολείται με τη στάθμιση των θυσιών που απαιτούνται, σε σχέση με την προγραμματισμένη παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών, θέτουν στόχους και ελέγχουν το επίπεδο και το βαθμό επίτευξής τους. Αυτό που προσφέρει η εφαρμογή της κοστολόγησης σε μία ξενοδοχειακή επιχείρηση, που είναι μία επιχείρηση παροχής υπηρεσιών είναι η δυνατότητα ελέγχου της κάθε δραστηριότητας και άρα της κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να δει ποιες δραστηριότητες είναι κερδοφόρες και άρα προσφέρουν αξία στην επιχείρηση και ποιες είναι ζημιογόνες και άρα θα πρέπει να μεταβληθούν ή να εξαιρεθούν, προκειμένου να μη ζημιώνουν την επιχείρηση στο σύνολο της. Εάν δε χρησιμοποιεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση μία μέθοδο κοστολόγησης, δε θα γνωρίζει η διοίκηση ποιά τμήματα της επιχείρησης είναι ζημιογόνα και ποιες είναι οι αιτίες αυτής της κατάστασης. Με την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης κατανέμονται όλα τα είδη κόστους σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης και έτσι ανά πάσα στιγμή η διοίκηση μπορεί να ελέγξει το κάθε τμήμα και αναλόγως να πράξει για να το βελτιώσει. Προκειμένου να εφαρμοστεί η κοστολόγηση απαιτείται πλήρης κατανόηση του κόστους, του χρόνου και της ποιότητας των δραστηριοτήτων του κάθε εργαζομένου

²² Υλικό ή άυλο

σε ολόκληρη την επιχείρηση. Η παραγωγικότητα, ως μέσο μέτρησης της κάθε δραστηριότητας, μπορεί αν βελτιωθεί με το μερισμό του χρόνου, του κινδύνου και του αποτελέσματος στις επιμέρους δραστηριότητες της επιχείρησης. Πραγματικά στοιχεία κόστους χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των διαδικασιών της κάθε δραστηριότητας. Με αυτόν τον τρόπο προκύπτει το πραγματικό κόστος των δραστηριοτήτων το οποίο είναι εύκολο να συγκριθεί με το αναμενόμενο κόστος που επιθυμεί αν επιτύχει η επιχείρηση. Για τις Ξενοδοχειακές μονάδες η κοστολόγηση θα εξετάζει ομάδες πελατών, έτσι ώστε να προσδιορίσει τα ακόλουθα:

- Ποιες δραστηριότητες εμπλέκονται στην παροχή υπηρεσιών για κάθε πελάτη;
- Ποιοι παραγωγικοί πόροι και σε ποια ποσότητα απασχολούνται με τη παροχή υπηρεσιών;

Με τον ανωτέρω διαχωρισμό, γίνεται εμφανής η σχέση μεταξύ των δραστηριοτήτων και των παραγωγικών πόρων που χρησιμοποιούνται σε αυτές, καθιστώντας ευκολότερο τον έλεγχο του κόστους και τη λήψη αποφάσεων για τη μείωση ή τη διατήρηση του στα επίπεδα που επιθυμεί η επιχείρηση. Στην απόφαση για μείωση του κόστους πρέπει να ληφθεί υπόψη η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, η ικανοποίηση του πελάτη και ο ανταγωνισμός. Επίσης, τη σημασία της κοστολόγησης και την αναγκαιότητα που έχουν οι επιχειρήσεις για αυτήν, είναι σημαντικό να τονίζεται στο μάθημα της κοστολόγησης, που διδάσκεται στα Ανώτατα και Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τόσο σε προπτυχιακό όσο και σε μεταπτυχιακό επίπεδο ώστε να κατανοούν οι φοιτητές βαθύτερα τα κοστολογικά συστήματα και την αποτελεσματικότερη χρήση των κοστολογικών μεθόδων και τεχνικών για τη βελτίωση του μάνατζμεντ, και την άσκηση ορθολογικής τιμολογιακής και επενδυτικής πολιτικής.

Ειδικότερα, είναι απαραίτητο να επιδιωχθεί η κατάρτιση των φοιτητών στα νέα κοστολογικά συστήματα και στη χρήση τους σε νέα πεδία εφαρμογής, όπως σε δυναμικούς κλάδους της οικονομίας (νέες τεχνολογίες και ανταγωνιστικές βιομηχανίες), καθώς και σε ευρείς τομείς υπηρεσιών (νοσοκομεία, τουριστικές επιχειρήσεις, πανεπιστήμια, δήμοι, ΝΠΔΔ) που παραδοσιακά υστερούσαν ακόμη και στην απλή χρήση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Επίσης να κατανοήσουν την πρακτική εξοικείωση τους με τις τεχνικές και οργανωτικές πλευρές εφαρμογής της κοστολόγησης, ιδιαίτερα μέσω της χρήσης σύγχρονων συστημάτων πληροφορικής και άλλων σημαντικών οργανωτικών εργαλείων (ERP, λογιστικοκοστολογικά MIS κλπ).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Οι λογαριασμοί αναλυτικής λογιστικής (9η ομάδα)

α) Σχέδιο λογαριασμών 9ης ομάδας

90 Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.00

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.24 Α κ βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα

90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα

90.01.26 Ανταλακτικά παγίων στοιχείων λογισμένα

90.01.27

90.01.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα

90.01.99

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.02.21

90.01.24 Α και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα

90.02.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα

90.02.26 Ανταλακτικά παγίων στοιχείων λογισμένα

90.02.27

90.02.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα 90.02.99

90.03

90.04

90.05

90.06 Οργανικά έξοδα κατ'είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα

90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες

90.06.63 Φόροι - Τέλη λογισμένα

90.06.64 Διάφορα έξοδα λογισμένα

90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα

- 90.06.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
- 90.06.67
- 90.06.68 Προβλέψεις εκμεταλεύσεως λογισμένες 90.06.99
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα
- 90.07.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες
- 90.07.2 Πωλήσεις λοιπων αποθεμάτων και άχρηστου υλικού λογισμένες
- 90.07.3 Έσοδα δωματίων λογισμένα
- 90.07.4 Έσοδα εστιατορίου λογισμένα
- 90.07.5 Έσοδα μπαρ λογισμένα
- 90.07.6 Έσοδα γκαράζ λογισμένα
- 90.07.7 Έσοδα πισίνας λογισμένα
- 90.07.8 Έσοδα θαλάσσιων σπορ λογισμένα
- 90.07.9 Έσοδα πλυντηρίου λογισμένα
- 90.07.10 Έσοδα από ενοικίαση θυρίδων λογισμένα
- 90.07.11 Έσοδα τηλεπικοινωνιών λογισμένα
- 90.07.12 Έσοδα από εκδηλώσεις λογισμένες
- 90.07.13 Έσοδα συναλλαγματος λογισμένα
- 90.07.14 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα 90.07.15...
- 90.07.20 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα
- 90.07.21 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα
- 90.07.22 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλεύσεως λογισμένες
- 90.07 Αποτελέσματα λογισμένα
- 90.08.0
- 90.08.1 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
- 90.08.2 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
- 90.08.3 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες
- 90.08.4 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένες
- 90.08.5 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
- 90.9 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα
- 90.99

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους

92.00 Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας δωματίων

92.00.00.24 Άμεσα υλικά

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.00.00.62 Παροχές τρίτων

92.00.00.63 Φόροι - Τέλη

92.00.00.64 Διάφορα έξοδα

92.00.00.65 Τόκοι και συναφή έξοδα

92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων

92.00.00.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

92.00.00.69 Αναλογία κόστους βοηθητικών υπηρεσιών

92.00.00.70 Υπολογιστικά έξοδα.

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας εστιατορίου

92.00.01.24 Άμεσα υλικά

92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.00.01.62 Παροχές τρίτων

92.00.01.63 Φόροι - Τέλη

92.00.01.64 Διάφορα έξοδα

92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων

92.00.01.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

92.00.01.69 Αναλογία κόστους βοηθητικών υπηρεσιών

92.00.01.70 Υπολογιστικά έξοδα

92.00.02 Έξοδα λειτουργίας μπαρ

92.00.02.24

92.00.02.60 Ανάπτυξη όπως παραπάνω

92.00.02.61

92.00.03 Έξοδα λειτουργίας καταστήματος

92.00.03.24

92.00.03.60 Ανάπτυξη όπως παραπάνω

92.00.03.61

92.00.04 Έξοδα λειτουργίας γκαράζ

92.00.04.24

92.00.04.60 Ανάπτυξη όπως παραπάνω

92.00.04.61

92.00.05 Έξοδα λειτουργία θαλάσσιων σπορ

92.00.05.24

92.00.05.60 Ανάπτυξη όπως παραπάνω

92.00.05.61

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

2.01.24 Άμεσα υλικά

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.01.62 Παροχές τρίτων

92.01.63 Φόροι - Τέλη

92.01.64 Διάφορα έξοδα

92.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

92.01.68 Προβλέψεις

92.01.69 Αναλογία κόστους βοηθητικών υπηρεσιών

92.01.70 Υπολογιστικά έξοδα

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.24 Άμεσα υλικά

92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.03.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.03.62 Παροχές τρίτων

92.03.63 Φόροι - Τέλη

92.03.64 Διάφορα έξοδα

92.03.65

92.03.66 Αποσβέσεις παγίων

92.03.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

92.03.69

92.03.70 Υπολογιστικά έξοδα

- 92.04 Εξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- 92.04.0 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων δανείων
- 92.04.1 Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων
- 92.04.2 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών
- 92.04.3
- 92.04.4
- 92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα
- 92.04.70 Υπολογιστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

94 Αποθέματα 94.20 Εμπορεύματα

- 94.20.1 Αρχικά αποθέματα
- 94.20.2 Αγορές χρήσεως
- 94.24 Α και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας
- 94.24.1 Αρχικά αποθέματα
- 94.24.2 Αγορές χρήσεως
- 94.25 Αναλώσιμα Υλικά
- 94.25.1 Αρχικά αποθέματα
- 94.25.2 Αγορές χρήσεως
- 94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 94.26.1 Αρχικά αποθέματα
- 94.26.2 Αγορές χρήσεως 94.28 Είδη συσκευασίας
- 94.28.1 Αρχικά αποθέματα
- 94.28.2 Αγορές χρήσεως

96 Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα 96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων 96.00.00

96.00.99

96.04 Πωλήσεις Α και βοηθητικών υλών - Υλικών συσκευασίας 96.04.00 96.04.99

96.07 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστων υλικών

96.10.0 Έσοδα δωματίου

96.10.1 Έσοδα εστιατορίου

96.10.2 Έσοδα μπαρ

- 96.10.3 Έσοδα γκαράζ
- 96.10.4 Έσοδα πισίνας
- 96.10.5 Έσοδα θαλάσσιων σπορ
- 96.10.6 Έσοδα πλυντηρίου
- 96.10.7 Έσοδα από ενοικίαση θυρίδων
- 96.10.8 Έσοδα τηλεπικοινωνιών
- 96.10.9 Έσοδα από εκδηλώσεις
- 96.10.10 Έσοδα συναλλάγματος
- 96.11
- 96.12
- 96.13 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
 - 96.13.0 Επιχορηγήσεις πωλήσεων
 - 96.13.1 Εύστροφες δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων
 - 96.13.2 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών
 - 96.13.98 Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων
 - 96.13.99
 - 96.14 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
 - 96.14.0 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους
 - 96.14.1 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό
 - 96.14.2 Προμήθειες - Μεσιτείες
 - 96.14.3 Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις
 - 96.14.4 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων
 - 96.14.5 Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων
 - 96.14.6 Ενοίκια μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
 - 96.14.99
 - 96.15 Έσοδα κεφαλαίων
 - 96.15.0 Έσοδα συμμετοχών
 - 96.15.1 Έσοδα χρεογράφων
 - 96.15.2 Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
 - 96.15.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι
 - 96.15.98 Λοιπά έσοδα κεφαλαίων
 - 96.15.99

- 96.16 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμε-ταλλεύσεως
- 96.16.0 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων
- 96.16.1 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως 96.20
- Κόστος παροχής υπηρεσιών και πωλημένων αποθεμάτων
- 96.20.0 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων
- 96.20.1 Κόστος πωλημένων λοιπών αποθεμάτων και άχρη-στου υλικού
- 96.20.2 Κόστος εσόδων δωματίων
- 96.20.3 Κόστος εσόδων εστιατορίου
- 96.20.4 Κόστος εσόδων μπαρ
- 96.20.5 Κόστος εσόδων γκαράζ 96 20.06 Κόστος εσόδων πισίνας
- 96.20.7 Κόστος εσόδων θαλάσσιων σπορ
- 96.20.8 Κόστος εσόδων πλυντηρίου
- 96.20.9 Κόστος εσόδων ενοικίασης θυρίδων
- 96.20.10 Κόστος εσόδων τηλεπικοινωνιών
- 96.20.11 Κόστος εσόδων από εκδηλώσεις
- 96.20.12 Κόστος εσόδων συναλλάγματος
- 96.22
- 96.22.0 Μικτό αποτέλεσμα από πώληση εμπορευμάτων
- 96.22.1 Μικτό αποτέλεσμα από πώληση μικτών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
- 96.22.2 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης δωματίων
- 96.22.3 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης εστιατορίου
- 96.22.4 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης μπαρ
- 96.22.5 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης γκαράζ
- 96.22.6 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης πισίνας
- 96.22.7 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης θαλάσσιων σπορ
- 96.22.8 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης πλυντηρίου
- 96.22.9 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης θυρίδων
- 96.22.10 Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης τηλεπικοινωνιών
- 96.22.11 Μικτό αποτέλεσμα από εκδηλώσεις
- 96.22.12 Μικτό αποτέλεσμα από συνάλλαγμα
- 96.22.14 Μικτό αποτέλεσμα παρεπομένων ασχολιών
- 96.22.15 Μικτό αποτέλεσμα εσόδων κεφαλαίων
- 96.22.16

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.0

98.1

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.0 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (Λ/96)

98.99.1 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

98.99.01.0 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

98.99.01.1 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

98.99.01.2 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

98.99.01.3 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

98.99.01.4 Υπολογιστικά έξοδα και διαφορές αποσβέσεων

98.99.4 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

98.99.04.0 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα (Λ/81.00)

98.99.04.1 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα (Λ/81.01)

98.99.04.2 Έκτακτες ζημίες (Λ/81.02)

98.99.04.3 Έκτακτα κέρδη (Λ/81.03)

98.99.5 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

98.99.05.0 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/82.00)

98.99.05.1 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/82.01)

98.99.6 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

98.99.06.00 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων (Λ/83.10)

98.99.06.1 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις I (Λ/83.11)

98.99.06.2 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα (Λ/83.12)

98.99.06.3 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/83.13) 98.99.06.98 Λοιπές

έκτακτες προβλέψεις (Λ/83.98) Έσοδα από προβλέψεις

προηγούμενων χρήσεων

98.99.7 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

98.99.07.0 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (Λ/84.00)

98.99.07.1 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους

Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων 98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες χρήσεως).

Η λειτουργία των λογαριασμών

Ο Λογαριασμός 90 "Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί" .

Οι υπολογαριασμοί του παραπάνω λογαριασμού χρησιμοποιούνται ως συνδετικός κρίκος μεταξύ της Γενικής και Αναλυτικής λογιστικής στην οποία μεταφέρονται τα δεδομένα της Γενικής Λογιστικής με σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους των προσφερομένων υπηρεσιών και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Η μεταφορά αυτή γίνεται χωρίς καμιά μεταβολή (χρέωση ή πίστωση) των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής, οι οποίοι διατηρούν την ενότητα και την πληροφοριακή τους αξία.

Για τη μεταφορά π.χ. των Οργανικών εξόδων από τη Γενική Λογιστική θα χρεωθεί ο Λογαριασμός 92 Κέντρα (Θέσεις) κόστους με κατανομή στους υπολογαριασμούς του των εξόδων με βάση το φύλλο μερισμού, και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 90.06 "Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα".

Για τη μεταφορά των πρώτων και βοηθητικών υλών από τη Γενική Λογιστική, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 94.24 "Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας" της Αναλυτικής Λογιστικής και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 90.02 "Αγορές λογισμένες" και όχι ο λογαριασμός .24 της Γενικής Λογιστικής.

Έτσι οι λογαριασμοί του 90 έχουν αντικρυζόμενες χρεωπιστώσεις με τους λογαριασμούς των ομάδων 2 (αποθέματα), 6 (οργανικά έξοδα κατ' είδος), 7 (οργανικά έσοδα κατ' είδος) και 8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων) της Γενικής Λογιστικής. Τα υπόλοιπα τους δηλαδή στο τέλος της χρήσεως είναι ίσα αλλά αντίθετα με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής.

Π.χ. το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 90.06.00 "Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα" της Αναλυτικής λογιστικής είναι ίσο, στο τέλος της χρήσεως, με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 60 "Αμοιβές και έξοδα προσωπικού" της Γενικής Λογιστικής.

Ο Λογαριασμός 91 "Ανακατάταξη εξόδων, αγορών και εσόδων"

Οι υπολογαριασμοί του 91 χρησιμοποιούνται:

1) Όταν η οικονομική μονάδα κρίνει σκόπιμο να κατατάξει τα έξοδα κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνο της Γενικής Λογιστικής. Έτσι είναι δυνατόν να απαιτείται η κατάταξη των εξόδων της εκμετάλλευσης των υπνοδοματίων σε σταθερά και μεταβλητά.

2) Όταν κρίνεται σκόπιμη η κατάταξη των εσόδων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν της Γενικής Λογιστικής, για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών χρήσιμων για τη διοίκηση της ξενοδοχειακής μονάδας π.χ. κατάταξη των εσόδων ανάλογα με τη χώρα

προέλευσης των πελατών και το γεωγραφικό διαμέρισμα ή ακόμα ανάλογα με τον κύκλο εργασιών κάθε πρακτορείου.

3) Όταν δεν είναι δυνατός ο άμεσος μερισμός των εξόδων στα κέντρα κόστους. Στην περίπτωση αυτή χρεώνεται ο λογαριασμός 91 05 "Όργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό με πίστωση του λογαριασμού 90.06 "Όργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα". Μετά την κατάρτιση του φύλλου μερισμού ο λογαριασμός 91.05 πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών 92 Κέντρα (Θέσεις) κόστους και ενδεχομένως του 940. Έτσι ο λογαριασμός 91.05 λειτουργεί ως διάμεσος ανάμεσα στον 90 και κυρίως στον 92.

Ο λογαριασμός 91.05 δεν λειτουργεί όταν η μεταφορά των μεγεθών από τη Γενική Λογιστική στην Αναλυτική Λογιστική γίνεται στο τέλος κάθε μήνα με βάση το φύλλο μερισμού των εξόδων το οποίο καταρτίζεται για τις ανάγκες της Αναλυτικής λογιστικής και σ' αυτό καθορίζονται τα κέντρα κόστους.

4) Όταν η ξενοδοχειακή μονάδα ενδιαφέρεται για τον προσδιορισμό βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή καταχωρούνται στους λογαριασμούς έξοδα ή έσοδα τα οποία δεν είναι δυνατό να λογιστικοποιούνται στη γενική λογιστική μέσα στο μήνα που πραγματοποιούνται.

Ο Λογαριασμός 92 "Κέντρα (θέσεις) κόστους"

Στους υπολογαριασμούς του 92 παρακολουθείται το κόστος των βασικών λειτουργιών (λειτουργικό κόστος). Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα πάσης φύσεως οργανικά έξοδα τα οποία όμως μερίζονται σε κάθε λειτουργία με κριτήριο τον προορισμό τους και όχι το είδος τους. Η καταχώρηση δηλαδή των εξόδων στους υπολογαριασμούς του 92 γίνεται με βάση τον προορισμό τους.

Στο λογαριασμό 92.00 "Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας" συγκεντρώνονται, τα έξοδα λειτουργίας του ξενοδοχείου επιμερισμένα χωριστά κατά τμήμα όπως:

- έξοδα τμήματος δωματίων
- έξοδα εστιατορίου
- έξοδα μπαρ

Είναι όμως δυνατόν οι τριτοβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί στους οποίους συγκεντρώνονται τα έξοδα των διαφόρων τμημάτων να λειτουργήσουν ως δευτεροβάθμιοι σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ένα μόνο ξενοδοχείο.

Ο λογαριασμός 92.00 "Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας" περιλαμβάνει:

- τα άμεσα υλικά

- τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 τα οποία μερίζονται στα διάφορα τμήματα με το φύλλο μερισμού.

Στο λογαριασμό 92.01 "Έξοδα διοικητικής λειτουργίας" συγκεντρώνονται τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 (εκτός από τόκους και συναφή έξοδα) που αφορούν τη διοίκηση. Το συνολικό κόστος διοίκησης βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως.

Στο λογαριασμό 92.03 "Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως" συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως δηλαδή τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 (εκτός από τους τόκους) που πραγματοποιούνται με προορισμό τη διάθεση των υπηρεσιών του ξενοδοχείου, του εστιατορίου, του μπαρ και των άλλων υπηρεσιών.

Το συνολικό κόστος της λειτουργίας διαθέσεως μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 "Αποτελέσματα χρήσεως".

Στο λογαριασμό 92.04 "Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας", μεταφέρονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα. Το κόστος αυτό, κατά το μέρος που δεν βαρύνει τις άλλες λειτουργίες μεταφέρεται στον 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως".

Ο Λογαριασμός 94 "Αποθέματα"

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας τα οποία αγοράζει. Πρόκειται για τα αποθέματα της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής. Η τελευταία υποδιαίρεση του λογαριασμού 94 αποτελεί τη μερίδα αποθήκης. Ο λογαριασμός 94 χρεώνεται:

- Με τα αρχικά αποθέματα, με πίστωση του λογαριασμού 90.01 "Αρχικά αποθέματα λογισμένα".

- Με τις αγορές της χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 90.02 "Αγορές λογισμένες".

- Με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι ακόμα γνωστό το ακριβές κόστος τους, με πίστωση του λογαριασμού 91.09.

Ο λογαριασμός 94 πιστώνεται:

- Με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 92 "Κέντρα (θέσεις) κόστους".

- Με τις μειώσεις του κόστους αγοράς (εκπτώσεις ή επιστροφές) με χρέωση του λογαριασμού 90 ή 91.

- Με το κόστος πωλημένων, με χρέωση του λογαριασμού 96 "Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα".

Ο Λογαριασμός 96 "Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα"

Στην πίστωση των υπολογαριασμών του 96 μεταφέρονται τα έσοδα τα οποία είναι καταχωρημένα στην ομάδα 7 της Γενικής Λογιστικής. Επίσης στο λογαριασμό 96 προσδιορίζονται τα αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

Ειδικότερα στους υπολογαριασμούς 96.00 έως 96.19 μεταφέρονται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας, τα οποία αντλούνται από την ομάδα 7 της Γενικής Λογιστικής. Στον υπολογαριασμό 96.20 μεταφέρεται το κόστος των πωλημένων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών. Στον υπολογαριασμό 96.22 προσδιορίζονται τα μικτά - αναλυτικά αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως. Είναι δυνατόν τα έσοδα της ομάδας 7 να μην μεταφέρονται (πιστώνονται) στους λογαριασμούς 96.00 έως 96.19 αλλά απ' ευθείας στους υπολογαριασμούς του 96.22 όπου με τη μεταφορά του κόστους πωλημένων και του κόστους υπηρεσιών εξάγονται τα μικτά - αναλυτικά αποτελέσματα.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 96.22 λειτουργεί ως εξής: - Χρεώνεται με το κόστος των πωλημένων εμπορευμάτων ή υπηρεσιών, με πίστωση των υπολογαριασμών του 96.20 "κόστος αγοράς πωλημένων" ή "κόστος υπηρεσιών". Πιστώνεται με τα έσοδα τα οποία μεταφέρονται από τους υπολογαριασμούς 96.00 - 96.19 ή μεταφέρονται απ' ευθείας με πίστωση των λογαριασμών 90.07, 90.10, 91.02 και 91.07. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 96.22 μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως".

Ο Λογαριασμός 98 "Αναλυτικά Αποτελέσματα"

Στους υπολογαριασμούς του 98 συγκεντρώνονται στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών. Συγκεκριμένα στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται:

- 1) Τα μικτά - οργανικά αποτελέσματα από τους υπολογαριασμούς του 96.
- 2) Τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διαθέσεως και χρηματοοικονομικής λειτουργίας από το λογαριασμό 92.
- 3) Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα της ομάδας 8 της Γενικής Λογιστικής τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 98 μέσω του λογαριασμού 90.
- 4) Στον υπολογαριασμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως" προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της χρήσεως το οποίο συμπίπτει με το αποτέλεσμα της χρήσεως το οποίο απεικονίζει ο λογαριασμός 86 της Γενικής Λογιστικής.

Εγγραφές Αναλυτικής Λογιστικής:

1 Λογιστική αποικόνιση των εσόδων

90	Διάμεσοι αντικρ. Λογαριασμοί	
90.07	Οργανικά έσοδα λογισμένα	
90.07.70	Έσοδα από εμπορεύματα	1.100.000
90.07.73	Έσοδα από υπηρεσίες	1.050.000
96	Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελ.	
96.00	Πωλήσεις εμπορευμάτων	
96.00.20	Πωλήσεις ειδών εμπορίας	
96.00.20.00	Τρόφιμα - γεύματα	600.000
96.00.20.01	Οινοπνευματώδη ποτά	350.000
96.00.20.02	Αναψυκτικά	150.000
96.10	Πωλήσεις υπηρεσιών	
96.10.10	Έσοδα από υπηρεσίες	
96.10.10.10	Υπνοδωμάτια	1.050.000

Έσοδα λογισμένα από παροχή υπηρεσιών

2 Λογιστική αποικόνιση των αποθεμάτων έναρξης και αγορών των εμπορευμάτων

94	Αποθέματα	
94.20	Εμπορεύματα	
94.20.00	Τρόφιμα - γεύματα	
94.20.00.00	Απόθεμα έναρξης	20.000
94.20.00.01	Αγορές	300.000
94.20.01	Οινοπνευματώδη ποτά	
94.20.01.00	Απόθεμα έναρξης	25.000
94.20.01.01	Αγορές	75.000
94.20.02	Αναψυκτικά	
94.20.02.00	Απόθεμα έναρξης	3.000
94.20.02.01	Αγορές	51.000
90	Διάμεσοι αντικρ. Λογ.	
90.1	Αρχικά αποθέματα λογισμένα	
90.01.20	Εμπορεύματα λογισμένα	48.000
90.2	Αγορές	

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα 426.000

Λογισμός Αποθεμάτων έναρξης και αγορών εμπορευμάτων

3 Λογιστική αποικόνιση των καυσίμων και των υλικών καθαριότητας

94 Αποθέματα

94.25 Αναλώσιμα υλικά

94.25.04 Καύσιμα

94.25.04.0 Απόθεμα έναρξης 2.500

94.25.04.1 Αγορές 30.000

94.25.07 Υλικά καθαριότητας

94.25.07.0 Απόθεμα έναρξης 1.500

94.25.07.1 Αγορές 40.000

90 Διάμεσοι αντικρ. Λογ.

90.1 Αρχικά ποθέματα λογισμένα

90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα 4.000

90.2 Αγορές λογισμένες

90.02.25 Αναλώσιμα υλικά 70.000

Λογισμός αποθεμάτων έναρξης και αγορών καυσίμων και υλικών καθαριότητας

4 Λογιστική αποικόνιση των αμοιβών προσωπικού

92 Κέντρα κόστους

92.01 Λειτουργία διοίκησης

92.01.2 Γενική διεύθυνση

92.01.02.60 Αμοιβές προσωπικού 265.350

92.01.3 Διεύθυνση διοικητικού

92.01.03.60 Αμοιβές προσωπικού - 114.985

92.01.4 Τεχνικές υπηρεσίες

92.01.04.60 Αμοιβές προσωπικού 79.605

92.03 Λειτουργία διάθεσης

92.03.0 Υπνοδωμάτια

92.03.00.60 Αμοιβές προσωπικού 331.687,50

92.03.1 Είδη εμπορίας

92.03.01.60 Αμοιβές προσωπικού 92.872,50

90 Διάμεσοι - αντικρ. Λογ.

90.06 Οργανικά έξοδα λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές προσωπικού λογισμένες 884.500

Λογισμός των αμοιβών προσωπικού απο πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

5 Λογιστική αποικόνιση των αμοιβών τρίτων

92 Κέντρα κόστους

92.01 Λειτουργία διοίκησης

92.01.02 Γενική διεύθυνση

92.01.02.61 Αμοιβές τρίτων 3.500

90 Διάμεσοι - αντικρ. Λογ.

90.06 Οργανικά έξοδα λογισμένα

90.06.61 Αμοιβές τρίτων λογισμένες 3.500

Λογισμός των αμοιβών τρίτων από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

6 Λογιστική αποικόνιση των παροχών τρίτων

92 Κέντρα κόστους

92.01 Λειτουργία διοίκησης

92.01.2 Γενική διεύθυνση

92.01.02.62 Παροχές τρίτων 49.625

92.01.3 Διεύθυνση διοικητικού

92.01.03.62 Παροχές τρίτων 17.125

92.01.4 Τεχνικές υπηρεσίες

92.01.04.62 Παροχές τρίτων 4.280

92.03 Λειτουργία διάθεσης

92.03.0 Υπνοδωμάτια

92.03.00.62 Παροχές τρίτων 35.030

92.03.1 Είδη εμπορίας

92.03.01.62 Παροχές τρίτων 26.940

90 Διάμεσοι - αντικρ. Λογ.

90.06 Οργανικά έξοδα λογισμένα

90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες 133.000

Λογισμός των παροχών τρίτων από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

7 Λογιστική αποικόνιση των διαφόρων εξόδων

92 Κέντρα κόστους

92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.02	Γενική διεύθυνση		
92.01.02.64	Διάφορα έξοδα	50.350	
92.01.03	Διεύθυνση διοικητικού		
92.01.03.64	Διάφορα έξοδα	7.250	
92.01.04	Τεχνικές υπηρεσίες		
92.01.04.64	Διάφορα έξοδα	3.450	
92.03	Λειτουργία διάθεσης		
92.03.00	Υπνοδωμάτια		
92.03.00.64	Διάφορα έξοδα	10.665	
92.03.01	Είδη εμπορίας		
92.03.01.64	Διάφορα έξοδα	7.785	
90	Διάμεσοι αντικρ. Λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.64	Διάφορα έξοδα λογισμένα	79.500	

Λογισμός διαφόρων εξόδων από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

8 Λογιστική αποκόνιση των χρεωστικών τόκων

92	Κέντρα κόστους		
92.04	Χρηματοοικονομική λειτουργία		
92.04.05	Τόκοι έξοδα		
92.04.05.65	Τόκοι έξοδα		5.000
90	Διάμεσοι - αντικρ. Λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.65	Τόκοι έξοδα		5.000

Λογισμός χρεωστικών τόκων από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

9 Λογιστική αποκόνιση των αποσβέσεων παγίων

92	Κέντρα κόστους		
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.2	Γενική διεύθυνση		
92.01.02.66	Αποσβέσεις παγίων		12.160
92.01.3	Διεύθυνση διοικητικού		
92.01.03.66	Αποσβέσεις παγίων		12.160
92.01.4	Τεχνικές υπηρεσίες		

92.01.04.66	Αποσβέσεις παγίων	3.530
92.03	Λειτουργία διάθεσης	
92.03.0	Υπνοδομάτια	
92.03.00.66	Αποσβέσεις παγίων	72.000
92.03.1	Είδη εμπορίας	
92.03.01.66	Αποσβέσεις παγίων	28.150
90	Διάμεσοι αντικρ. Λογ.	
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα	
90.06.66	Αποσβέσεις παγίων λογισμένες	128.000
<u>Λογισμός των αποσβέσεων παγίων από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης</u>		
10 Αναλώσεις των αποθεμάτων στα κέντρα κόστους		
92	Κέντρα κόστους	
92.01	Λειτουργία διοίκησης	
92.01.2	Γενική διεύθυνση	
92.01.02.25	Αναλώσεις υλικών	3.880
92.01.3	Διεύθυνση διοικητικού	
92.01.03.25	Αναλώσεις υλικών	3.880
92.01.4	Τεχνικές υπηρεσίες	
92.01.04.25	Αναλώσεις υλικών	1.940
92.03	Λειτουργία διάθεσης	
92.03.0	Υπνοδομάτια	
92.03.00.25	Αναλώσεις υλικών	46.600
92.03.1	Είδη εμπορίας	
92.03.01.20	Αναλωθέντα εμπορεύματα	381.000
92.03.01.25	Αναλώσεις υλικών	9.700
94	Αποθέματα	
94.20	Εμπορεύματα	
94.20.00	Τρόφιμα γεύματα	
94.20.00.70	Αναλώσεις (πωλήσεις)	250.000

94.20.01	Οινοπνευματώδη ποτά	
94.20.01.70	Αναλώσεις (πωλήσεις)	82.000
94.20.02	Αναψυκτικά	
94.20.02.70	Αναλώσεις (πωλήσεις)	49.000
94.25	Αναλώσιμα υλικά	
94.25.04	Καύσιμα	
94.25.04.70	Αναλώσεις	31.000
94.25.07	Υλικά καθαριότητας	
94.25.07.70	Αναλώσεις	35.000

Λογισμός των αναλώσεων των αποθεμάτων

στα κέντρα κόστους από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

11 Διαφορές καταλογισμού (ελλείμματα)

97	Διαφορές ενσωμ. και καταλ.	
97.10	Διαφορές καταλογισμού	
97.10.00	Διαφορές απογραφών	
97.10.00.00	Ελλείμματα	
97.10.00.00.20	Ελλείμματα εμπορευμάτων	3.100
94	Αποθέματα	
94.20	Εμπορεύματα	
94.20.0	Τρόφιμα - γεύματα	
94.20.00.71	Ελλείμματα	2.000
94.20.1	Οινοπνευματώδη ποτά	
94.20.01.71	Ελλείμματα	500
94.20.2	Αναψυκτικά	
94.20.02.71	Ελλείμματα	600

Λογισμός ελλειμμάτων των αποθεμάτων από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

12 Αναμερισμός του Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"

92	Κέντρα κόστους	
92.01	Λειτουργία διοίκησης	
92.01.2	Γενική διεύθυνση	
92.01.02.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	4.640,25

92.01.3	Διεύθυνση διοικητικού	
92.01.03.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	4.640,25
92.03	Λειτουργία διάθεσης	
92.03.0	Υπνοδωμάτια	
92.03.00.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	46402,50
92.03.1	Είδη εμπορίας	
92.03.01.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	37.122
92.01.04	Τεχνικές υπηρεσίες	
92.01.04.99	Συγκ. Αντίθ. Λογισμός	92.805

Αναμερισμός του Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες" στα Κ.Κ.Κ από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

13 Καταλογισμός του κόστους των υπνοδωματίων

93	Κόστος παραγωγής	
93.10	Κόστος υπηρεσιών	
93.10.10	Κόστος υπνοδωματίων	
93.10.10.25	Αναλώσιμα υλικά	46.600
93.10.10.60	Αμοιβές προσωπικού	331.687,50
93.10.10.64	Διάφορα έξοδα	117.695
93.10.10.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	46.402,50
92	Κέντρα κόστους	
92.03	Λειτουργία διάθεσης	
92.03.00	Υπνοδωμάτια	
92.03.00.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	542.385

Καταλογισμός του κόστους υπνοδωματίων από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

14 Καταλογισμός του κόστους εμπορευμάτων

93	Κόστος παραγωγής	
93.20	Κόστος ειδών εμπορίας	
93.20.0	Κόστος τροφίμων - γευμάτων	

93.20.00.20	Κόστος αγοράς τροφίμων-γευμ.	
93.20.00.25	Αναλώσιμα υλικά	
93.20.00.60	Αμοιβές προσωπικού	
93.20.00.64	Διάφορα έξοδα	
93.20.00.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	
93.20.1	Κόστος οινοπνευματωδών ποτών	250.000
93.20.01.20	Κόστος αγοράς οινοπνευματωδών	4.850
93.20.01.25	Αναλώσιμα υλικά	46.436,25
93.20.01.60	Αμοιβές προσωπικού	31.437,50
93.20.01.64	Διάφορα έξοδα	18.561
93.20.01.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	82.000
93.20.2	Κόστος αναψυκτικών	3.880
93.20.02.20	Κόστος αγοράς αναψυκτικών	37.149
93.20.02.25	Αναλώσιμα υλικά	25.150
93.20.02.60	Αμοιβές προσωπικού	14.848,80
93.20.02.64	Διάφορα έξοδα	49.000
93.20.02.90	Από Β.Κ.Κ. "τεχνικές υπηρεσίες"	970
92		9.287,25
92.03		6.287,50
92.03.01		3.712,20
92.03.01.99		583.569,50

Καταλογισμός του κόστους εμπορευσίμων ειδών από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

15 Καταλογισμός του κόστους διοίκησης στα αποτελέσματα χρήσης

98	Αναλυτικά αποτελέσματα
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως
98.99.01	Έξοδα εκτός εκμετάλλευσης

98.99.01.00	Κόστος διοίκησης	549.545,50
92	Κέντρα κόστους	
92.01	Λειτουργία διοίκησης	
92.01.02	Γενική διεύθυνση	
92.01.02.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ	389.505,25
92.01.03	Διεύθυνση διοικητικού	
92.01.03.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	160.040,25

Λογισμός του κόστους διοίκησης στα αποτελέσματα χρήσης από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

16 Καταλογισμός του χρηματοοικονομικού κόστους στα αποτελέσματα χρήσης

98	Αναλυτικά αποτελέσματα	
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.01	Έξοδα εκτός εκμετάλευσης	
98.99.01.03	Χρηματοοικονομικό κόστος	5.000
92	Κέντρα κόστους	
92.04	Χρηματοοικονομική λειτουργία	
92.04.05	Τόκοι έξοδα	
92.04.05.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	5.000

17 Λογισμός του χρηματοοικονομικού κόστους στα αποτελέσματα χρήσης από πίνακα κοστολογικής ανάλυσης

Τα ελλείμματα στα αποτελέσματα χρήσης

98	Αναλυτικά αποτελέσματα	
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.04	Ανόργανα αποτελέσματα	
98.99.04.00	Ανόργανα έξοδα	3.100
97	Διαφ. Ενσωμ. και καταλολ.	
97.10	Διαφορές καταλογισμού	
97.10.00	Διαφορές απογραφών	
97.10.00.00	Ελλείμματα	
97.10.00.00.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	3.100

Μεταφορά των ελλειμμάτων στα ανόργανα αποτελέσματα χρήσης από πίνακα
κοστολογικής ανάλυσης

18 Το κόστος παραγωγής στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης

96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	
96.20	Κόστος εκμετάλλευσης	
96.20.00	Κόστος εμπορευμάτων	
96.20.00.00	Κόστος τροφίμων - γευμάτων	351.284,75
96.20.00.01	Κόστος οινοπνευματωδών ποτών	163.027,80
96.20.00.02	Κόστος αναψυκτικών	69.256,95
96.20.10	Κόστος υπηρεσιών	
96.20.10.10	Κόστος υπνοδωματίων	542.385
93	Κόστος παραγωγής	
93.10	Κόστος υπηρεσιών	
93.10.10	Κόστος υπνοδωματίων	
93.10.10.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	542.385
93.20	Κόστος ειδών εμπορίας	
93.20.0	Κόστος τροφίμων - γευμάτων	
93.20.00.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	351.284,75.
93.20.1	Κόστος οινοπνευματωδών ποτών	
93.20.01.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	163.027,80
93.20.2	Κόστος αναψυκτικών	
93.20.02.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	69.256,95

Λογισμός του κόστους παραγωγής στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης

19 Λογιστική απεικόνιση του μικτού κέρδους

96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	
96.00	Πωλήσεις εμπορευμάτων	
96.00.20	Πωλήσεις ειδών εμπορίας	
96.00.20.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	1.100.000
96.10	Πωλήσεις υπηρεσιών	
96.10.10	Έσοδα από υπηρεσίες	
96.10.10.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	1.050.000
96.20	Κόστος εκμετάλλευσης	
96.20.00	Κόστος εμπορευμάτων	

96.20.00.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	583.569,50
96.20.10	Κόστος υπηρεσιών	
96.20.10.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	542.385
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελ. Εκμετ.	
96.22.00	Μικτό κέρδος εμπορευμάτων	
96.22.00.00	Μικτ. Κερδ. Τροφ – γευμ.	248.715,25
96.22.00.01	Μικτ. Κερδ. Οινοπνευματωδών	186.972,20
96.22.00.02	Μικτ. Κερδ. Αναψυκτικών	80.743,05
96.22.10	Μικτό κέρδος υπηρεσιών	
96.22.10.10	Μικτό κέρδ. Υπνοδωματίων	507.615

Μικτό κέρδος κατ'είδος εμπορεύματος και υπηρεσίας

20 Λογιστική απεικόνιση του αποτελέσματος χρήσης

96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελ. Εκμετ.	
96.22.0	Μικτό κέρδος εμπορευμάτων	
96.22.00.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	516.430,50
96.22.10	Μικτό κέρδος υπηρεσιών	
96.22.10.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	507.615
98	Αναλυτικά αποτελέσματα	
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.1	Έξοδα εκτός εκμετάλλευσης	
98.99.01.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	554.545,50
98.99.04	Ανόργανα αποτελέσματα	
98.99.04.99	Συγκεντρωτ. Αντίθ. Λογ.	3.100
98.99.99	Αποτελέσματα χρήσης	
98.99.99.00	Αποτελέσματα χρήσης	466.400

Λογιστική απεικόνιση του αποτελέσματος χρήσεως

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Μπέλλας Α., «Συστήματα Κοστολόγησης: άμεση εναντίον πλήρους κοστολόγησης», Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 3, 2005.
- Μπέλλας Α., «Η Κοστολόγηση ως εργαλείο λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων», Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2, 2005.
- Βαρβάκης Κωνσταντίνος, « Ο Προγραμματισμός της δραστηριότητας των επιχειρήσεων και ο προϋπολογιστικός έλεγχος αυτής», Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα 2006
- Βενιέρης Ι. Γεώργιος, Καθηγητής Λογιστικής ΑΣΟΕΕ, "Λογιστική Κόστους" Εκδόσεις Σμπίλιας -Το Οικονομικό-ΑΘΗΝΑ 1986
- Ζούντα Στέλλα, Διδακτορική Διατριβή, "Κοστολόγηση Ξενοδοχείων Πολυτελείας", Παν/μιο Πατρών 2008
- Καρδακάρης Ν. Κων/νος, Πτυχιούχος Α.Β.Σ.Π. & ΠΑΤΕΣ/ΣΕΛΕΤΕ Προγραμματιστής-Καθηγητής Λογιστικής, Ξενοδοχειακή Λογιστική, Εκδόσεις "Έλλην" (1998)
- Κλαδική Μελέτη leap 2007
- Λογοθέτης Μιλτ.: Τουριστική Πολιτική, Εκδόσεις Παπαζήση, ΑΘΗΝΑ 1982
- Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστου, Τεύχος ΙΙ, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993
- Παπανίκος Γ: «Περιφερειακή Ανάλυση των Ελληνικών Ξενοδοχείων», Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων, Αθήνα, 2001
- Χατζηνικολάου Ελισσάβητ: Γενικές Αρχές Μάνατζμέντ, Τουριστική Νομοθεσία και Οργάνωση Εργοδοτικών και Συλλογικών Φορέων, Τόμος Γ, Τουριστική Νομοθεσία, ΕΑΠ, ΠΑΤΡΑ 1999
- Σ. Λεωνίδας, Ph. D., Επίκουρος Καθηγητής Πανεπιστημίου Πειραιώς, Το Μάνατζμέντ Των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων, INTERBOOKS, 2000

ΔΙΑΔΥΚΤΙΟ

- <http://users.in.gr/fstamatiadis/assets/abc.doc>
- [http://www.cententia.com/GR/Resources/ABC_White%20paper\(gr\).pdf](http://www.cententia.com/GR/Resources/ABC_White%20paper(gr).pdf)
- <http://www.infopeloponnisos.gr/documents/pagkosmia.doc>
- <http://sup.kathimerini.gr/xtra/media/files/fin/hotel2007.doc>