



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική εργασία

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Μελέτη περίπτωσης : Ξενοδοχειακός Κλάδος

Της

Φουσέκα Βασιλικής

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη

Λογιστική και Χρηματοοικονομική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα βιβλιογραφική εργασία με θέμα τις μεθόδους κοστολόγησης έχει εκπονηθεί στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των σπουδών της συγγραφέως στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Σκοπός αυτής της εργασίας αποτελεί η ανάλυση των μεθόδων κοστολόγησης, η σύγκριση τους και η ανάδειξη της μεθόδου που πρέπει να χρησιμοποιείται τις επιχειρήσεις. Στην εργασία παρουσιάζονται οι βασικότερες έννοιες που σχετίζονται με το θέμα της Κοστολόγησης, η ανάλυση της χρήσης των μεθόδων Κοστολόγησης και η εξέταση τους στον τομέα των υπηρεσιών, και ειδικότερα στο ξενοδοχειακό κλάδο. Περαιτέρω, αναλύονται οι παραδοσιακές και οι σύγχρονες μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από τις διάφορες επιχειρηματικές οντότητες και στη συνέχεια μετά από την βιβλιογραφική ανασκόπηση του θέματος θα δοθεί ιδιαίτερο ενδιαφέρον πάνω στις μεθόδους Κοστολόγησης στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.

**Λέξεις κλειδιά :** Διοικητική λογιστική , κοστολόγηση , μέθοδοι κοστολόγησης , ξενοδοχειακός κλάδος

## **Abstract**

This bibliographic paper on the Cost Accounting Methods have been worked out in the context of completing studies of the author at the Department of Accounting and Finance of the University of Macedonia. The purpose of this work is the presentation of the most basic concepts related to the subject of the Costing, also the analysis of the use of the Cost Accounting methods and finally the examination of them in the fields of services and in particular in the hotel industry. Further, the traditional and modern methods used by the various business entities, and after the bibliographical review of the subject, particular interest will be paid to the Cost Accounting methods in the Hotel Industry.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη.....	2	
Abstract.....	3	
Περιεχόμενα.....	4	
Κατάλογος Πινάκων .....	5	
Κατάλογος Διαγραμμάτων - Σχημάτων .....	6	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>		
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	7	
1.2 Σκοπός και Χρησιμότητα.....	8	
1.3 Διάρθρωση διπλωματικής.....	9	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> :ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ</b>		
2.1Εισαγωγή.....	10	
2.2Επισκόπηση αρθρογραφίας.....	10	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>:ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ</b>		
3.1 Διοικητική λογιστική.....	14	
3.2 Κοστολόγηση.....	15	
3.3 Βασικές έννοιες Κοστολόγησης.....	16	
3.4 Διακρίσεις του κόστους.....	19	
3.5 Κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου.....	20	
3.6 Άμεσο και Έμμεσο Κόστος.....	21	
3.7 Σταθερό και Μεταβλητό και Ημιμεταβλητό Κόστος .....	22	
3.8Πρότυπο και Προϋπολογισμένο .....	23	
3.9 Κέντρα Κόστους.....	24	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> : ΜΕΘΟΔΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>		
4.1Εισαγωγή.....	25	
4.2 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης .....	25	
4.3 Σύγκριση παραδοσιακών Μεθόδων κοστολόγησης .....	31	
4.4 Σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης.....	33	
4.5 Σύγκριση παραδοσιακών και σύγχρονων Μεθόδων κοστολόγησης .....	35	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ – ΞΕΝΟΔΟΧΙΑΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ</b>		
5.1 Εισαγή.....	37	
5.2 Ξενοδοχειακός κλάδος.....	37	
5.3 Κατηγοριοποιήσεις ξενοδοχειακών μονάδων.....	38	
5.4 Διάρθρωση και παρεχόμενες υπηρεσίες ξενοδοχειακής μονάδας.....	41	
5.5 Χαρακτηριστικά Ξενοδοχειακού Κλάδου.....	43	
5.6 Κοστολόγησης Ξενοδοχειακών Μονάδων.....	44	
5.7 Διαδικασία συλλογής πληροφοριών και στοιχείων κόστους.....	44	
5.8 Εφαρμογή μεθόδων κοστολόγησης.....	47	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup> : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ,ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ .....</b>		57
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ- ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>		59

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 5.1 Επιμερισμός μισθοδοσίας στα τμήματα.....	49
Πίνακας 5.2 Κόστος ανάλωσης υλικών.....	50
Πίνακας 5.3 Κόστος έμμεσων κοστών.....	50
Πίνακας 5.4 Ποσοστά εσόδων των τμημάτων.....	51
Πίνακας 5.5 Επιμερισμός έμμεσων εξόδων στα τμήματα.....	51
Πίνακας 5.6 Συνολικό κόστος τμημάτων.....	52
Πίνακας 5.7 Επιμερισμός πόρων ανά δραστηριότητα.....	55
Πίνακας 5.8 Μηνιαίες πωλήσεις δωματίων.....	55
Πίνακας 5.9 Συνολικό κόστος ανά δραστηριότητα.....	56

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΟΣ - ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1. Συνάρτηση σταθερού κόστους με την παραγόμενη ποσότητα.....	22
Διάγραμμα 2. Συνάρτηση μεταβλητού κόστους με την παραγόμενη ποσότητα.....	22
Διάγραμμα 3.Αύξον ρυθμός μεταβλητού κόστους.....	24
Διάγραμμα 4.Φθίνον ρυθμός μεταβλητού κόστους.....	24
Σχήμα 1. Στοιχεία κόστους.....	22
Σχήμα 2. Πλήρης και άμεση κοστολόγηση.....	31

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

---

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

### **1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις**

Αποστολή κάθε οικονομικής μονάδας είναι η επιτυχής παραγωγή και διάθεση των αγαθών ή εμπορευμάτων και η παροχή υπηρεσιών με απώτερο σκοπό τη μεγιστοποίηση των κερδών και την παράλληλη ελαχιστοποίηση του κόστους . Η επίτευξη αυτή μπορεί να ενισχυθεί με την υιοθέτηση σωστών πρακτικών και μεθόδων από τα διοικητικά στελέχη της οικονομικής μονάδας. Μια από τις σημαντικότερες διαδικασίες που ενεργεί θετικά προς την κατεύθυνση αυτή είναι αυτή της Κοστολόγησης, όπου τα στελέχη καλούνται να υπολογίσουν την σχέση μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν.

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό γίνεσθαι το οποίο διακρίνεται από τον έντονο ανταγωνισμό κρίνεται επιτακτική η ανάγκη των στελεχών να λάβουν αποφάσεις στρατηγικής σημασίας. Τα στελέχη αυτά θα πρέπει να διαθέτουν τις κατάλληλες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία στο τομέα της Κοστολόγησης, ώστε να αξιοποιήσουν την πολύτιμη βιβλιογραφία και να επιλέξουν την κατάλληλη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους των πωληθέντων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας. Επίσης να προβούν σε καθοριστικές ενέργειες για τη μακροβιότητα της επιχείρησης, την διατήρηση και μεγιστοποίηση του επιπέδου κερδοφορίας της. Ακόμη, τα αποτελέσματα που καθορίζονται μέσω της διαδικασίας της κοστολόγησης παρέχουν στα ανώτερα διοικητικά στρώματα , αξιόπιστα και ακριβή οικονομικά αποτελέσματα για την εύρυθμη λειτουργία της κάθε οικονομικής οντότητας.

Συνήθως, τη κοστολόγηση τηρούν οργανισμοί οι οποίοι ασχολούνται είτε με την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών. Παρόλα αυτά, τη χρήση της διαδικασίας προσδιορισμού κόστους μπορούμε να τη διακρίνουμε και σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Εκεί, η συνεισφορά της μας δίνει τη δυνατότητα να βγάλουμε ορθά συμπεράσματα για το κατά πόσο οι δωρεές, οι εισφορές και τα κρατικά κονδύλια έχουν αξιοποιηθεί αποτελεσματικά και αποδοτικά.

Ιδιαίτερη όμως σημασία παρουσιάζουν οι μέθοδοι τις οποίες μια επιχείρηση θα χρησιμοποιήσει και πως αυτές συνεισφέρουν στο προσδιορισμό του κόστους μιας επιχείρησης. Οι μέθοδοι κοστολόγησης που μια επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει είναι είτε οι παραδοσιακοί είτε οι σύγχρονοι. Οι παραδοσιακοί μέθοδοι κοστολόγησης αποτελούνται από την πλήρη-απορροφητική κοστολόγηση και τη μερική-οριακή κοστολόγηση. Και οι σύγχρονοι μέθοδοι αποτελούνται από την μέθοδο ABC (Activity

Based Costing ) και την πιο εξελιγμένη μορφή αυτής της μεθόδου την TDABC (Time Driven Activity Based Costing).

Ο συνεχώς αυξανόμενος ανταγωνισμός των επιχειρήσεων στα πλαίσια μιας παγκοσμιοποιημένης ελεύθερης οικονομίας της αγοράς αντικατοπτρίζει την ανάγκη συντονισμού των εσωτερικών και εξωτερικών διαδικασιών της ώστε να επιτευχθεί η επιβίωση της. Τα νέα αυτά δεδομένα καθιστούν και στο κλάδο των ξενοδοχειακών καταλυμάτων αναγκαία τη εφαρμογή νέων εξελιγμένων συστημάτων κοστολόγησης για την λήψη εύστοχων αποφάσεων. Πρόκειται για ένα τομέα επιχειρήσεων που συγκαταλέγεται με βάση των κύκλο εργασιών του στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και η κύρια δραστηριότητα του είναι η διαμονή με δευτερεύουσες ενέργειες την κάλυψη αναγκών των πελατών όπως είναι αυτή της διατροφής, υπηρεσίες σπα και γυμναστηρίου κ.α. Ένα θέμα που θα αναλυθεί στην συνέχεια της διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση της εφαρμογής των μεθόδων κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στον ξενοδοχειακό κλάδο και καθιστούν τις οικονομικές οντότητες αντάξιες στις προκλήσεις του σύγχρονου και συνεχώς μεταβαλλόμενου οικονομικού περιβάλλοντος.

## 1.2 Στόχος Διπλωματικής

Σκοπός της παρούσας βιβλιογραφικής εργασίας αποτελεί η ανάλυση των μεθόδων κοστολόγησης, η σύγκριση τους και η ανάδειξη της μεθόδου που πρέπει να χρησιμοποιείται από κάθε επιχείρηση. Συγκεκριμένα, γίνεται η παράθεση του ορού της κοστολόγησης, ορίζονται οι γενικές έννοιες που σχετίζονται ευρύτερα με το κόστος και αναλύονται οι μέθοδοι της κοστολόγησης, παραδοσιακοί και σύγχρονοι. Επίσης, καταγράφονται οι ενδεχόμενες διαφορές των μεθόδων κοστολόγησης και παρουσιάζεται μια μελέτη περίπτωσης όπου αναλύεται η κοστολογική διαδικασία που τηρείται στο ξενοδοχειακό κλάδο.

Τα ερευνητικά ερωτήματα που προκύπτουν μετά την ενδελεχή ενασχόληση με το αντικείμενο της κοστολόγησης είναι τα εξής:

- Ποιες οι μέθοδοι κοστολόγησης που χρησιμοποιούν οι σύγχρονες οικονομικές οντότητες ;
- Ποιες μέθοδοι χρησιμοποιούνται κατά την κοστολογική διαδικασία επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών;
- Ποια κοστολογική διαδικασία υιοθετούν οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ;
- Ποιες είναι οι ουσιαστικές διαφορές ανάμεσα στις παραδοσιακές και σύγχρονες μεθόδους κοστολόγησης ;



- Ποια είναι τα σημαντικότερα σημεία όπου οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης διαφέρουν ;
- Ποια κοστολογική μέθοδος κρίνεται η πλέον κατάλληλη και πρέπει να υιοθετηθεί η χρήση της από τις οικονομικές οντότητες ;

### **1.3 Διάρθρωσης Διπλωματικής**

Η δομή της διπλωματικής εργασίας χωρίζεται σε δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος αναλύεται το θεωρητικό υπόβαθρο της κοστολόγησης και των μεθόδων αυτής και στο δεύτερο μέρος της διπλωματικής εργασίας αναλύεται η κοστολόγηση στον επιχειρηματικό κλάδο των ξενοδοχείων. Στην εισαγωγή παρατίθενται οι βασικές έννοιες της κοστολόγησης ,τι είναι κόστος , πως σχετίζεται με την δαπάνη και το έξοδο και θα παρουσιαστούν οι βασικές έννοιες κοστολόγησης. Στην συνέχεια καταγράφονται οι μέθοδοι και αναλύονται παραθέτοντας μια σαφή ανάλυση για την κάθε μια, καθώς και συγκρίνονται ώστε να αποδοθούν ουσιαστικά συμπεράσματα για τις αιτίες που κάνουν τις κοστολογικές μεθόδους να διαφέρουν. Στο τελευταίο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας, επιλέγοντας τον ξενοδοχειακό κλάδο , ένα σημαντικό κομμάτι της ελληνικής οικονομίας, παρουσιάζεται η κοστολογική διαδικασία που ακολουθείται στην εγχώρια οικονομική αγορά.

Ο σκοπός αυτής της διπλωματικής εργασίας είναι να συμβάλει στην ακαδημαϊκή βιβλιογραφία και να παρέχει μια σαφή εικόνα για την κοστολογική διαδικασία και τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται, καθώς και πως συμβάλλουν στην λειτουργία κάθε επιχείρησης και ιδιαίτερα θα τονιστούν οι μέθοδοι που υιοθετούνται στον ξενοδοχειακό κλάδο.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

---

### **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Σε αυτή την ενότητα θα παρουσιάσουμε την σύγχρονη αρθρογραφία που έχει αναπτυχθεί και αναλύει τις μεθόδους κοστολόγησης που επιλέγονται και πως αυτές έχουν επηρεάσει την λήψη των διοικητικών αποφάσεων και την επιστημονική εξέλιξη του ξενοδοχειακού κλάδου.

#### **2.2 Αρθρογραφία**

Ο σκοπός αυτής της μελέτης που διεξήχθη από την Bita Mashayekhi (2019) είναι να δώσει κάποια εμπειρικά στοιχεία σχετικά με την εφαρμογή κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) στην βιομηχανία φιλοξενίας στο Ιράν. Για το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούμε την ABC ως της μέθοδο κοστολόγησης και συγκρίνεται το κόστος κάθε μονάδας εξυπηρέτησης με εκείνο το κόστος το οποίο έχει εξαχθεί με βάση τη παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης. Τα αποτελέσματα δείχνουν διαφορετικό κόστος ανά μονάδα για τις δύο μεθόδους. Επίσης, λόγω των ακριβέστερων και λεπτομερών παρεχόμενων πληροφοριών, το σύστημα ABC διευκολύνει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για τα διευθυντικά στελέχη, τα οποία καλούνται να λάβουν αποφάσεις σχετικά με την ανάλυση κερδοφορίας, τον προϋπολογισμό, την τιμολόγηση και ούτω καθεξής. Επομένως, προτείνουμε την εφαρμογή της ABC στις βιομηχανίες υπηρεσιών, ιδίως στον κλάδο της φιλοξενίας. Ωστόσο, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το κόστος αυτής της εφαρμογής, καθώς είναι αρκετά μεγάλο.

Το 2013 οι Nitin Kumar & Dalgobind Mahto δίνουν έμφαση στην κατανόηση της ανάγκης και της σημασίας του κόστους ABC στις οργανώσεις υπό το πρίσμα των σημερινών πρακτικών επισημαίνοντας ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) είναι μια μέθοδος για τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους. Παρόλο που η ABC είναι μια σχετικά πρόσφατη καινοτομία στη λογιστική του κόστους, διαπιστώνουν ότι υιοθετείται γρήγορα από εταιρείες σε πολλές βιομηχανίες, εντός κυβερνητικών και άλλων οργανισμών, όπως είναι οι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί ή οι τομείς των υπηρεσιών. Στο άρθρο αυτό, διαπιστώνεται ότι το μοντέλο κόστους με βάση τις δραστηριότητες μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε κάθε τύπο οικονομικής οντότητας. Και έχουν διαπιστωθεί τα εξής :

- Με την εφαρμογή της προέκυψαν σημαντικές αλλαγές στην λογιστική διαχείριση και στις άλλες οργανωτικές λειτουργίες που συνδέονται με αυτήν.
- Βελτιώθηκαν οι παρεχόμενες πληροφορίες που εξάγονταν από το κοστολογικό σύστημα , εντάσσοντας μια μεγάλη ποικιλία επιχειρησιακών λειτουργιών όπως , η παρακολούθηση της σπατάλης , η διαχείριση της παραγωγικότητας καθώς και η ανάλυση των στρατηγικών και λογιστικών διαδικασιών βάσει χρόνου.
- Το ABC παρέχει πληροφορίες για στρατηγικές αποφάσεις όπως είναι για το μίγμα προϊόντων.
- Επιτρέπει στους σχεδιαστές προϊόντων να κατανοήσουν τον αντίκτυπο και την ευελιξία που έχει κάθε σχέδιο τους σε κοστολογικό επίπεδο
- Υποστηρίζει την διαδικασία συνεχούς βελτίωσης επιτρέποντας στη διοίκηση να αποκτήσει νέες γνώσεις πάνω στην απόδοση της δραστηριότητας , εστιάζοντας την προσοχή της στην ζήτηση νέων δραστηριοτήτων
- Επίσης , το ABC μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένα εργαλείο για την διαχείριση της πολυπλοκότητας , αφού παρέχει πληροφορίες βάση δραστηριοτήτων.

Σκοπός των Bruce Neumann και Eric Cauvin (2013) σε αυτό το άρθρο είναι να περιγράψουν τις παραδοσιακές μεθόδους λογιστικής της γαλλικής λογιστικής και να συγκρίνουν αυτές τις μεθόδους με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC). Επίσης, αναλύεται η σχετική αποτυχία των παραδοσιακών γαλλικών μεθόδων κοστολόγησης για την παροχή σχετικών και αξιόπιστων πληροφοριών. Και καταδεικνύεται ότι ενώ η αρχιτεκτονική της γαλλικής μεθόδου είναι συγκρίσιμη με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, οι υποθέσεις στις οποίες βασίζεται έχουν πλέον ακυρωθεί. Τέλος, υποστηρίζεται ότι οι γαλλικές μέθοδοι κοστολόγησης και το ABC είναι δομικά παρόμοιες αλλά, επειδή δεν σχεδιάστηκαν κατά την ίδια περίοδο, στο ίδιο οικονομικό πλαίσιο, οι υποθέσεις στις οποίες στηρίζονται είναι διαφορετικές .

Οι αρθρογράφοι Rohit Sharma & Janek Ratnatunga(2010) συγκρίνουν τα οφέλη και τη σημασία των συστημάτων που βασίζονται στο κόστος της ABC με τα πιο παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αμφισβητούν αυτήν την τάση να καταστεί τόσο έντονη η αντίθεση μεταξύ των μεθόδων, τοποθετώντας τα συστήματα ABC σε ένα ευρύτερο πλαίσιο λογιστικής κόστους. Αρχικά, το πλαίσιο αναπτύσσεται παρέχοντας μια επισκόπηση της διαδικασίας κοστολόγησης, ελέγχου και λήψης αποφάσεων. Περιγράφονται επίσης διάφορα συστήματα κοστολόγησης όσον αφορά τους στόχους, τα πλεονεκτήματα και τις ελλείψεις τους. Και διαπιστώνουν ότι στην σύνδεση μεταξύ των «παραδοσιακών» και των συστημάτων ABC εξακολουθεί να υπάρχει μεγάλη ασάφεια.

Κατά τους M. A. Ekbatani, και Iran M. A. Sangeladji (2008) από τα μέσα της δεκαετίας του '80, η έναρξη νέων κινήσεων στον τομέα της λογιστικής διαχείρισης κόστους, δημιουργήθηκε ένα χάσμα μεταξύ των απόψεων του ακαδημαϊκού κόσμου και των επαγγελματιών σχετικά με το βαθμό χρησιμότητας των τεχνικών διαχείρισης κοστολόγησης. Πιστεύεται ότι οι επαγγελματίες προτιμούν γενικά τις τεχνικές διοίκησης κοστολόγησης που είναι απλές, πρακτικές και οικονομικά εφαρμόσιμες. Από την άλλη

πλευρά, πολλοί συντάκτες και ακαδημαϊκοί πιστεύουν ότι οι παραδοσιακές τεχνικές διαχείρισης κοστολόγησης είναι ξεπερασμένες και δεν είναι αποτελεσματικές για τους σκοπούς της λήψης αποφάσεων από τους διευθυντές. Όπως αναφέρει ένας συγγραφέας, οι περισσότερες από τις παραδοσιακές πληροφορίες διαχείρισης λογιστικής κόστους είναι συνήθως υπερβολικά συγκεντρωμένες και υπερβολικά στρεβλές για να είναι χρήσιμες για τους σκοπούς λήψης αποφάσεων. Τα αποτελέσματα της έρευνας, ωστόσο, έδειξαν ότι ορισμένοι δημογραφικοί παράγοντες έχουν κάποια επίδραση στις αποφάσεις και την αξιολόγηση των συμμετεχόντων. Για τους ασκούμενους, ο παράγοντας της ηλικίας είχε επιρροή στην επιλογή των παραδοσιακών και ο παράγοντας της εκπαίδευσης είχε επιρροή στην επιλογή των σύγχρονων τεχνικών διοίκησης κοστολόγησης. Αυτά τα αποτελέσματα ήταν διαφορετικά από αυτά των προηγούμενων μελετών, όπου το μέγεθος της οργάνωσης, ο αριθμός των προϊόντων και ο τύπος της βιομηχανίας είχαν κάποια επίδραση στον βαθμό χρησιμότητας των παραδοσιακών και σύγχρονων τεχνικών διαχείρισης κόστους λογιστικής. Επίσης η έρευνα καταδεικνύει ότι οι επαγγελματίες πιστεύουν ότι οι εκπαιδευτικοί συνήθως αναπτύσσουν νέες λογιστικές τεχνικές, οι οποίες είναι εξαιρετικά θεωρητικές και δεν είναι εύκολα και οικονομικά εφαρμόσιμες από όλες τις εταιρείες. Οι εκπαιδευτικοί, από την άλλη πλευρά, πίστευαν ότι λόγω της αντίστασης στην αλλαγή, οι επαγγελματίες δεν είναι διατεθειμένοι να δοκιμάσουν τις νέες τεχνικές. Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης έχουν αποκαλύψει κάποια συμφιλίωση μεταξύ των δύο παραπάνω συγκρουόμενων πεποιθήσεων.

Ο αρθρογράφος Gregory Wegmann (2008) εξετάζει τη στρατηγική διαχείριση κόστους που προκύπτει με τη χρήση της μεθόδου κοστολόγησης ABC (Activity Based Costing). Χαρακτηριστικά, επισημαίνει ότι η διαμόρφωση της στρατηγικής διαχείρισης του κόστους έχει βασιστεί την ABC μέθοδο. Και χαρακτηρίζει το ABC ως ένα εκλεπτυσμένο σύστημα κόστους το οποίο τάσσεται υπέρ της καλύτερης κατανομής του κόστους με τη χρήση μικρότερου κόστους δραστηριότητας μέσω πρώτα της ταξινόμησης του κόστους ως άμεσου, δεύτερον, της επέκτασης του αριθμού των ομάδων έμμεσων δαπανών και τρίτον του καθορισμού των οδηγών κόστους. Τέλος, η έρευνα που διεξήχθη υπογραμμίζει τρεις βασικούς στόχους του ABC:

- 1) Τη διαφοροποίηση στα αντικείμενα κόστους,
- 2) Τη διεύρυνση του εύρους της ανάλυσης κόστους και
- 3) Τον προσδιορισμό του σχετικού επίπεδου της πολυπλοκότητας της ανάλυσης κόστους.

Οι Paulatos και Paggios (2007), μετά από εμπειρική μελέτη που διεξήγαγαν σε 85 ξενοδοχεία ανέλυσαν τις μεθόδους της αναλυτικής λογιστικής που χρησιμοποιούνται στην ελληνικής επικράτεια. Τα συμπεράσματα αυτής της εμπειρικής μελέτης εξήγαγαν συμπεράσματα πολύτιμα για τον ξενοδοχειακό κλάδο, καταλήγοντας ότι τα ξενοδοχεία διακρίνονται απο υψηλό κόστος έμμεσων δαπανών που αντανakλάται ως υψηλό σταθερό κόστος των ξενοδοχείων. Ακόμα , διαπιστώθηκε ότι τα περισσότερα καταλύματα χρησιμοποιούν την ABC μέθοδο η οποία αναπτύσσεται βάση του κόστους και τον επιμερισμό του κόστους στις κατηγορίες των πελατών.

Οι αρθρογράφοι Lana Y.J.Liu και FeiPan (2007) παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήγαγαν , η οποία παρέχει μια μοναδική ευκαιρία να εξεταστούν μερικοί βασικοί παράγοντες επιτυχίας που σχετίζονται με την εφαρμογή της ABC μεθόδου σε ένα κινεζικό οργανωτικό και πολιτιστικό περιβάλλον. Τα ευρήματα δείχνουν ότι η υποστήριξη της διοίκησης, η οποία έχει αναγνωριστεί ως ένας σημαντικός παράγοντας επιτυχίας στη βιβλιογραφία της ABC μεθόδου, είναι προφανώς ο κυρίαρχος παράγοντας επιτυχίας. Τις τελευταίες δύο δεκαετίες, η κινεζική οικονομία, με τον αυξανόμενο παγκόσμιο ανταγωνισμό ως καταλύτη και με τις εισροές ξένων επενδύσεων και τις μεταφορές τεχνολογίας, οι επιχειρηματικοί οργανισμοί στην Κίνα έχουν την ευκαιρία να βελτιώσουν γρήγορα την τεχνολογία παραγωγής τους και τα συστήματα πληροφοριών. Η δημοτικότητα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) στη Δύση και η ευρεία κάλυψή της στα κινεζικά εγχειρίδια λογιστικής διαχείρισης έχουν καταστήσει την ABC ελκυστική μέθοδο κοστολόγησης για ακαδημαϊκούς και επαγγελματίες στην Κίνα. Δεδομένου ότι η κατανόηση της επιτυχίας ή / και της αποτυχίας της εφαρμογής του ABC προέκυψε κατά κύριο λόγο από εμπειρική έρευνα στις ανεπτυγμένες χώρες δεν μπορούμε να πούμε με βεβαιότητα ότι το ABC μπορεί να εφαρμοστεί επιτυχώς σε αναπτυσσόμενες χώρες όπως η Κίνα.

Οι Patricia Evans και Sheila Bellamy(1995) εξετάζουν ότι σε όλα τα επίπεδα του δημόσιου τομέα της Αυστραλίας, οι περιορισμοί κόστους, σε συνδυασμό με την υιοθέτηση μιας συνολικής ποιοτικής κουλτούρας και των συναφών τεχνικών αξιολόγησης της απόδοσης, έχουν στρέψει την προσοχή των ανώτερων στελεχών από την οικονομική λογιστική στη διαχείριση του κόστους μέσα σε ένα στρατηγικό πλαίσιο. Υποστηρίζουν ότι τα συστήματα λογιστικής διαχείρισης, προγραμματισμού και ελέγχου μπορούν να διαδραματίσουν ηγετικό ρόλο στο σημερινό δυναμικό περιβάλλον του δημόσιου τομέα. Μέσω της έρευνας που διεξήχθη, διαπιστώνεται ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα οποία βασίζονται στις ιστορικές τιμές, ενώ τα νέα συστήματα κοστολόγησης - όπως η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) - λειτουργούν βάσει της αρχής ότι οι δραστηριότητες και οι διαδικασίες που διεξάγονται στο πλαίσιο του οργανισμού προσθέτουν κόστος και αξία στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Ένα σύστημα ABC εστιάζει επίσης την προσοχή της διοίκησης στις υποκείμενες αιτίες του κόστους. Και καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η πρόκληση για το λογιστικό επάγγελμα είναι να εργαστεί για τη βελτίωση των μέτρων απόδοσης και για τον προσδιορισμό της προστιθέμενης αξίας, επιτρέποντας έτσι στη διοίκηση να καθορίσει πού πρέπει να παρακολουθείται η απόδοση. Επίσης , επισημαίνουν ότι η διαδικασία του ABC - όχι απαραίτητα το τελικό αποτέλεσμα - φέρνει οφέλη στην οργάνωση, αναγκάζοντας τη διοίκηση να εξετάσει τους οδηγούς που επηρεάζουν το κόστος και μπορεί να δώσει στους διαχειριστές μια σαφή εικόνα του τρόπου με τον οποίο τα προϊόντα, οι μάρκες, οι πελάτες ή τα κανάλια διανομής παράγουν έσοδα και καταναλώνουν πόρους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

---

### **ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

#### **3.1 Διοικητική Λογιστική**

Η λογιστική αποτελεί σήμερα μια από τις σπουδαιότερες επιστήμες σε παγκόσμιο επίπεδο. Πρόκειται για ένα τομέα στον οποίο οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί καταφεύγουν ώστε να διασφαλίσουν την επίτευξη του στρατηγικού τους στόχου αλλά και να διασφαλίσουν την επιτυχή τους πορεία. Ακόμα, συνεισφέρει στον επιτυχή έλεγχο των λογιστικών και των χρηματοοικονομικών δεδομένων μέσω μιας σειράς καλά δομημένων αρχών και κανόνων που ορίζονται από την λογιστική επιστήμη. Έτσι, για να διασφαλιστούν οι παραπάνω ενέργειες και για να γίνουν εύκολα κατανοητές, η λογιστική διαχωρίζεται σε Χρηματοοικονομική και Διοικητική. Γενικά, ο διαχωρισμός των δυο αυτών υποκατηγοριών είναι εύκολα διακριτός.

Αφού, η Χρηματοοικονομική λογιστική παρέχει πολύτιμες πληροφορίες και διαθέτει δεδομένα σε φορείς εκτός της οικονομικής οντότητας: στους ιδιοκτήτες, στους μετόχους, πιστωτές, δανειστές, φορολογικές αρχές, λεκτικές αρχές κ.α. Γενικά, προσφέρει μια παρελθούσα εικόνα της επιχείρησης που στόχο έχει την ανάδειξη της επίδοσης της. Κύρια ασχολία της, η κατάρτιση εκθέσεων που αναπτύσσονται και συντάσσονται σύμφωνα με τις Γενικώς Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές. Αυτές διαβεβαιώνουν στους εξωτερικούς χρήστες ότι κάθε λογιστική πληροφορία αποτυπώνει την πραγματική εικόνα των γεγονότων στο οποίο αναφέρεται και επιτυγχάνουν την συγκρισιμότητα των διαχρονικά, επί ετών καταρτισμένων καταστάσεων.

Εν αντίθεση με την Χρηματοοικονομική λογιστική, η Διοικητική λογιστική δεν είναι απαραίτητο να ακολουθεί τις Γενικώς Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές και δεν είναι υποχρεωτική η χρήση της. Οι οικονομικές οντότητες που θα επιλέξουν να χρησιμοποιούν την Διοικητική Λογιστική είναι θεμιτό να αναλογιστούν αν τα προσδοκώμενα οφέλη που ενδεχομένως να έχουν, θα αντισταθμίσουν το κόστος της συλλογής, ανάλυσης και παράθεσης των δεδομένων. Η διοικητική λογιστική παρέχει πληροφορίες χρήσιμες για την λειτουργία της οντότητας και ενισχύει την εύστοχη λήψη αποφάσεων σε θέματα διοικητικής φύσεως από πρόσωπα εντός του οργανισμού. Παραθέτοντας δεδομένα και συντάσσοντας εκθέσεις που ως στόχο πρεσβεύουν το σχεδιασμό με μελλοντικό προσανατολισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της απόδοσης.

(Θ. Καραγιώργος και Α. Περίδης, 2017, Εφαρμοσμένη Λογιστική)

## 3.2 Κοστολόγηση

Οι πρώτες έννοιες που αφορούσαν τις διαδικασίες κοστολόγησης και τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων εμφανίστηκαν μετά το δεύτερο μισό του 19<sup>ου</sup> αιώνα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής κι στην Αγγλία. Την πρώτη μορφή της κοστολόγησης την διατύπωσε ο John Walker , σύμφωνα με τον οποίο το κόστος προκύπτει από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία, ενώ παράλληλα το κόστος προσδιορίζεται κατά λειτουργία και κατά παραχθέν προϊόν. Εκείνη την περίοδο, οι άνθρωποι που ασχολούνταν με τον προσδιορισμό κόστους των επιχειρήσεων και στήριζαν το αποτέλεσμα της κοστολογικής χρήσης στη διαίσθηση τους παρά στο θεωρητικό υπόβαθρο της κοστολόγησης.

Η έννοια της Κοστολόγησης αναπτύχθηκε στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής. Και διατελεί για την διοίκηση ένα από τα βοηθητικά εργαλεία που χρησιμοποιεί με σκοπό να λάβει αποφάσεις για κεριά ζητήματα αλλά και να χαράζει την μελλοντική στρατηγική της στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής. Σύμφωνα με διάφορες προσεγγίσεις της από τις συγγραφικές κοινότητες παρατηρείται η τάση να ταυτίζονται οι δυο αυτοί λογιστικοί κλάδοι, εντούτοις αξίζει να υπογραμμιστεί πως η Διοικητική Λογιστική αποτελεί ευρύτερη έννοια από αυτή της Λογιστικής Κόστους, η οποία επικεντρώνεται με τη σειρά της κυρίως στις μεθόδους και τις τεχνικές που αποσκοπούν στον υπολογισμό του κόστους τόσο των προϊόντων και των υπηρεσιών ενός οργανισμού, όσο και των διαδικασιών και των έργων που εκτελούνται.

Η Επιχειρησιακή λογιστική ή η λογιστική εκμεταλλεύσεων, η απλά κοστολόγηση, όπως επίσης ονομάζεται, έχει ως βασική αποστολή:

- α. τον προσδιορισμό του κόστους των έργων(προϊόντων – υπηρεσιών) της εκμεταλλεύσεως ,
- β. τον έλεγχο της οικονομικότητας αυτής,
- γ. τον προσδιορισμό του κόστους ,
- δ. τον βραχυχρόνιο προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμεταλλεύσεως και
- ε. την εξακρίβωση του μικτού περιθωρίου κέρδους στη βάση της μερικής εκμεταλλεύσεως. (Αναστάσιος Π. Κουλέρης , 2011, Επιχειρησιακή Κοστολόγηση)

Επιπλέον κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται σε μια επιχείρηση για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας , μιας δραστηριότητας ή λειτουργιάς και επιτυγχάνεται με την συστηματική συγκέντρωση, κατάταξη , καταγραφή και επιμερισμό των δαπανών. Ο υπολογισμός του κόστους αποτελεί μια από τις σημαντικότερες εσωτερικές διαδικασίες αφού θεωρείται προαπαιτούμενο για την διάρθρωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Θα μπορούσαμε να επισημάνουμε ότι χωρίς την συνεισφορά της η επιχείρηση θα ήταν δύσκολο να ανταγωνιστεί στα πλαίσια της αγοράς, καθώς είναι αυτή που αποτελεί ένα σύστημα πληροφοριών για κάθε στοιχείο της οικονομικής οντότητας. Ουσιαστικά, η

κοστολόγηση περά από ένα βοηθητικό εργαλείο είναι η διαδικασία κατά την οποία ο οργανισμός συλλέγει, ελέγχει και επιμερίζει τα διάφορα έξοδα με τρόπο τέτοιο ώστε να αποδοθεί όσο το δυνατόν πιο σωστά το κόστος των υπηρεσιών ή προϊόντων ή δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Όπου, η επιδίωξη κάθε οικονομικής οντότητας είναι μέσω της διαδικασίας της κοστολόγησης, να προσδιορίσει όσο το δυνατόν με ακρίβεια το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, σε κάθε διαχειριστική περίοδο. Πρέπει να σημειωθεί ότι η κάθε περίοδος χρήσης για κάθε οργανισμό μπορεί να διαφοροποιείται. Συνήθως όμως ορίζεται ως η περίοδος προσδιορισμού του κόστους, κάθε τέλος του μήνα και τέλος του έτους.

Για να προσδιορίζεται όμως, σε τόσο σύντομα χρονικά διαστήματα το κόστος των σύγχρονων επιχειρηματικών οργανισμών χρήζει επιτακτική η ανάγκη ανίχνευσης των βασικών στοιχείων του. Η διαδικασία της κοστολόγησης αποτελεί σημαντικό παράγοντα λειτουργίας και η ορθή αναγνώριση του κόστους λειτουργίας προϋποθέτει το σωστό τρόπο προσδιορισμού και κατανομής των έμμεσων δαπανών ή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Για να υπάρχει μια σαφή εικόνα της λογιστικής διαδικασίας, επιλέγεται η διάκριση της κοστολόγησης σε δυο είδη, την εξωλογιστική και την εσωλογιστική. Η εξωλογιστική κοστολόγηση διενεργείται όταν το κόστος προσδιορίζεται χωρίς λογιστικές εγγραφές, ενώ αντίθετα εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η κοστολόγηση κατά την οποία το κόστος παραγωγής και το κόστος των λοιπών λειτουργιών προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές και οι λογιστικές αυτές εγγραφές γίνονται με την μέθοδο και τις αρχές της αναλυτικής λογιστικής.

(Θ. Καραγιώργος και Α. Περίδης, 2017, Εφαρμοσμένη Λογιστική)

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα παρουσιαστούν σημαντικές έννοιες που σχετίζονται με την κοστολογική διαδικασία, οι οποίες παραθέτονται ως εισαγωγικό πεδίο για την ανάλυση των παραδοσιακών και σύγχρονων μεθόδων και στις διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ αυτών.

### **3.3 Βασικές έννοιες Κοστολόγησης**

Η σημασία και η χρησιμότητα της διοικητικής λογιστικής ξεκίνησε να γίνεται αισθητή κατά τις αρχές του 20 αιώνα, όπου οι λειτουργίες των εταιρειών γίνονταν όλο και πιο περίπλοκες λόγω της αύξησης των γραμμών παραγωγής. Με αποτέλεσμα, τα νέα δεδομένα της εποχής να κρίνουν αναπόφευκτη την αποκέντρωση της εξουσίας και των διευθυντικών ευθυνών σε στελέχη χαμηλότερου διοικητικού επιπέδου. Έτσι, χαράχθηκε μια νέα πορεία στην εξέλιξη της Διοικητικής λογιστικής, η οποία διαδόθηκε πιο αισθητά στα μέσα της δεκαετίας του 1980, και κατά επέκταση της Κοστολόγησης.



Η ανάπτυξη της Κοστολόγησης και η χρησιμοποίηση της από τα στελέχη για την εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών, φαίνεται να έχουν απασχολήσει ιδιαίτερα τους επιστήμονες και τους συγγραφείς ανά τον κόσμο. Προτού όμως , αναπτύξουμε με σαφήνεια τις κοστολογικές μεθόδους είναι ορθό να περιγραφούν οι βασικές έννοιες, όπως είναι το κόστος , το έξοδο και η δαπάνη. Τρεις έννοιες οι οποίες αποτελούν τους θεμελιώδους όρους της κοστολογικής θεωρίας και πρακτικής.

Η έννοια του κόστους είναι στενά συνυφασμένη με τη επιστήμη της Λογιστικής. Πρόκειται για μια παράμετρο κρίσιμη για την επιχειρηματική πορεία μιας εταιρίας. Πολλές φορές το κόστος νοείται ως ο κύριος παράγοντας επιβίωσης της. Με βάση τη λογιστική μονάδα που θα επιτρέπει να διακατέχει στο κύκλο εργασιών μιας οντότητας , θα καθοριστούν πολύτιμα για την επιχείρηση ζητήματα. Όπως αυτό της τιμολογιακής πολιτικής όπου πολλές φορές ως γνώμονας για την απόφαση της καταλληλότητας της δε νοείται μόνο ο έντονος ανταγωνισμός της αγοράς ή των αναγκών των καταναλωτών ή της δύναμης της ή ο καθορισμός της τιμής από την πολιτεία αλλά χαράζεται η τιμολογιακή πολιτική τέτοια ώστε να αντισταθμίσει το διαμορφωμένο ετήσιο κόστος .  
(Ν.Πομόνης ,Κοστολόγηση ,2009, Θεωρία και Πρακτική)

Για την έννοια του κόστους έχουν ανά τα έτη διαμορφωθεί ένα μεγάλο πλήθος διερμηνεύσεων και ορισμών, οι οποίοι ως στόχο έχουν την σφαιρική αποτύπωση του περιεχομένου της έννοιας και διαμορφώνονται ανάλογα με το πλαίσιο στο οποίο χρησιμοποιείται. Οι επικρατέστερες αποδόσεις της γνωσιολογικής παρουσίασης της έννοιας παρατίθενται παρακάτω:

- Ο Καραγιώργος και Πετρίδης (2017) υποστηρίζουν ότι «Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, το κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών με σκοπό τη χρησιμοποίηση τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αγαθών».
- Ακόμα, ως κόστος νοείται κάθε ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών που υπαγορεύονται από την παράγωγή και διάθεση ενός έργου, προϊόντος και γενικά εργοπαροχής ως και από τη διατήρηση της παραγωγικής ετοιμότητας της εκμεταλλεύσεως. (Αναστάσιος Π. Κουλέρης 2011, Επιχειρησιακή Κοστολόγηση)

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους αποτελούνται από τρεις βασικούς πυλώνες. Πρώτον, το κόστος απαιτεί την επένδυση χρηματικού ποσού. Η επένδυση χρηματικού ποσού συνήθως είναι τα μετρητά, η αξία των αγαθών κλπ. Όπου αυτό συνεπάγεται ότι, η μονάδα μέτρησης του κόστους είναι οι νομισματικές μονάδες. Δεύτερον, η μορφή της επένδυσης που επιχείρηση θα επιλέξει είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες. Με άλλα λόγια, η επένδυση αντιστοιχεί στην αγορά αγαθών , που θα χρησιμοποιηθούν ως πρώτες ύλες , στην αγορά πάγιων στοιχείων που θα συνεισφέρουν στην παραγωγή των αγαθών ή στην

παροχή των υπηρεσιών, στην καταβολή των τόκων κτλ. Και τρίτον, ο καταλυτικός σκοπός του κόστους είναι η πραγματοποίηση εσόδων κατά την διάρκεια της εκμεταλλεύσεως .

(Α. Ι. Δημήτριος, Α Α Μπάλλας, 2009, Διοικητική Λογιστική)

Παρά ταύτα, το κόστος ,όμως, συχνά συγχέεται με τις λέξεις έξοδο και δαπάνη, νομίζοντας ότι είναι ταυτόσημες έννοιες. Για να γίνει κατανοητή η ουσιαστική διαφορά των όρων παρατίθενται οι ορισμοί των δύο αυτών εννοιών:

Έξοδο νοείται «ότι δαπανάται μέσα σε μια διαχειριστική περίοδο στην προσπάθεια αποκτήσεως εσόδων. Το έξοδο αποτελείται αυτοτελές μέγεθος που σχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.» (Γεώργιο Κονομό και Ιωάννης Πατεστής, 2018, Έλεγχος και Κοστολόγηση). Έξοδο θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι το δεδουλευμένο κόστος , δηλαδή το κόστος που ήδη έχει πραγματοποιηθεί και θα βαρύνει το αποτέλεσμα εργασιών της οικονομικής μονάδας. Ουσιαστικά το έξοδο προέρχεται από το κόστος και έχει δημιουργηθεί από αυτό.

Τα έξοδα που συνδέονται άμεσα με τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που έχουν πωληθεί μέσα σε μία χρήση χαρακτηρίζονται ως «κόστος πωληθέντων». Η διαφορά μεταξύ του κύκλου εργασιών δηλαδή τις πωλήσεις και του κόστους πωληθέντων μίας επιχείρησης μέσα σε μία χρήση μας δίνει το μικτό κέρδος της για τη συγκεκριμένη χρήση. Για να υπολογίσουμε το καθαρό κέρδος της επιχείρησης για τη χρήση, αφαιρούμε τα έξοδα διοίκησης, διάθεσης (marketing), έρευνας και ανάπτυξης και χρηματοδότησης, από το μικτό κέρδος της επιχείρησης.

Οι διαφορές που εντοπίζονται ανάμεσα στο έξοδο και στο κόστος παρατίθενται παρακάτω.

- Το έξοδο είναι κόστος το οποίο εκπνέει και αφαιρείται από τα έσοδα της χρήσης
- Το έξοδο έχει προέρχεται από το κόστος και έχει προϋπάρξει στιγμιαία ως κόστος, χωρίς να ισχύει το αντίστροφο. Αυτή η συμπεριφορά δεν εντοπίζεται πάντα. Σημειώνοντας ότι ορισμένα έξοδα όπως είναι αυτά των πωλήσεων , δεν εντοπίζεται να έχουν προϋπάρξει ως κόστος διότι δεν επιβαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής.
- Κατά την διάρκεια της πώλησης ενός αγαθού το κόστος θα εκπνεύσει και θα μετατραπεί σε έξοδο, το οποίο θα επιβαρύνει το έσοδο που θα εισρεύσει εκείνη τη χρονική στιγμή.

Το κόστος διαφέρει ουσιαστικά από τις έννοιες δαπάνη και έξοδο λόγω του χρονικής διάστασης της έννοιας και του σκοπού για τον οποίο πραγματοποιείται. «Υπάρχουν έξοδα που δεν οδηγούν σε κόστος. Οι συνδρομές πχ για φιλανθρωπικούς σκοπούς είναι μεν έξοδο , αλλά δεν οδηγούν ουδέποτε σε κόστος.»

(Αναστάσιος Π. Κουλέρης 2011, Επιχειρησιακή Κοστολόγηση)

Στη συνέχεια , παρατίθεται ο ορισμός της δαπάνης και οι κύριες διαφορές της με το κόστος. Με τον όρο δαπάνη καλείται «η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας επένδυσης σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος ,μιας πρώτης ύλης, ενός κτηρίου ή για την χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοπαλλήλων.»

(Needles, Powers and Crosson , 2017, Τεχνικές και Διαχείριση Κόστους)

Ωστε να κατανοήσουμε πλήρως την διαφορά ανάμεσα στους τρεις όρους δαπάνη, κόστος και έξοδο αναλύουμε την διαδικασία αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων μέσα σε μια οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, η επιχείρηση "Α" αγόρασε εμπορεύματα αξίας 1000 ευρώ με σκοπό να τα μεταπώληση. Στη συνέχεια πούλησε τη μισή ποσότητα των εμπορευμάτων που είχε στην κατοχή της έναντι 600 ευρώ αντί για 500 ευρώ που τα είχε αγοράσει. Το κόστος αποτελεί η αγορά εμπορευμάτων αξίας 1000 ευρώ. Το έξοδο σε αυτή τη διαδικασία μεταπώλησης είναι το κόστος των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, δηλαδή 600 ευρώ. Τέλος, η δαπάνη είναι η ενέργεια αγοράς των εμπορευμάτων στην τιμή των 1000 ευρώ. Συνοπτικά μπορούμε να καταλήξουμε στα εξής:

- το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος το οποίο , σε μια χρήση εκπνέει. Αποτελεί αυτοτελές μέγεθος που σχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης, βάσει της ισότητας:

$$\text{Έσοδα χρήσης} - \text{Έξοδα χρήσης} = \text{Αποτέλεσμα χρήσης}$$

- Το έξοδο έστω και στιγμιαία προϋπάρχει ως κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο
- Το κόστος ως την στιγμή που θα εκπνεύσει αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο , από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί , διαμορφώνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται
- Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνον ως ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποίησης του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου.

(Α. Ι. Δημητράς, Α. Α. Μπάλλας, 2009 ,Διοικητική Λογιστική)

### 3.4 Διακρίσεις Κόστους

Το κόστος ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και τον τρόπο που θα επιλεγεί να ιδιενεργηθεί η κοστολόγηση, δημιουργείται και παρακολουθείται στις ακόλουθες κατηγορίες.

### 3.5 Κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου

Για να διενεργηθεί η διαδικασία κοστολόγησης , αρχικά καθορίζονται τα στοιχεία κόστους. Τα στοιχεία του κόστους ενός προϊόντος αποτελούνται από τα άμεσα υλικά , την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα άμεσα υλικά που εντοπίζονται σε μια εταιρία είναι οι πρώτες ύλες , τα ημικατεργασμένα υλικά , καθώς και όλα αυτά τα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και αποτελούν το άμεσο κόστος της εταιρίας .Με τη αγορά πρώτων υλών δεν επιβαρύνεται άμεσα το κόστος παραγωγής αλλά μεταφέρονται στους χώρους αποθήκευσης και αυξάνουν το προηγούμενο υπόλοιπο αποθεμάτων σε πρώτες ύλες. Όταν οι πρώτες ύλες χρησιμοποιηθούν κατά την παραγωγική διαδικασία τότε επιβαρύνουν το κόστος της παραγωγής . Ουσιαστικά , οι πρώτες ύλες αναλώνονται και αφαιρούνται από τα αποθέματα. Για να υπολογιστούν τα αποθέματα για κάποια χρονική περίοδο κατά την λογιστική χρήση ισχύει ο παρακάτω τύπος :

$$\begin{array}{l} \text{Αρχικό απόθεμα α' υλών} \\ + \text{Αγορές α' υλών} \\ \text{Διαθέσιμες α' ύλες} \\ - \text{Αναλώσεις α' υλών} \\ \hline \text{Τελικό απόθεμα α' υλών} \end{array}$$

Ένα ακόμη στοιχείο του κόστους είναι η άμεση εργασία η οποία περιέχει τις αμοιβές των εργαζομένων που απασχολούνται με την επεξεργασία των υλικών. Τέλος το τρίτο στοιχείο του κόστους είναι τα γενικά βιομηχανικά προϊόντα που αποτελούν το έμμεσο κόστος για μια εταιρία. Τα έμμεσα κόστη είναι το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, αμοιβές τρίτων κ.α. Στα γενικά βιομηχανικά έξοδα μπορεί επίσης να ενταχθεί η έμμεση εργασία που συνδέεται με την παραγωγή του προϊόντος. Το άθροισμα όλων των παραπάνω στοιχείων κόστους, όπως διαπιστώνεται και στο παρακάτω σχήμα ονομάζεται κόστος παραγωγής. Ενώ, το άθροισμα των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας ονομάζεται αρχικό κόστος και το άθροισμα της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών προϊόντων ονομάζεται κόστος μετατροπής.

(X. I. Νεγκάκης & Δ. Β. Κουσενίδης ,2015,Διοικητική Λογιστική)

Έκτος από την Λειτουργία της παραγωγής ,η οποία δημιουργεί τα άμεσα κόστη των α' υλών και της άμεσης εργασίας υπάρχουν και άλλες κατηγορίες λειτουργικού κόστους, οι οποίες δημιουργούν για την επιχείρηση έξοδα, που ονομάζονται γενικά λειτουργικά έξοδα και απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Οι λειτουργίες αυτές είναι της διοίκησης , της διάθεσης , τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης και χρηματοδότησης. Τα έξοδα των λειτουργιών αυτών δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος που δημιουργείται κατά την απόκτηση ή την παραγωγή ενός προϊόντος, στο κόστος προϊόντος, αλλά εμφανίζονται ως δαπάνη στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου κατά την διάρκεια στην οποία δημιουργούνται. Τα κόστη που δημιουργούνται και δεν εντάσσονται στο κόστος παραγωγής ονομάζονται κόστη περιόδου.

Τα κόστη περιόδου που μπορεί να συναντήσει μια επιχείρηση, κατατάσσονται ανάλογα με την λειτουργία στην οποία ανήκουν. Έτσι, τα Έξοδα Διοίκησης είναι έξοδα που καταβάλλει η επιχείρηση με απώτερο σκοπό να οργανωθεί και να διοικηθεί. Σε αυτά έξοδα συγκαταλέγονται οι μισθοί των διοικητικών υπαλλήλων, των στελεχών λογιστηρίου, των ανώτερων στελεχών και οι δαπάνες που συσχετίζονται άμεσα με το κόστος διοίκησης της επιχείρησης (π.χ. ενοίκια, ΔΕΗ, θέρμανση κλπ). Μια ακόμη λειτουργία είναι αυτή της Διάθεσης, όπου σε αυτήν περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που έχει η επιχείρηση για να προβάλλει και να διαφημίσει τα προϊόντα της. Επίσης, τα έξοδα του προσωπικού των πωλήσεων (παροχή αυτοκινήτου και βενζίνης, σίτιση, ξενοδοχεία), τα έξοδα προβολής και διαφήμισης, τα έξοδα για δωρεάν παροχή δειγμάτων του προϊόντος, το κόστος αποθήκευσης, διαχείρισης και αποστολής προϊόντων είναι μερικά παραδείγματα από τα έξοδα της κατηγορίας αυτής. Τα Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης περιλαμβάνουν τα έξοδα με τα οποία η επιχείρηση επιβαρύνεται για να αναπτύξει νέα, καινοτόμα προϊόντα και παραγωγικές διαδικασίες. Μερικά παραδείγματα που αντιπροσωπεύουν την λειτουργία είναι το κόστος των εργαστηρίων, οι μισθοί των ερευνητών, το κόστος παραγωγής και δοκιμής των προϊόντων, το κόστος μελέτης και σχεδιασμού νέων προϊόντων. Τέλος, η λειτουργία της Χρηματοδότησης επωμίζεται εκείνα τα έξοδα της επιχείρησης για τη χρηματοδότηση των επενδύσεών της όπως, για παράδειγμα, οι τόκοι των δανείων, οι προμήθειες και τα έξοδα των τραπεζών κλπ.

(Α.Ι. Δημητράς και Α.Α. Μπάλλας, 2009, Διοικητική Λογιστική)



Σχήμα 1. Στοιχεία κόστους

### 3.6 Άμεσο και έμμεσο κόστος

Το κόστος διαχωρίζεται ως άμεσο ή έμμεσο με κριτήριο την αιτία ύπαρξής του. Ως άμεσο κόστος θεωρείται εκείνο που προέρχεται από στοιχεία που επιβαρύνουν το φορέα κόστους. Ενώ ως έμμεσο χαρακτηρίζεται επειδή δεν μπορεί εύκολα να διαχωριστεί και πραγματοποιείται μαζί με άλλους φορείς κόστους ή δεν θεωρείται οικονομικά ωφέλιμος.

### 3.7 Σταθερό και Μεταβλητό και Ημιμεταβλητό Κόστος

Ανάλογα με τις μεταβολές στον όγκο παραγωγής, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό, μεταβλητό και ημιμεταβλητό. Το σταθερό κόστος της επιχείρησης δεν επηρεάζεται σε καμία μεταβολή του όγκου παραγωγής της. Το σταθερό κόστος αντικατοπτρίζει το κόστος που θα έπρεπε η επιχείρηση να καταβάλλει ακόμη και σε περίπτωση που δεν θα παραχθεί τίποτα για κάποιο χρονικό διάστημα. Στο παρακάτω διάγραμμα διακρίνεται η συνάρτηση του σταθερού κόστους με την παραγόμενη ποσότητα.



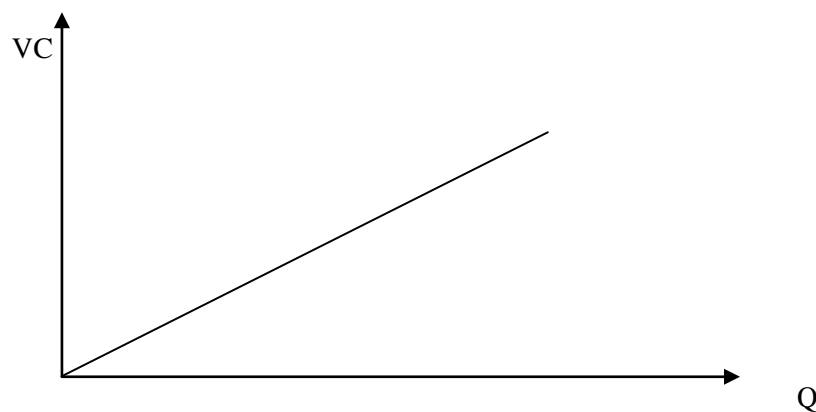
Διάγραμμα 1. Συνάρτηση σταθερού κόστους με την παραγόμενη ποσότητα

Όπου FC: Σταθερό κόστος (Fixed Cost)

Q: ποσότητα παραγωγής (Quantity)

Το ανά μονάδα σταθερό κόστος μιας οντότητας μεταβάλλεται με φθίνοντα ρυθμό, καθώς παραμένει αμετάβλητο σε οποιαδήποτε ποσότητα παραγωγής. Σε μια ξενοδοχειακή μονάδα ως σταθερό κόστος χαρακτηρίζεται ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

Παράλληλα το μεταβλητό κόστος, όπως το λέει και η λέξη, θα μεταβληθεί σε οποιαδήποτε μεταβολή της παραγόμενης ποσότητας.



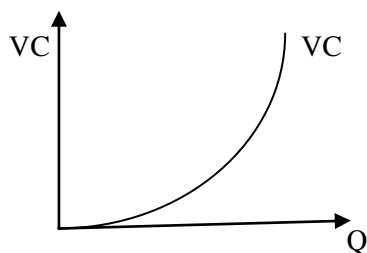
## Διάγραμμα 2. Συνάρτηση μεταβλητού κόστους με την παραγόμενη ποσότητα

Όπου VC:Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost)

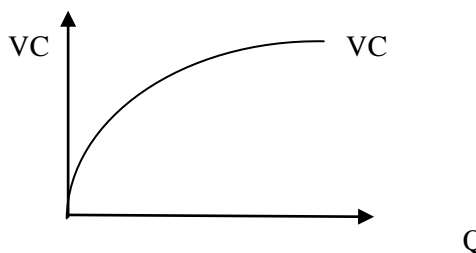
Q: Ποσότητα (Quantitive)

Η συνάρτηση του μεταβλητού κόστους με την παραγόμενη ποσότητα ,ανάλογα με τον ρυθμό μεταβολής μπορεί να απεικονιστεί ως έχει παρακάτω :

ΑΥΞΩΝ ΡΥΘΜΟΣ



ΦΘΙΝΩΝ ΡΥΘΜΟΣ



Διάγραμμα 3.Αύξων ρυθμός μεταβλητού κόστους

Διάγραμμα 4.Φθίνων ρυθμός μεταβλητού μεταβλητού κόστους

Το μεταβλητό κόστος που αυξάνεται με γρήγορο ρυθμό ακολουθεί την γρήγορη αύξηση της ποσότητας ενώ το μεταβλητό κόστος με φθίνοντα ρυθμό σημαίνει ότι καθώς αυξάνεται η ποσότητα , το μεταβλητό κόστος έχει πιο αργό ρυθμό. Συγκεκριμένα, με βάση τις παραπάνω περιπτώσεις διαπιστώνεται ότι στην περίπτωση του αναλογικού κόστους το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραμένει καθ' όλη την διάρκεια της παραγωγής σταθερό. Ενώ στην περίπτωση του μεταβλητού κόστους με αύξοντα ρυθμό , το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος αυξάνεται καθώς ο όγκος παραγωγής αυξάνεται. Το ακριβώς αντίθετο διακρίνεται με το μεταβλητό κόστος με φθίνοντα ρυθμό , όπου αυτό μειώνεται καθώς η παραγόμενη ποσότητα αυξάνεται.

(X. I. Νεγκάκης & Δ. Β. Κουσενίδης ,2015,Διοικητική Λογιστική)

Ένα κόστος που χαρακτηρίζεται ως ημιμεταβλητό η αλλιώς μικτό περιέχει χαρακτηριστικά του σταθερού και του μεταβλητού κόστους. Ένα τέτοιο κόστος είναι ο λογαριασμός της ΔΕΗ, του νερού κτλ , καθώς διακρίνονται από ένα σταθερό μέρος , τα πάγια κόστη , και από ένα μεταβλητό , όπου είναι το κόστος ανάλογα με την κατανάλωση που πραγματοποιείται.

### 3.8 Πρότυπο και Προϋπολογιστικό Κόστος

Σε αυτή την περίπτωση ο διαχωρισμός γίνεται με βάση την χρονική περίοδο αναφοράς.

Το προϋπολογιστικό κόστος υπολογίζεται με βάση τα ιστορικά στοιχεία , δηλαδή προσδιορίζεται πριν την έναρξη παραγωγής κάποιου προϊόντος ή υπηρεσίας. Ως στόχο έχει τον

προσδιορισμό του κόστους πριν την έναρξη παραγωγής ώστε να διασφαλιστεί αν το προϊόν αυτό η υπηρεσία είναι επικερδής και να ληφθούν σημαντικές αποφάσεις που στηρίζονται πάνω στο προϋπολογιστικό κόστος. Μια επιχείρηση που υπολογίζει το προϋπολογιστικό κόστος μπορεί να λάβει απόφαση για την είσοδο της σε μια νέα αγορά ή την έναρξη νέας επένδυσης για νέα γραμμή παραγωγής ή μπορεί να την απορρίψει.

Το πρότυπο κόστος αφορά το κόστος παραγωγής και λειτουργίας που έχει προκαθοριστεί. Το πρότυπο κόστος στηρίζεται πάνω σε στοιχεία και πληροφορίες που απορρέουν από εκτιμήσεις και μετρήσεις για τα κόστη και τους όγκου δραστηριότητας του παρελθόντος , του παρόντος αλλά και μελλοντικών προβλέψεων.

### **3.9 Κέντρα Κόστους**

Για να προσδιοριστεί το κόστος με βάση τις μεθόδους που έχουν επικρατήσει , ορίζουμε τις περιοχές που συγκεντρώνουν κατά την λειτουργία τις επιχείρησης το ποσό εξόδου ως κέντρα κόστους.

Ως Κέντρα ή (θέσεις) κόστους ορίζεται « η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους , με σκοπό της μέτρησης της αποτελεσματικότητας της.»

(Ιωάννης Δ. Κεχράς , 2010, Η κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων)

Ο αριθμός των κοστολογικών κέντρων που δημιουργούνται είναι ανάλογος με το μέγεθος της εκάστοτε επιχείρησης. Η δημιουργία πολλών κέντρων κόστους πολλές φορές είναι απόρροια της πολυπλοκότητας των εσωτερικών διαδικασιών των σύγχρονων οργανισμών. Ο αριθμός των ξεχωριστών κέντρων κόστους που είναι αναγκαίος για να καθοριστεί για το παραγόμενο προϊόν τίθεται από κάθε επιχείρηση διαφορετικά και εξαρτάται από κριτήρια που θέτει η ίδια, όπως από το τύπο του προϊόντος, τη πολυπλοκότητα της παραγωγικής δραστηριότητας και τις απαιτήσεις της διοίκησης.

Μεγάλη σημασία για την μελέτη του κόστους έχει και η παρακολούθηση του σε σχέση με το τμήμα στο οποίο δημιουργείται ή το οποίο αφορά. Έτσι, τα παραγωγικά τμήματα και τα βοηθητικά ή υποστηρικτικά τμήματα αποτελούν κατηγορίες της παραγωγικής λειτουργίας. Γενικά, η έννοια του κέντρου κόστους συνδυάζεται με ένα συγκεκριμένο τμήμα της επιχείρησης που εμφανίζει διοικητική ευθύνη π.χ. τμήμα λογιστηρίου , τμήμα marketing. Γι αυτό το λόγο τα κέντρα κόστους χωρίζονται ως κύρια και βοηθητικά. Στα κύρια κέντρα κόστους αποδίδονται τα κόστη που προέρχονται από τις βασικές δραστηριότητες, δηλαδή την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων. Ενώ στα βοηθητικά κέντρα κόστους καταλογίζονται αυτά που προέρχονται από τις βοηθητικές δραστηριότητες του οργανισμού, που ως στόχο έχουν την εξυπηρέτηση των κυρίων δραστηριοτήτων.



## **ΚΕΦΑΛΙΑΙΟ 4**

---

### **ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **4.1 Εισαγωγή**

Η Κοστολόγηση όπως έχουμε προαναφέρει πρόκειται για μια διαδικασία της επιχείρησης που προσθέτει ένα σημαντικό βαθμό μεγιστοποίησης της ποιότητας της διαχειριστικής λειτουργίας του οργανισμού. Για την επίτευξη ενός μικρού συγκριτικά κόστους το οποίο θα παρακολουθείτε στενά από την εκάστοτε διοικητική ιεραρχία. Ως γνωστόν, το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον αναπτύσσεται στα πλαίσια της ελεύθερης αγοράς που έχει δημιουργηθεί λόγω της παγκοσμιοποίησης. Σύμμαχος των επιχειρήσεων εντός των νέων δεδομένων του οικονομικού περιβάλλοντος, στην καθημερινή μάχη επιβίωσης τους, αποτελεί το ανταγωνιστικό κόστος της επιχείρησης.

Η Κοστολόγηση για να πετύχει τον εύστοχο προσδιορισμό του κόστους χρησιμοποιηθεί τις παρακάτω μεθόδους της Πλήρους Κοστολόγησης – απορροφητική, της Μεταβλητή Κοστολόγησης - οριακή και της ABC Κοστολόγησης. Οι δύο πρώτες μέθοδοι αποτελούν τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, ενώ η ABC Κοστολόγηση είναι μια σύγχρονη μέθοδο κοστολόγησης που στόχο έχει να καταναίμει το κόστος με βάση τις κρίσιμες δραστηριότητες ενός οργανισμού. Οι επιχειρήσεις που καλούνται να αποφασίσουν ποιες από τις παραπάνω μεθόδους κοστολόγησης θα χρησιμοποιήσουν, επιλέγουν με στόχο την εξυπηρέτηση των ειδικευμένων αναγκών τους. Για το λόγο αυτό μπορούμε να παρατηρήσουμε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο να ακολουθούν διαφορετικές κοστολογικές μεθόδους.

(Χ. Ι. Νεγκάκης & Δ. Β. Κουσενίδης, 2015, Διοικητική Λογιστική)

#### **4.2 Παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης**

##### **Πλήρης Κοστολόγηση**

Μια βασική μέθοδος κοστολόγησης μιας οικονομικής οντότητας είναι η απορροφητική κοστολόγηση ή πλήρης κοστολόγηση (absorption costing) ή παραδοσιακή μέθοδος. Αποτελεί τη μέθοδο που τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς των περισσότερων ανά την υφήλιο χωρών, αποδέχονται για την απεικόνιση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγεθών των αποθεμάτων και τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης.

Πλήρης κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία το συνολικό κόστος της παραγωγικής διαδικασίας επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Για τον υπολογισμό του πλήρους κόστους του προϊόντος λαμβάνονται υπόψη

όλα τα στοιχεία του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος , δηλαδή τα άμεσα υλικά ,άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είτε αυτά είναι σταθερά είτε μεταβλητά. Η μέθοδος κοστολόγησης με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση.

(Χ. Ι. Νεγκάκης & Δ. Β. Κουσενίδης ,2015,Διοικητική Λογιστική)

Ο υπολογισμός του μοναδιαίου αμέσου και έμμεσου κόστους κρίνεται προαπαιτούμενος για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Για να βρεθεί το μοναδιαίο κόστος για κάθε ένα από τα παραπάνω στοιχεία , θα πρέπει να διαιρεθεί το συνολικό ποσό του καθενός με το σύνολο των μονάδων του προϊόντος. Έτσι, θα προσδιορίσουμε το μοναδιαίο κόστος της άμεσης εργασίας των άμεσων υλικών και του έμμεσου κόστους , όπου το άθροισμα αυτών θα μας αποδώσει το μοναδιαίο συνολικό κόστος του προϊόντος σύμφωνα με την Πλήρη Κοστολόγηση. Παράλληλα , οι δαπάνες της διοίκησης και των πωλήσεων δε συνυπολογίζονται στο κόστος του προϊόντος αλλά αντιμετωπίζονται ως κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα την στιγμή που αυτά εισρέουν στην επιχείρηση.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η βιοτεχνική επιχείρηση ‘Β’ κατά την διάρκεια του 2019 κατασκευάζει και πωλεί ένα προϊόν. Σε αυτή τη λογιστική περίοδο πραγματοποίησε τις ακόλουθες δαπάνες :

Άμεσα υλικά	450.000 ευρώ
Άμεση εργασία	150.000 ευρώ
Μεταβλητά ΓΒΕ	120.000 ευρώ
Σταθερά ΓΒΕ	180.000 ευρώ
Μεταβλητές δαπάνες πωλήσεων και διοίκησης	80.000 ευρώ
Σταθερές δαπάνες πωλήσεων και διοίκησης	100.000 ευρώ

Κατά τη διάρκεια του έτους η παραγωγή της εταιρίας ανήλθε σε 30.000 μονάδες και οι πωλήσεις σε 25.000 μονάδες. Η τιμή πώλησης του προϊόντος ορίσθηκε στα 40 ευρώ ανά μονάδα. Εφαρμόζοντας το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης να υπολογιστεί το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος και να καταρτιστεί η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης για το έτος που διανύουμε.

### **ΛΥΣΗ**

Στην πλήρη κοστολόγηση, για να προσδιοριστεί το ανά μονάδα συνολικό κόστος του προϊόντος είναι αναγκαίο να υπολογιστεί το ανά μονάδα κόστος των άμεσων και έμμεσων εξόδων .Συνεπώς είναι :

$$\begin{aligned}\text{Ανά μονάδα κόστος άμεσων υλικών} &= \text{Άμεσα υλικά/Παραγόμενες Μονάδες προϊόντος} \\ &= 450.000/30.000 \\ &= 15 \text{ ευρώ/μονάδα}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ανά μονάδα κόστος άμεσης εργασίας} &= \text{Άμεση εργασία / Παραγόμενες μονάδες} \\ \text{προϊοντος} &= 150.000/30.000 = 5 \text{ ευρώ/μονάδα}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ανά μονάδα κόστος μεταβλητών ΓΒΕ} &= \text{Μεταβλητά ΓΒΕ/Παραγόμενες μονάδες} \\ \text{προϊοντος} &= 120.000/30.000 = 4 \text{ ευρώ/μονάδα}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ανά μονάδα κόστος σταθερών ΓΒΕ} &= \text{Σταθερά ΓΒΕ/Παραγόμενες μονάδες} \\ \text{προϊοντος} &= 180.000/30.000 = 6 \text{ ευρώ/μονάδα}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Συνολικό ανά Μονάδα Κόστος Προϊόντος} &= \text{Ανά μονάδα κόστος άμεσων υλικών} + \\ &\quad \text{Ανά μονάδα κόστος άμεσης εργασίας} + \\ &\quad \text{Ανά μονάδα κόστος μεταβλητών ΓΒΕ} + \\ &\quad \underline{\text{Ανά μονάδα κόστος σταθερών ΓΒΕ}} = \\ &= 15 + 5 + 4 + 6 \\ &= 30\end{aligned}$$

Για να συνταχθεί η κατάσταση αποτελεσμάτων , υπολογίζονται οι πωλήσεις και το κόστος πωληθέντων. Τα σταθερά και μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα δίνονται από τα δεδομένα του παραδείγματος.

$$\begin{aligned}\text{Πώλησης} &= \text{Τιμή Προϊόντος} * \text{Πωληθέντες Μονάδες Προϊόντος} \\ &= 40 * 25.000 \\ &= 1.000.000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Κόστος Πωληθέντων} &= \text{Συνολικό ανά Μονάδα Κόστος Προϊόντος} * \text{Παραγόμενες} \\ \text{Μονάδες Προϊόντος} &= 30 * 25.000 = 750.000\end{aligned}$$

### **Κατάσταση Αποτελεσμάτων**

Πώλησης	1.000.000
Μείον Κόστος Πωληθέντων	<u>750.000</u>
Μικτό Κέρδος	250.000
Μείον Έξοδα Πωλήσεων και Διοίκησης Σταθερά	100.000
Έξοδα Πωλήσεων και Διοίκησης Μεταβλητά	80.000
<b>Κέρδη προ Φορών</b>	<u>70.000</u>

(Χ. Ι. Νεγκάκης & Δ. Β. Κουσενίδης ,2015,Διοικητική Λογιστική)

## Μεταβλητή Κοστολόγηση

Μια από τις σημαντικότερες μεθόδους, της οποίας τη χρήση της συναντάμε συνήθως σε παραγωγικές εταιρίες είναι η Οριακή Κοστολόγηση ή αλλιώς Μεταβλητή (Variable Costing) ή Άμεση Κοστολόγηση ή προσέγγιση της συνεισφοράς. Αν και η Πλήρη Κοστολόγηση είναι απαραίτητη για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, η Μερική κοστολόγηση υιοθετείται με σκοπό την παροχή στην διοίκηση σημαντικών πληροφοριών για την λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Μερικά από τα ύψιστης σημασίας ζητήματα είναι οι πληροφορίες για την συμπεριφορά του κόστους και οι προβλέψεις του κόστους για διάφορα πιθανά επίπεδα πωλήσεων. Επίσης, παρά την ονομασία της ως Οριακή Κοστολόγηση, πρέπει να τονιστεί ότι δεν έχει καμία σχέση με την έννοια του οριακού κόστους.

Η Οριακή ή Μεταβλητή κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία μόνο το μέρος του κόστους παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική διαδικασία λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Έτσι το κόστος ενός προϊόντος, μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, ή μιας υπηρεσίας σχηματίζεται μόνο από τα στοιχεία κόστους που το επιβαρύνουν ευθέως και είναι, κατά κανόνα, μεταβλητά. Τέτοια είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των ΓΒΕ.

(Χ. Ι. Νεγκάκης & Δ. Β. Κουσενίδης, 2015, Διοικητική Λογιστική)

Ουσιαστικά, η διαφορά που εντοπίζουμε σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση είναι ότι το σταθερό κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα, διότι θεωρείται ότι σχετίζεται με την χρονική περίοδο κατά την οποία δημιουργείται και δεν ασκείται επιρροή σε αυτό ούτε από τον όγκο παραγωγής ούτε από το μίγμα προϊόντων που παράγονται. Κατά συνέπεια το σταθερό κόστος παραγωγής θα πρέπει να αφαιρείται από τα μικτά λειτουργικά κέρδη της περιόδου κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα πλεονεκτήματα που προσκομίζει μια επιχείρηση από την επιλογή να χρησιμοποιεί την Οριακή κοστολόγηση αντικατοπτρίζουν την σπουδαιότητα της μεθόδου. Οι οικονομικές καταστάσεις που διαμορφώνονται βάση της οριακής κοστολόγησης έχει ως τελικούς χρήστες τα διοικητικά στελέχη, στα οποία προσφέρουν εσωτερική πληροφόρηση μεγεθών. Επίσης, δεν πραγματοποιείται αποθεματοποίηση του πραγματικού κόστους καταλήγοντας να υπάρχει καλύτερος υπολογισμός του πραγματικού αποτελέσματος σε συσχέτιση με την πλήρη κοστολόγηση. Όμως, παρόλο τις θετικές πτυχές της μεθόδου, υπάρχει δυσκολία εφαρμογής της, διότι ο διαχωρισμός των διάφορων εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά είναι αρκετά περίπλοκη διαδικασία. Ακόμη ένα εμπόδιο που συναντάμε στην χρήση της, είναι η αυστηρή απεικόνιση των αποθεμάτων μόνο βάση της πλήρους κοστολόγησης στις οικονομικές καταστάσεις. Ένας περιορισμός που αναγκάζει τις επιχειρήσεις να εφαρμόσουν την παράλληλη χρήση των μεθόδων.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΒΛΗΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Για την αποσαφήνιση των δύο μεθόδων και την σύγκριση τους ως μέσο για να διακρίνουμε τα σημεία διαφοροποίησης τους, εξετάζεται το παράδειγμα της επιχείρησης 'B' και στη περίπτωση της Οριακής κοστολόγησης

Η βιοτεχνική επιχείρηση 'B' κατά την διάρκεια του 20X9 κατασκευάζει και πωλεί ένα προϊόν. Σε αυτή τη λογιστική περίοδο πραγματοποίησε τις ακόλουθες δαπάνες :

Άμεσα υλικά	450.000 ευρώ
Άμεση εργασία	150.000 ευρώ
Μεταβλητά ΓΒΕ	120.000 ευρώ
Σταθερά ΓΒΕ	180.000 ευρώ
Μεταβλητές δαπάνες πωλήσεων και διοίκησης	80.000 ευρώ
Σταθερές δαπάνες πωλήσεων και διοίκησης	100.000 ευρώ

Κατά τη διάρκεια του έτους η παραγωγή της εταιρίας ανήλθε σε 30.000 μονάδες και οι πωλήσεις σε 25.000 μονάδες. Η τιμή πώλησης του προϊόντος ορίστηκε στα 40 ευρώ ανά μονάδα. Εφαρμόζοντας το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης να υπολογιστεί το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος και να καταρτιστεί η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήση για το έτος που διανύουμε.

#### ΛΥΣΗ

Στην μεταβλητή κοστολόγηση, για να προσδιοριστεί το ανά μονάδα συνολικό κόστος του προϊόντος είναι αναγκαίο να υπολογιστεί το ανά μονάδα κόστος έμμεσων εξόδων, δηλαδή δε θα υπολογισθούν το ανά μονάδα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Συνεπώς είναι : συνεπώς λύνουμε ως εξής

$$\begin{aligned}\text{Ανά μονάδα κόστος άμεσων υλικών} &= \text{Άμεσα υλικά/Παραγόμενες Μονάδες προϊόντος} \\ &= 450.000/30.000 \\ &= 15 \text{ ευρώ/μονάδα}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ανά μονάδα κόστος άμεσης εργασίας} &= \text{Άμεση εργασία/Παραγόμενες μονάδες} \\ \text{προϊόντος} &= 150.000/30.000 = 5 \text{ ευρώ/μονάδα}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ανά μονάδα κόστος μεταβλητών ΓΒΕ} &= \text{Μεταβλητά ΓΒΕ/Παραγόμενες μονάδες} \\ \text{προϊόντος} &= 120.000/30.000 = 4 \text{ ευρώ/μονάδα}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Συνολικό ανά Μονάδα Κόστος Προϊόντος} &= \text{Ανά μονάδα κόστος άμεσων υλικών} + \\ &\quad \text{Ανά μονάδα κόστος άμεσης εργασίας} +\end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Ανά μονάδα κόστος μεταβλητών ΓΒΕ=} \\ & = 15 + 5 + 4 = 24 \end{aligned}$$

Όπως και στο προηγούμενο παράδειγμα, για να συνταχθεί η κατάσταση αποτελεσμάτων, υπολογίζονται οι πωλήσεις και το κόστος πωληθέντων. Τα σταθερά και μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα δίνονται από τα δεδομένα του παραδείγματος.

Πώλησης = Τιμή Προϊόντος \* Πωληθέντες Μονάδες Προϊόντος

$$= 40 * 25.000$$

$$= 1.000.000$$

Μεταβλητό Κόστος Πωληθέντων = Συνολικό ανά Μονάδα Κόστος Προϊόντος \* Παραγόμενες Μονάδες Προϊόντος = 24 \* 25.000 = 600.000

### Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Πώλησης		1.000.000
Μείον Μεταβλητό κόστος		
Μεταβλητό Κόστος Πωληθέντων	600.000	
Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων και διοίκησης	80.000	<u>680.000</u>
Περιθώριο Συνεισφοράς		320.000
Μείον Σταθερό κόστος		
Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων και Διοίκησης	100.000	
Σταθερά ΓΒΕ	180.000	<u>280.000</u>
<b>Κέρδη προ Φορών</b>		<b>40.000</b>

(Χ. Ι. Νεγκάκης & Δ. Β. Κουσενίδης, 2015, Διοικητική Λογιστική)

Κατά την κατάρτιση της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης με βάση την οριακή κοστολόγηση αναπτύσσεται η έννοια του περιθωρίου συνεισφοράς. Το περιθώριο συνεισφοράς είναι η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πωλήσεων και του συνολικού μεταβλητού κόστους, δηλαδή των εξόδων πωλήσεων και διοίκησης. Το περιθώριο συνεισφοράς ονομάζεται αλλιώς ή περιθώριο συμμετοχής ή περιθώριο συμβολής. Η διαφορά που εντοπίζεται στις δυο μεθόδους είναι η διαφορετική αντιμετώπιση των έμμεσων βιομηχανικών εξόδων, όπου είναι και η αιτία δημιουργίας του όρου περιθώριο συνεισφοράς. Επίσης, λύνοντας το ίδιο παράδειγμα με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης διαπιστώνουμε ότι ο διαχωρισμός των σταθερών από τα μεταβλητά έξοδα στην μέθοδο της οριακής κοστολόγησης είναι ο λόγος που τα κέρδη προ φόρων διαφέρουν. Όπως φαίνεται το κόστος προ φόρων με την μεταβλητή κοστολόγηση είναι συγκριτικά μικρότερο από αυτό που προκύπτει από την χρήση της πλήρης κοστολόγησης.

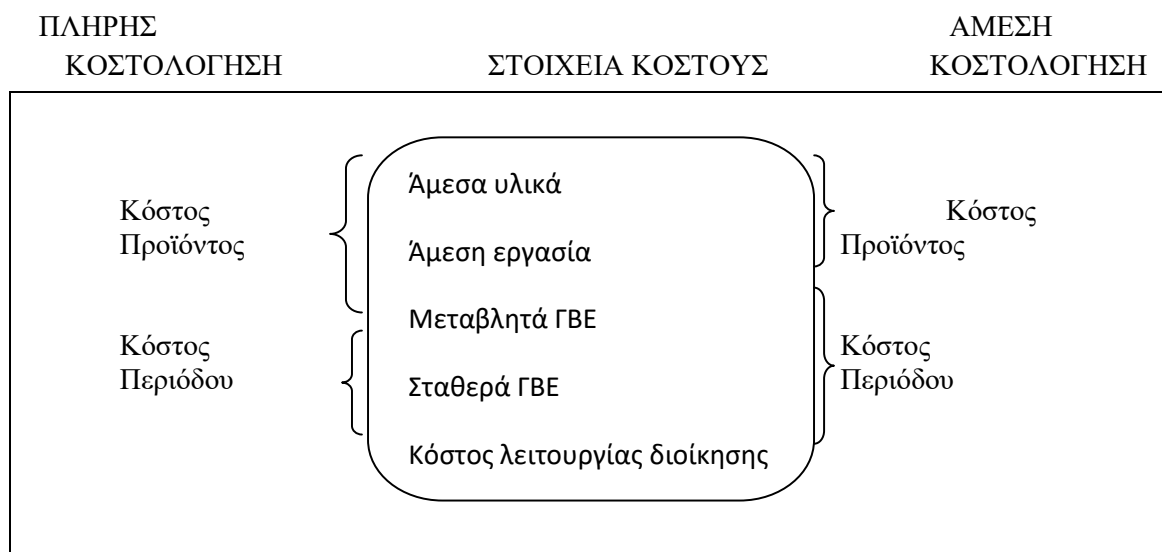
(Καραγιώργος και Πετρίδης 2011, Εφαρμοσμένη κοστολόγηση)

### 4.3 Σύγκριση των παραδοσιακών μεθόδων

Η βασική διαφορά των παραπάνω δυο εννοιών εντοπίζεται στον διαφορετικό χειρισμό των ΓΒΕ. Δηλαδή με την οριακή κοστολόγηση τα σταθερά ΓΒΕ δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων , αλλά θεωρούνται μέρος του κόστους περιόδου Έτσι στο τέλος της περιόδου χρήσης παρατηρούμε ότι στα αποθέματα έτοιμων και ημικατεργασμένων προϊόντων που εμφανίζονται στην αποθήκη δεν συμπεριλαμβάνονται τα σταθερά ΓΒΕ.

Αντιθέτως , η απορροφητική κοστολόγηση , θεωρεί ότι το κόστος των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει και τα σταθερά ΓΒΕ. Στην ουσία οι υποστηρικτές της οριακής κοστολόγησης θεωρούν ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι ένα κόστος περιόδου σχετιζόμενου με το χρόνο, τα οποία αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας λογιστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν. Υποστηρίζεται παράλληλα ότι τα έξοδα αυτά, πραγματοποιούνται ακόμα και με μηδενική παράγωγη και ως εκ τούτου δεν θα πρέπει να αποθεματοποιούνται όταν υπάρχουν αποθέματα έτοιμων ή ημικατεργασμένων στο τέλος της λογιστικής περιόδου. Συνεπώς το κυρίαρχο σημείο της διαφοράς μεταξύ των δύο κοστολογικών μεθόδων εντοπίζεται στο κόστος παράγωγης όπου στην πλήρη κοστολόγηση περιλαμβάνει τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και των μεταβλητών γενικών βιομηχανικών εξόδων και των σταθερών βιομηχανικών εξόδων (αποσβέσεις, ενοίκια, ασφάλιστρα κ.α.). Εν αντιθέσει, στην άμεση κοστολόγηση ο χειρισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων, ακολουθεί διαφορετική προσέγγιση, εκείνη της αφαίρεσης από τα έσοδα της λογιστικής περιόδου.

Το παρακάτω σχεδιάγραμμα απεικονίζει τη σύνθεση του κόστους προϊόντος με βάση την πλήρη και την άμεση κοστολόγηση. Έτσι μπορούμε να διακρίνουμε την ουσιαστική διαφορά των δύο αυτών μεθόδων.



## Σχήμα 2. Πλήρης και άμεση κοστολόγηση

Παρατηρώντας το παραπάνω σχήμα διαπιστώνουμε ότι επιλέγοντας τη χρήση της Πλήρους Κοστολόγησης τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα ενσωματώνονται στο κόστος προϊόντος, όπου μετέπειτα στην πώληση των παραχθέντων προϊόντων μετατρέπεται σε έξοδο. Ενώ η χρήση της Άμεσης Κοστολόγησης κατανέμει τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα στα κόστη περιόδου και λογαριάζει στα έξοδα της χρήσης. Κατά συνέπεια, ανάλογα με την επιλογή της μεθόδου κοστολόγησης, Πλήρους ή Άμεσης Κοστολόγησης, ασκεί επιρροή στην διαμόρφωση του τελικού καθαρού αποτελέσματος εκμετάλλευσης και στην σύνταξη της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.

Μια ακόμα διάφορα μπορεί να εντοπιστεί στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Ο παρακάτω τύπος που υπολογίζει τα καθαρά κέρδη, βοηθά στη σύγκριση των παραδοσιακών μεθόδων και είναι ο ακόλουθος :

$$\text{Καθαρά Κέρδη προ φόρων} = \text{Μικτά Κέρδη} - \text{Έξοδα Διοίκησης και Διάθεσης}$$

Βάση του παραπάνω τύπου, στην πλήρη κοστολόγηση τα καθαρά κέρδη επηρεάζονται από τις μεταβολές των πωλήσεων και των αποθεμάτων. Ενώ, στην άμεση κοστολόγηση ασκούν σημαντική επιρροή οι μεταβολές του όγκου των πωλήσεων. Σε αυτή την περίπτωση, είναι απαραίτητο να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση στα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των παραπάνω μεθόδων αφού με την χρήση της πλήρους κοστολόγησης απεικονίζεται υψηλότερα το ποσό των κερδών της επιχείρησης από ότι με την απορροφητική κοστολόγηση. Αιτία της διαφορετικής απεικόνισης των καθαρών κερδών προ φόρου των δυο μεθόδων είναι ο υπολογισμός των αποθεμάτων της επιχείρησης, όπου μια αύξηση ή μείωση της παραγόμενης ποσότητας μεταβάλλει αντίστοιχα τα κέρδη της. Με αποτέλεσμα συχνά να εντοπίζεται με την πλήρη κοστολόγηση, η εσκεμμένη αύξηση των αποθεμάτων από τις επιχειρήσεις ώστε να επηρεάσει την κερδοφορία της συγκριτικά με την άμεση κοστολόγηση που αποδίδει μια χαμηλότερη ένδειξη απόδοσης κερδών.

(Α. Ι. Δημητράς, Α.Α Μπάλλας, 2009, Διοικητική Λογιστική)

Πώς απεικονίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις το αποτέλεσμα με βάσει της παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης :

### Κατάσταση Αποτελεσμάτων σύμφωνα με την Πλήρη Κοστολόγηση

Πωλήσεις		XXX
Κόστος Πωληθέντων		<u>XXX</u>
Μικτό Αποτέλεσμα		XXX
<u>Μείον</u> Αποτέλεσμα	XXX	
Έξοδα Πωλήσεων	XXX	
Λειτουργικό Αποτέλεσμα Χρήσης		XXX

Στην οριακή κοστολόγηση για να συνταχθεί η Κατάσταση Αποτελεσμάτων γίνεται ο διαχωρισμός των εξόδων της λειτουργία της Παραγωγής και των Πωλήσεων της επιχείρησης σε



μεταβλητά και σταθερά. Όπου τα σταθερά έξοδα συγκαταλέγονται στο κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα αποτελέσματα χρήσης.

#### Κατάσταση Αποτελεσμάτων σύμφωνα με την Μερική Κοστολόγηση

Πωλήσεις		XXX
<u>Μείον</u> Μεταβλητό κόστος (παραγωγής) πωληθέντων		XXX
Μεταβλητό κόστος πωλήσεων		<u>XXX</u>
Περιθώριο Συνεισφοράς		XXX
<u>Μείον</u> Σταθερό κόστος παραγωγής	XXX	
Σταθερό κόστος διοίκησης	XXX	
Σταθερό κόστος πωλήσεων	XXX	
Αποτέλεσμα Χρήσης		XXX

(Χρήστος Νεγκάκης, 2015, Δημήτριος Β. Κουσενίδης )

#### 4.4 ABC Κοστολόγηση

Στην ενότητα που ακολουθεί θα παρουσιαστεί μια καινοτόμος κοστολογική μέθοδος, η οποία προσεγγίζει με εναλλακτικό τρόπο τον επιμερισμό των εξόδων που δημιουργούνται σε μια διαχειριστική περίοδο, σε σχέση πάντα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης .

Στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, οι σύγχρονες οικονομικές οντότητες χαρακτηρίζονται από πολυπλοκότητα. Με αποτέλεσμα τις τελευταίες δεκαετίες ,η διαδικασία της κοστολόγησης να έχει επηρεαστεί ολοκληρωτικά, ώστε πολλές φορές να διακρίνεται μια ανομοιόμορφη κατανομή του κόστους και δυσκολία προσδιορισμού του για τα διάφορα προϊόντα ή υπηρεσίες της επιχείρησης. Με αποτέλεσμα να διαμορφώνονται λανθασμένα το ποσό του κόστους και αυτό μετέπειτα να οδηγεί στην επιρροή των καταλυτικών αποφάσεων για την οικονομική οντότητα, όπως είναι η απόφαση της τιμολογιακής πολιτικής.

Παράλληλα, οι μεγάλες μεταβολές του οικονομικού περιβάλλοντος έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην καθημερινή λειτουργία των οντοτήτων. Καίριας σημασίας ζήτημα αναδεικνύεται η μεγιστοποίηση του ποσοστού των έμμεσων κοστών στο σύνολο του κόστους. Όπου διαπιστώθηκε ότι τα στοιχεία του κόστους των λειτουργιών που δεν έχουν άμεση σύνδεση με την παραγωγή, δεν σημαίνει ότι δεν θα πρέπει να συνυπολογίζονται στο κόστος παράγωγης. Ένα παράδειγμα είναι τα έξοδα αποστολής , τα οποία δεν θα πρέπει μόνο να λαμβάνονται υπόψη στα κόστη περιόδου αλλά και να εντάσσονται στα κόστη των προϊόντων που τα αφορά άμεσα.

(Χ. Καζαντζή και Ι.Σώρρου, 2009,Αρχές Κόστους)

Οι ειδικοί προσπαθώντας να αντιμετωπίσουν και να λύσουν τις αστοχίες κατανομής του κόστους και την αύξηση των έμμεσων κοστών, δημιούργησαν την κοστολόγηση με βάση τις επιχειρηματικές δραστηριότητες (Activity Based Costing). Σύμφωνα με τον Κεχρά (2009), «το A.B.C. είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων, αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας»

Ο όρος Activity Based Costing ή ABC, όπως έχει επικρατήσει εν συντομία να ονομάζεται, αναφέρεται στο είδος της κοστολογικής μεθόδου, η οποία βασίζεται και προσδιορίζει το κόστος με βάση την μέτρηση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Για να εφαρμοστεί η κοστολογική μέθοδος κατά δραστηριότητα θα ήταν συνετό αν κάθε είδος κόστους διανεμόταν σωστά στις δραστηριότητες της επιχείρησης και αν το κάθε κόστος που προκύπτει από τις δραστηριότητες να σχετιζόταν με το προϊόν, την υπηρεσία.

Ουσιαστικά, η ABC είναι ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί τη λέξη "δραστηριότητα" αντί για "κέντρο κόστους" και "οδηγό κόστους" αντί για "βάση κατανομής". Σε αυτή τη μέθοδο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς του κόστους και αντί να υπάρχει μία βάση κατανομής γενικών εξόδων, ο οδηγός κόστους ή οι οδηγοί αντανakλούν την αιτία της εμφάνισης του κόστους. Οι δραστηριότητες στις οποίες έχει βασιστεί η ABC μέθοδος διαχωρίζονται σε δυο υποκατηγορίες, βάση τη σημαντικότητα και τις άμεσης συσχέτισης τους με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Οι κατηγορίες αυτές είναι οι κύριες δραστηριότητες και οι βοηθητικές δραστηριότητες. Μια δραστηριότητα θεωρείται ως κύρια επειδή είναι εκείνη που συνεισφέρει περισσότερο στη συνολική προστιθέμενη αξία της μονάδας. Ενώ ως βοηθητική δραστηριότητα νοείται εκείνη που δρα επιπρόσθετα στις κύριες δραστηριότητες.

(X. Καζαντζή και Ι.Σώρρου, 2009, Αρχές Κόστους)

Το ABC βελτιώνει την ακρίβεια στην κατανομή του κόστους των δραστηριοτήτων σε φορείς κόστους (δηλ. προϊόντα ή υπηρεσίες). Για την υλοποίηση του ABC τα στελέχη πραγματοποιούν τα ακόλουθα βήματα:

Βήμα 1: Αναγνώριση και ταξινόμηση κάθε δραστηριότητας

Βήμα 2: Εκτίμηση του κόστους των πόρων για κάθε δραστηριότητα

Βήμα 3: Αναγνώριση ενός οδηγού κόστους για κάθε δραστηριότητα, και εκτίμηση της ποσότητας κάθε οδηγού

Βήμα 4: Υπολογισμός ενός συντελεστή κόστους δραστηριότητας για κάθε δραστηριότητα

Βήμα 5: Κατανομή κόστους σε φορείς κόστους με βάση το επίπεδο δραστηριότητας που απαιτείται για την παραγωγή του προϊόντος ή την παροχή της υπηρεσίας.

(Needles, Powers and Crosson, 2017, Τεχνικές και διαχείριση κόστους)

Η διαδικασία υπολογισμού του ανά δραστηριότητα κόστους στο ABC μέσω των συνεντεύξεων, των παρατηρήσεων και των ερευνών, αποδείχθηκε εξαιρετικά χρονοβόρα και δαπανηρή για τις επιχειρήσεις, παρόλο που είναι η πιο σύγχρονη μέθοδος που πολλές επιχειρήσεις υιοθετούν. Οι δυσκολίες που εντοπίζονται αφορούν τόσο την συλλογή και

την αποθήκευση των στοιχείων, όσο και την επεξεργασία και παρουσίασή τους. Επιπλέον, οι αλματώδεις τεχνολογικές αλλαγές καθιστούν αναγκαία την συνεχή αναβάθμιση των λογιστικών συστημάτων, προκειμένου τα εξαγόμενα κοστολογικά στοιχεία να είναι ακριβή και αξιοποιήσιμα, γεγονός που δημιουργεί πρόσθετο κόστος. Για την αντιμετώπιση των παραπάνω δυσκολιών-προβλημάτων, οι Robert S. Kaplan και Steven R. Anderson (2014) προτείνουν το Time Driven Activity Based Costing ως μια παραλλαγή του Activity Based Costing που, όπως τονίζουν, είναι:

- Απλούστερη
- Λιγότερο δαπανηρή
- Γρηγορότερη στην εγκατάσταση

Η πιο εξελιγμένη μορφή της Activity Based Costing , η Time Driven Activity Based Costing διαφέρει στο τρόπο με τον οποίο προκύπτουν οι οδηγοί κόστους. Δηλαδή , η μέθοδος χρησιμοποιεί εξισώσεις χρόνου αντί για οδηγούς κόστους για κάθε δραστηριότητα. Έτσι , χρησιμοποιώντας ως οδηγό τον χρόνο εκφράζεται η χρονική διάρκεια εκτέλεσης της κάθε δραστηριότητας εν αντίθεση με την ABC μέθοδο που ως οδηγός κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθούν και άλλα μεγέθη.

#### **4.5 Σύγκριση παραδοσιακών και σύγχρονης μεθόδου**

Η ABC μέθοδος διαφέρει από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης . Κατά την διαδικασία κοστολόγησης με την ABC μέθοδο , αρχικά, οι πόροι εκχωρούνται πρώτα σε δραστηριότητες και μετέπειτα τα κόστη δραστηριοτήτων θα καταλογιστούν στα αντίστοιχα προϊόντα και υπηρεσίες , ανάλογα με το ποιο από αυτά τα δύο επηρεάζουν. Εν αντίθεση , στις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης , οι πόροι εκχωρούνται απευθείας στα προϊόντα και τις υπηρεσίες με αποτέλεσμα να αρκείται στο υπολογισμό του γενικότερου έμμεσου κόστους και στην απλή κατανομή του. Διαπιστώνοντας ότι η A.B.C μέθοδος απαιτεί μια πιο λεπτομερή διερεύνηση τόσο των δραστηριοτήτων, όσο και των πόρων που απορροφώνται από τις έμμεσες δραστηριότητες της επιχείρησης.

Όμως , έκτος της παραπάνω διαφοράς , έχουν εντοπιστεί και άλλα σημεία που φαίνεται τα παραδοσιακά μοντέλα κοστολόγησης να διαφέρουν σημαντικά με την μέθοδο κοστολόγησης ABC. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, διακρίνουμε την εφαρμογή δυο επιπέδων προκειμένου να επιμερίσουμε τα έμμεσα κόστη στους φορείς κόστους. Αρχικά , κατανέμονται τα έμμεσα έξοδα σε κέντρα κόστους χρησιμοποιώντας τις ώρες άμεσης εργασίας ή κάποιο άλλο κριτήριο για τον επιμερισμό και στην συνέχεια τα έμμεση κόστη επιμερίζονται στους φορείς κόστους που προκύπτουν από την παραγωγική διαδικασία της οντότητας. Εν αντιθέσει, στη σύγχρονη μέθοδο ορίζουμε τα κέντρα κόστους με βάση τις δραστηριότητες για κάθε τμήμα παραγωγής με στόχο τα έμμεσα έξοδα να προσομοιάσουν όσο καλύτερα γίνεται τα άμεσα. Έτσι, δίνεται η δυνατότητα στη διοίκηση να εξετάσει ποιες δραστηριότητες είναι πιο κερδοφόρες, ποιοι πελάτες αποφέρουν περισσότερα κέρδη , ποιοι προμηθευτές αποφέρουν μεγαλύτερα κόστη , κ.α.

Η χρήση της ABC μεθόδου επιτρέπει, επίσης, να διακρίνει την αναγκαιότητα της κάθε δραστηριότητας , να διακρίνει με αντικειμενικότητα τα άμεσα και μεταβλητά κόστη, καθώς και στοχεύει μέσω της μεθοδολογίας της , τη μείωση των εξόδων που κρίνονται μη αναγκαία. Στην αντίθετη πλευρά, στα παραδοσιακές μεθόδους εντοπίζουμε ότι ο καταλογισμός των έμμεσων κόστων γίνεται με βάση τον όγκο παραγωγής , με αποτέλεσμα προϊόντα με χαμηλό όγκο παραγωγής να υποκοστολογούνται και προϊόντα με μεγάλο όγκο παραγωγής να υπερκοστολογούνται.

(Χ. Καζαντζή και Ι.Σώρρου, 2009, Αρχές Κόστους)

Καταγράφοντας τα σημεία όπου φαίνεται να υπάρχει εντελώς διαφορετική προσέγγιση του υπολογισμού του κόστους μεταξύ των παραδοσιακών και των σύγχρονων μεθόδων κοστολόγησης , θα ήταν ουσιαστικό να αποκομίστούν οι διαφορές αυτές σε μια μελέτη περίπτωσης. Η μελέτη που επιλέχθηκε να αναπτυχθεί και να ερευνηθούν οι εναλλακτικές προσεγγίσεις των μεθόδων κοστολόγησης , είναι του ξενοδοχειακού κλάδου. Ένας κλάδος με ιδιαίτερη σημασία , καθώς η ανάπτυξή του στην ελληνική οικονομία έχει αρχίσει να διακρίνεται τις τελευταίες δεκαετίες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

---

### ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

#### 5.1 Εισαγωγή

Για να μελετηθούν πιο διεξοδικά οι μέθοδοι που έχουν επικρατήσει να χρησιμοποιούνται, καθώς και οι διαφορές μεταξύ τους θα παρατεθεί παρακάτω η μελέτη περίπτωσης του ξενοδοχειακού κλάδου. Συγκεκριμένα, θα αναλυθεί ο ξενοδοχειακός κλάδος, η λειτουργία του και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του. Και στη συνέχεια, θα παρουσιαστούν παραδείγματα των μεθόδων κοστολόγησης για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και θα τονιστούν οι διαφορές που εντοπίζονται.

#### 5.2 Ξενοδοχειακός κλάδος

Ο τουρισμός αποτελεί για κάθε χώρα ένα σημαντικό παράγοντα της ανάπτυξης της οικονομίας της. Στην Ελλάδα, που αποτελεί μια χώρα διεθνούς τουριστικού ενδιαφέροντος, ο τουρισμός είναι ένας από τους βασικούς πυλώνες του ΑΕΠ της. Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί κεντρικό άξονα του τουριστικού συστήματος. Τα ξενοδοχεία παρέχουν υπηρεσίες φιλοξενίας σε επισκέπτες που είτε έρχονται στην χώρα μας για λόγους αναψυχής κατά τους καλοκαιρινούς μήνες είτε για λόγους πολιτιστικού και ιστορικού ενδιαφέροντος. Βέβαια, ανάμεσα στους επισκέπτες περιλαμβάνεται εκείνη η μερίδα επισκεπτών που μετακινούνται για λόγους υγείας, επαγγελματικούς λόγους, για αθλητικούς λόγους καθώς και ανθρώπους που χρησιμοποιούν το ξενοδοχείο σαν μόνιμη κατοικία τους. Το ξενοδοχείο είναι ένα συγκρότημα επιχειρήσεων που εκτός από υπηρεσίες φιλοξενίας, προσφέρει υπηρεσίες εστίασης, συναλλαγές τραπεζών, ταχυδρομείων, ειδικές εξυπηρετήσεις, κομμώσεις, χώρους συγκέντρωσης διασκεδάσεις, κ.λ.π., όπως και την προσφορά των αιθουσών τους για πολιτιστικούς σκοπούς, για συνέδρια και για σεμινάρια με αντικειμενικό σκοπό το κέρδος.

Η οικονομική αποτελεσματικότητα των ξενοδοχείων και η δυνατότητα τους να δημιουργούν κέρδη εξαρτάται σε ένα σημαντικό μέρος από την κίνηση του εισερχόμενου τουρισμού. Οι συνήθειες παράγοντες που μπορούν να μειώσουν την τουριστική κίνηση και να επιδράσουν στην κερδοφορία των ξενοδοχειακών καταλυμάτων έχει άμεση σχέση με τα πολιτικά γεγονότα ανά την εμφύλιο, τη πολιτική αστάθεια στο εσωτερικό μιας χώρας, την ορθή ή λανθασμένη προβολή του τουριστικού προορισμού της χώρας, τις αλλαγές στο εισόδημα των πελατών που μπορεί να προκαλέσουν αλλαγές και στη ζήτηση του τουριστικού προϊόντος, κ.α.. Αυτές είναι μερικές από τους σημαντικότερες προκλήσεις όπου καλείται ο κλάδος των ξενοδοχείων να αντιμετωπίσει στις σύγχρονες κοινωνίες.

Ένα ακόμα σημαντικό ζήτημα για τον ξενοδοχειακό κλάδο αλλά και για κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση φαίνεται να είναι και η οικονομική διαχείριση που ακολουθείται. Συγκεκριμένα, ιδιαίτερο ενδιαφέρον διακρίνεται στην κοστολόγηση και στις κοστολογικές μεθόδους που υιοθετούνται και πως παρουσιάζεται το κόστος για κάθε ξενοδοχειακή μονάδα. Στον ξενοδοχειακό κλάδο το κοστολογικό θέμα που διακρίνεται έχει άμεση συσχέτιση με τον προσδιορισμό του κόστους για κάθε παραγόμενη υπηρεσία ή κάθε πώληση είδους (γεύματα, ποτά, σουβενίρ, κ.α.) αλλά και στην διαπίστωση των

κερδοφόρων και μη κλάδων εκμετάλλευσης εντός του ξενοδοχείου. Τα ζητήματα αυτά μπορούν να διευκαλυνθούν με την κατάλληλη επιλογή κοστολογικής μεθόδου.

Επιπλέον, η κοστολόγηση των ξενοδοχειακών προϊόντων στοχεύει στον έλεγχο του κόστους ,με στόχο τη μείωση του με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας, την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας. Τα σύγχρονα ξενοδοχεία, ειδικά τα πολυτελή ξενοδοχεία, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω δεν προσφέρουν απλά διαμονή, υπηρεσίες τροφίμων και ποτών αλλά παρέχουν ένα ευρύ φάσμα υπηρεσιών, πολλά από τα οποία προσφέρονται από μη ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (π.χ. εγκαταστάσεις, σπα, γήπεδα γκολφ κ.λπ.), όπου παρατηρείται η παροχή των υπηρεσιών αυτών να συμπίπτει με την κατανάλωση των πελατών. Με αποτέλεσμα ο αριθμός και οι ιδιαιτερότητες τέτοιων δραστηριοτήτων να περιπλέκουν περαιτέρω το κόστος, την εξίσωση κόστους - απόδοσης και τη λήψη σχετικών επιχειρηματικών αποφάσεων . Την ίδια στιγμή, ένα επιπλέον ζήτημα διακρίνεται στα τουριστικά πακέτα, ειδικά τα all inclusive, τα οποία είναι μια νέα μορφή υπηρεσίας που παρέχουν τα ξενοδοχεία και κάνουν το κόστος να θεωρείται ακόμη πιο δύσκολο στον υπολογισμό του, καθώς προκύπτουν πολλά άλλα ζητήματα.

(Γεώργιο Κονομό και Ιωάννης Πατεστής , 2018,Έλεγχος & Κοστολόγηση για τουριστικές και επισιτιστικές επιχειρήσεις)

### **5.3 Κατηγοριοποιήσεις ξενοδοχειακών μονάδων**

Η γνώση της διάθρωσης της ξενοδοχειακής μονάδας συνεισφέρει έμπρακτα στην σωστή διαδικασία κοστολόγησης. Τα ξενοδοχεία διακρίνονται σε διαφορετικούς τύπους ανάλογα με την υποδομή τους ,τις προσφερόμενες υπηρεσίες στους ,την περιοχή που είναι εγκατεστημένα και την χρονική περίοδο που λειτουργούν μέσα στο έτος. Οι σημαντικότερες όμως από τις διακρίσεις οι οποίες παίζουν καθοριστικό ρόλο στην κατάταξη των τουριστικών καταλυμάτων είναι:

1)Ανάλογα με την κατηγορία που ανήκουν:

- Υπερπολυτελείας
- Πολυτελείας
- Α κατηγορίας
- Β κατηγορίας
- Γ κατηγορίας
- Δ κατηγορίας
- Ε κατηγορίας

2) Ανάλογα με τις υπηρεσίες που προσφέρουν:

- Απλά (όταν προσφέρουν μόνο διαμονή)
- Σύνθετα (όταν προσφέρουν διαμονή και εστίαση)

- Πολυσύνθετα (όταν προσφέρουν διαμονή, εστίαση, αθλητικές δραστηριότητες, μέσα διασκέδασης κ.α)

3) Ανάλογα με τη διάρκεια λειτουργίας:

- Συνεχούς λειτουργίας
- Εποχιακής λειτουργίας

4) Ανάλογα με το μέγεθος τους:

- Μικρά (έχουν λιγότερα από 100 δωμάτια)
- Μεσαία (έχουν από 100 έως 300 δωμάτια)
- Μεγάλα (έχουν πάνω από 300 δωμάτια)

5) Ανάλογα με τις ανέσεις και την πολυτέλεια που προσφέρουν σε

- Πέντε (5\*),
- Τεσσάρων(4\*),
- Τριών(3\*),
- Δυο(2\*) και
- Ενός(1\*) αστέρων

6)Ανάλογα με το είδος τους σε:

- Ξενοδοχεία κλασικού τύπου:

Το ξενοδοχείου κλασικού τύπου αποτελούν την πιο συνηθισμένη μορφή ξενοδοχειακής εγκατάστασης .Όσον αφορά την δυναμικότητα τους, διαθέτουν πάνω από 10 δωμάτια και χώρους υποδοχής ,παραμονής και ψυχαγωγίας των πελατών καθώς και χώρο υποδοχής ,τουαλέτα και χρηματοκιβώτιο. Τα ξενοδοχεία κλασικού τύπου παίρνουν όλες τις κατηγορίες αστέρων από 1 μέχρι 5 ανάλογα τις υπηρεσίες που παρέχουν και τις προδιαγραφές που διαθέτουν.

- Ξενώνες :

Τα ξενοδοχεία αυτά έχουν σημαντικές διαφορές από τα ξενοδοχεία κλασικού τύπου καθώς έχουν μειωμένες απαιτήσεις εξυπηρετήσεων. Κατατάσσονται σε κατηγορίες πέντε και τεσσάρων αστέρων και σε ξενώνες νεότητας.

- Επιπλωμένα διαμερίσματα:

Τα ξενοδοχεία τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως ,εκτός οικισμών κατοικημένων περιοχών ή στα όρια τους. Διαθέτουν κοινόχρηστους χώρους παραμονής πελατών ,βοηθητικούς χώρους ,δωμάτια με λουτρό και μικρό μαγειρείο.

- Επιπλωμένα δωμάτια :

Τα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια αποτελούν είναι μέρος της μόνιμης κατοικίας του ιδιοκτήτη και παραχωρούνται στον τουρίστα με τα έπιπλα και τον υπόλοιπο εξοπλισμό καθώς και με δικαίωμα χρήσης των χώρων υγιεινής .

- **Μοτέλ :**

Τα ξενοδοχεία τύπου Motel είναι ξενοδοχεία εκτός κατοικημένων περιοχών που βρίσκονται κατά μήκος οδικού δρόμου που ενώνει μεγάλα αστικά κέντρα. Στόχος των συγκεκριμένων ξενοδοχείων είναι η εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών που θέλουν να διανυκτερεύσουν κάπου και να συνεχίσουν το επόμενο πρωί το ταξίδι τους. Τα Μοτέλ διαθέτουν όλους τους χώρους που έχουν και τα ξενοδοχεία κλασικού τύπου και χωρίζονται σε αυτά που έχουν μέχρι 100 κλίνες και σε αυτά που έχουν πάνω από 100 κλίνες. Απαραίτητη προϋπόθεση για αυτά τα ξενοδοχεία είναι η ύπαρξη χώρου στάθμευσης θέσεων όσων και των δωματίων που διαθέτει.

- **Κάμπινγκ:**

Είναι οργανωμένες υπαίθριες τουριστικές εγκαταστάσεις με ρεσεψιόν όπου παρέχεται η δυνατότητα διαμονής ,ψυχαγωγίας και σίτισης των παραθεριστών που διαθέτουν ή όχι δικές τους σκηνές ή τροχόσπιτα .

- **Μικτή εγκατάσταση:**

Η μικτή εγκατάσταση περιλαμβάνει ξενοδοχεία κλασικού τύπου και επιπλωμένων διαμερισμάτων .Αυτή η μορφή ξενοδοχείου διαθέτει κοινόχρηστους χώρους υποδοχής ,εστίασης και παραμονής των τουριστών .Χαρακτηριστικό των μικτών εγκαταστάσεων είναι ότι το μέγεθος τους θα πρέπει να είναι μεγαλύτερο των 300 κλινών. Τα συγκεκριμένα ξενοδοχεία κατατάσσονται μόνο σε πέντε και τεσσάρων αστέρων.

7)Ανάλογα με το σχέδιο λειτουργίας και τη συμφωνία που γίνεται με τον πελάτη:

- RR σημαίνει Room Rate, όπου η τιμή περιλαμβάνει μόνο το δωμάτιο
- BB σημαίνει Bed-Breakfast , όπου η τιμή περιλαμβάνει δωμάτιο και πρωινό
- HB σημαίνει Half Board , όπου η τιμή περιλαμβάνει δωμάτιο, πρωινό και ένα γεύμα)
- FB σημαίνει Full Board, όπου η τιμή περιλαμβάνει δωμάτιο και πλήρη διατροφή
- All Inclusive

Από το 1996 παρουσιάστηκε στην ξενοδοχειακή αγορά ένα νέο προϊόν παροχής υπηρεσιών με το χαρακτηρισμό all inclusive, το οποίο συνίσταται στη σύναψη συμβάσεων μεταξύ ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και τουριστικών πρακτορείων, με τις οποίες προβλέπεται όπως, έναντι μιας καθορισμένης συνολικής αμοιβής ανά πελάτη, να παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις προς τους πελάτες των τουριστικών πρακτορείων, εκτός από τις υπηρεσίες καταλύματος και τροφής, απεριόριστη ή μερική χρήση αλκοολούχων και μη ποτών, καθώς και απεριόριστη χρήση των εγκαταστάσεων και παγίων αγαθών που τυχόν διαθέτουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, όπως θαλάσσια ποδήλατα, γήπεδα τένις, γκολφ, κ.λ.π.

(Πρόγραμμα Δια Βίου Μάθησης και Επαγγελματικής Εκπαίδευσης E-learning Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Διοικητικής Πανεπιστημίου Πειραιώς)



## 5.4 Διάρθρωση και παρεχόμενες υπηρεσίες ξενοδοχειακής μονάδας

Ενδιαφέρον υπάρχει στη διάρθρωση μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης, καθώς , τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών που προσφέρουν έχουν αντίκτυπο στη διαμόρφωση των λειτουργιών σε ένα ξενοδοχείο. Η διάρθρωση που παρατίθεται παρακάτω καταδεικνύει την διαφοροποίηση των ξενοδοχειακών μονάδων με τις εμπορικές και παραγωγικές επιχειρήσεις. Ο τρόπος οργάνωσης των ξενοδοχείων ανάλογα με τις λειτουργίες της διαμορφώνεται ως εξής :

- Τμήμα Υποδοχής

Ευθύνη του τμήματος είναι η παροχή υπηρεσιών φιλοξενίας, η εξυπηρέτηση των πελατών, και η παροχή του κατάλληλου τύπου δωματίου , που θα ανταποκρίνεται στις ανάγκες του επισκέπτη. Το τμήμα της υποδοχής αποτελεί τον συνδετικό κρίκο όλων των επισιτιστικών τμημάτων στο κομμάτι της παροχής...

- Τμήμα Επισιτιστικών τμημάτων

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

- Τμήμα Συντήρησης

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

- Τμήμα Πωλήσεων

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

- Τμήμα Προσωπικού

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

- Οικονομικό τμήμα

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

- Τμήμα Καθαρισμού (Housekeeping)

το τμήμα καθαρισμού αναλαμβάνει σε μια ξενοδοχειακή μονάδα την διατήρηση του καθαρού χώρου ολόκληρης της μονάδας. Οι καμαριέρες και οι καθαρίστριες έχουν ως κύριες ασχολίες τον καθαρισμό των δωματίων, τον επισιτιστικών τμημάτων, των κοινόχρηστων χώρων αλλά και των χώρων όπου εργάζονται οι συνάδελφοι τους.

- Τμήμα Διοίκησης

Στο τμήμα της διοίκησης περιλαμβάνονται όλα τα υψηλόβαθμα διοικητικά στελέχη τα οποία μαζί με τους βοηθούς τους είναι αρμόδιοι για τις στρατηγικές αποφάσεις που λαμβάνονται μέσα στην ξενοδοχειακή μονάδα.

- Τμήμα Αποθήκης και Αγορών

Το τμήμα της αποθήκης έχει ως κύριο στόχο την παραλαβή και τροφοδοτήσει όλων των τμημάτων του ξενοδοχείου. Αποτελεί, ουσιαστικά, μαζί με το τμήμα των αγορών τον πυλώνα του ξενοδοχείου.

Οι υπηρεσίες που μπορεί να προσφέρει μια ξενοδοχειακή μονάδα διαφέρει ανάλογα τα χαρακτηριστικά της. Μερικά από τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά που είναι οι καταλυτικοί παράγοντες που διαμορφώσουν το μείγμα των παρεχόμενων υπηρεσιών της είναι η γεωγραφική της θέση, η διάρκεια λειτουργίας της μέσα σε ένα χρόνο, το είδος των πελατών που απευθύνεται, το μέγεθος και το είδος της ξενοδοχειακής μονάδας, δηλαδή αν πρόκειται για ξενοδοχείο κλασικού τύπου, μοτέλ, ενοικιαζόμενα δωμάτια κ.α. Μια ενδεικτική λίστα των τουριστικών υπηρεσιών που προσφέρονται συνήθως σε ένα ξενοδοχείο μεγάλου μεγέθους και κλασικού τύπου, έχει ως εξής:

- Υπηρεσία φιλοξενίας
- Υπηρεσίες σίτισης
- Υπηρεσία τηλεπικοινωνιών
- Υπηρεσία πλυσίματος - σιδερώματος
- Υπηρεσίες πισίνας - θαλάσσιων σπορ
- Υπηρεσίες φαξ - υπολογιστών
- Υπηρεσίες μεταφοράς
- Υγειονομικές υπηρεσίες όπως spa, μασάζ κλπ

- Πολιτιστικές εκδηλώσεις , εκδηλώσεις ψυχαγωγίας

## 5.5 Χαρακτηριστικά ξενοδοχειακού κλάδου

Η ξενοδοχειακή μονάδα που εντοπίζεται συχνότερα στην ελληνική επικράτεια πρόκειται για μια μικρή μονάδα με μια σύνθετη δομή , δηλαδή την παροχή υπηρεσιών φιλοξενίας και εστίασης. Οι δραστηριότητες που παρατηρούνται είναι η κύρια δραστηριότητα της ξενοδοχειακής μονάδας , η εκμετάλλευση των υπνοδωματίων, οι υπηρεσίες των διάφορων εστιατορίων και των μπαρ, πλυντήριο και σιδέρωμα. Τα μεγαλύτερα σε μέγεθος ξενοδοχεία , όμως εκτός από τους παραπάνω κλάδους εκμετάλλευσης , περιλαμβάνουν καταστήματα πώλησης διαφόρων ειδών και σουβενίρ , χώρους για νυχτερινή διασκέδαση και υπηρεσίες σπα. Βέβαια, σε ορισμένα ξενοδοχεία μπορούν να διαφοροποιηθούν οι υπηρεσίες που παρέχουν ανάλογα με το είδος και το μέγεθος τους.

Γνωρίζοντας τις υπηρεσίες και τις δραστηριότητες μιας ξενοδοχειακής μονάδας ,διευκολύνεται ο προσδιορισμός των κατάλληλων θέσεων και φορέων του κόστους στη κοστολογική διαδικασία. Σημαντικό πριν την έναρξη της κοστολογικής διαδικασίας είναι η απαρίθμηση των χαρακτηριστικών της ιδιαίτερης φύσης των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης , όπως είναι αυτής του ξενοδοχειακού κλάδου. Οπότε για την διάρθρωση του κόστους και του αποτελέσματος κατά κλάδο εκμετάλλευσης πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ακόλουθοι παράγοντες:

- Εποχικότητα

Πρόκειται για ένα χαρακτηριστικό που έχει άμεσες επιπτώσεις στην διαμόρφωση του κόστους αλλά και στην λειτουργία της οντότητας. Η εποχικότητα στον ξενοδοχειακό κλάδο είναι συχνό φαινόμενο, όπου εμφανίζει μια έντονη κινητικότητα, συνήθως τους καλοκαιρινούς μήνες του χρόνου. Με αποτέλεσμα κατά τους χειμερινούς μήνες η επιχείρηση να παραμένει κλειστή. Το συγκεκριμένο φαινόμενο, είναι αισθητό σε περιοχές όπως είναι τα νησιά ή η επαρχία που το πελατολόγιο αποτελείται από τουρίστες, ενώ στις αστικές πόλεις τα ξενοδοχεία δραστηριοποιούνται , καθ'όλη την διάρκεια του έτους. Τέλος, επιχειρήσεις με ισχυρές εποχιακές μεταβολές στη παραγωγή τους παρατηρούν συχνά ότι, αν και η παραγωγή τους μεταβάλλεται, τα Γ.Β.Ε. τείνουν να παραμένουν σχετικά σταθερά. Η αιτία είναι ότι τα σταθερά κόστη αποτελούν κυρίως ένα μεγάλο μέρος των Γ.Β.Ε. .

- Δραστηριότητες

Τα αγαθά που προσφέρει η επιχείρηση στους πελάτες της είναι η παροχή υπηρεσιών και η πώληση διαφόρων ειδών , δύο εκμεταλλεύσεις που είναι ανόμοιες μεταξύ τους και δημιουργούν μια ιδιαίτερη σύνθεση που επηρεάζει και περιπλέκει την καθημερινές εργασίες της επιχείρησης και της κοστολογικής διαδικασίας που είναι το αντικείμενο μελέτης της διπλωματικής.

(Ι. Κέχρας, Η Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων,2010)

## 5.6 Κοστολόγηση Ξενοδοχειακών Μονάδων

Τα στελέχη του ξενοδοχείου χρειάζονται ακριβείς και έγκαιρες πληροφορίες σχετικά με τα κόστη που δημιουργούνται από τις εκμεταλλεύσεις του ξενοδοχείου. Λόγω της διαφορετικής φύσης των δραστηριοτήτων και των υπηρεσιών που προσφέρουν τα ξενοδοχεία, διακρίνεται μια δυσκολία στη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους για διάφορα είδη τουριστικών προϊόντων και υπηρεσίες σε σχέση με τον προσδιορισμό του κόστους σε μεταποιητικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις σε άλλους τομείς.

Αν και η φύση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης υπηρεσιών διαφέρει ουσιαστικά από τις παραγωγικές επιχειρήσεις, το κόστος της προσδιορίζεται σαν να ήταν παραγωγική. Η μοναδική διαφορά που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής είναι ότι οι υπηρεσίες που παράγονται, καταναλώνονται κατά την ταυτόχρονη παροχή τους στους πελάτες, δεν έχουν αποθέματα καθώς η υπηρεσία αντιμετωπίζεται ως άυλο αγαθό και δεν μπορούν να αποθηκευτούν. Με εξαίρεση τις πρώτες ύλες που θα χρησιμοποιηθούν στην παροχή των υπηρεσιών και η αποθήκευσή τους κρίνεται αναγκαία. Οπότε, παρατηρείται ότι εν αντίθεση με τις παραγωγικές επιχειρήσεις, στον ξενοδοχειακό κλάδο δεν υπάρχει κόστος παραγωγής αλλά κόστος κτήσης των εμπορευμάτων, διότι τα εμπορεύσιμα αγαθά που έχουν στην κατοχή τους δεν τα παράγουν οι ίδιοι αλλά τα αγοράζουν με σκοπό την μεταπώληση. Το κόστος κτήσης για μια επιχείρηση περιέχει το κόστος που αγοράσθηκαν τα αγαθά και όλα τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται η επιχείρηση, όπως έξοδα μεταφοράς. Επίσης, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, το κόστος για την παροχή υπηρεσιών όσο και τα έξοδα των υπολοίπων λειτουργιών περιλαμβάνονται στα λειτουργικά έξοδα και αντιμετωπίζονται ως κόστος περιόδου.

(Γ. Κονομό και Ι. Πατεστής (2018), Έλεγχος & Κοστολόγηση για τουριστικές και επισιτιστικές επιχειρήσεις)

## 5.7 Διαδικασία συλλογής πληροφοριών και στοιχείων κόστους

Πριν παρατεθούν δυο παραδείγματα, ένα με την παραδοσιακή μέθοδο, πλήρη κοστολόγηση και ένα με την μέθοδο κοστολόγησης, βασισμένοι στις δραστηριότητες θα αναλύσουμε την διαδικασία που ακολουθείτε για να προσδιοριστεί το κόστος των υπηρεσιών της ξενοδοχειακής οντότητας. Για να προσδιορίσουμε το κόστος μιας υπηρεσίας, υπολογίζουμε τα στοιχεία κόστους στην ξενοδοχειακή μονάδα τα οποία διακρίνονται στις άμεσες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά και σταθερά βιομηχανικά έξοδα.

Ως άμεσες ύλες στην κοστολογική διαδικασία των ξενοδοχείων ορίζονται οι ποσότητες των αποθεμάτων ποτών, φαγητών και άλλων ειδών κατανάλωσης που χρησιμοποιήθηκαν, δηλαδή έχουν καταναλωθεί. Η διαδικασία που ακολουθείτε ώστε να προσδιοριστούν οι αναλώσεις που πραγματοποιήθηκαν, ξεκινάει από την χρονική στιγμή που το τμήμα της αποθήκης παραλαμβάνει τα προϊόντα που έχουν παραγγελθεί από το τμήμα των αγορών και πρόκειται να εφοδιάσουν όλα τα τμήματα του ξενοδοχείου. Στο στάδιο αυτό, αφού γίνει ο σχετικός έλεγχος και η καταμέτρηση των ποσοτήτων που παραλείφθηκαν με το ποσό που αναγράφεται στο τιμολόγιο, το τιμολόγιο υπογράφεται

από τον υπεύθυνο της αποθήκης και τα προϊόντα μετακινούνται στην αποθήκη για την τοποθέτηση τους. Το τμήμα των αγορών, πάντοτε, σε συνεννόηση με την κεντρική αποθήκη και τα υπόλοιπα τμήματα του ξενοδοχείου, επιλέγει και παραγγέλλει τα κατάλληλα προϊόντα στις ποσότητες που χρειάζεται ώστε να εφοδιαστεί το κάθε ένα τμήμα.

Κατά την παραλαβή των προϊόντων και την τοποθέτησή τους στην κεντρική αποθήκη, τα λειτουργικά τμήματα του ξενοδοχείου, συντάσσουν το δελτίο παραγγελίας προς την αποθήκη, το οποίο αναγράφει τα είδη και την ποσότητα στην οποία τα χρειάζεται. Έτσι, αφού εγκριθεί το δελτίο παραγγελίας γίνεται και η ανάλογη ενδοδιακίνηση μεταξύ των τμημάτων. Το τμήμα που έχει κάνει την παραγγελία προς την κεντρική αποθήκη την παραλαμβάνει, την υπογράφει και μετέπειτα δίνει το σχετικό δελτίο ενδοδιακίνησης για να καταχωρηθεί στο εμπορικό σύστημα της επιχείρησης, συνήθως από τον υπεύθυνο αποθήκης.

Αντίστοιχα, με το δελτίο ενδοδιακίνησης, το τιμολόγιο που υπογράφεται κατά την παραλαβή της παραγγελίας, παραδίδεται στο αρμόδιο τμήμα προς καταχώρηση του στο εμπορικό σύστημα της επιχείρησης. Έτσι, για παράδειγμα, στην αγορά 20 κιλών πατατών, οι οποίες θα τοποθετηθούν στα ψυγεία συντήρησης της κεντρικής αποθήκης, η κεντρική κουζίνα με δελτίο ενδοδιακίνησης – παραγγελίας το οποίο παραδίδει στην κεντρική αποθήκη, θα ζητήσει την ανάλογη ποσότητα που χρειάζεται για την διεκπεραίωση των καθημερινών καθηκόντων της συνήθως για διάστημα λίγων ημερών. Επίσης, οι ενδοδιακινήσεις, μπορεί να εντοπιστούν και μεταξύ των τμημάτων του ξενοδοχείου και κατά κανόνα διενεργούνται σε περιπτώσεις που κάποιο προϊόν βρίσκετε σε έλλειψη στην κεντρική αποθήκη αλλά η αναγκαιότητα για το προϊόν δημιουργεί την ενδοδιακίνηση του είδους από τμήμα σε τμήμα και όχι από κεντρική αποθήκη στο τμήμα.

Αφού έχουν καταχωρηθεί οι αγορές προϊόντων και οι ενδοδιακινήσεις που έχουν εκτελεστεί στο διάστημα εντός του μήνα, διενεργούνται οι απογραφές. Στόχος των απογραφών που διενεργούνται στην κεντρική αποθήκη και στα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης είναι να καταγραφούν οι ποσότητες των προϊόντων που βρίσκονται στο τέλος του μήνα στο εκάστοτε τμήμα. Για να γίνει η καταγραφή, εκτυπώνονται και δίδονται στον υπεύθυνο κάθε τμήματος οι λίστες απογραφών, οι οποίες βγαίνουν μέσω του εμπορικού συστήματος και βασίζονται στις δηλωμένες ποσότητες που έχουν καταχωρηθεί ανάλογα με τις παραλαβές και τις ενδοδιακινήσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του μηνός. Τέλος, καταγράφονται στην λίστα της απογραφής από τον υπεύθυνο του τμήματος οι ποσότητες που εντοπίζονται στο τμήμα την τελευταία μέρα του μήνα και παραδίδονται στον υπεύθυνο κοστολόγησης του ξενοδοχείου. Με την διενέργεια των απογραφών δεν καταγράφονται μόνο οι ποσότητες που έχουν καταναλωθεί από τα τμήματα αλλά πραγματοποιείται και ο έλεγχος τους. Διότι τυχόν διαφορές των ποσοτήτων μεταξύ αυτών που έχουν καταγραφεί στο εμπορικό σύστημα και αυτών που έχουν σημειωθεί κατά την φυσική απογραφή είναι ένδειξη πιθανόν ατασθαλιών ή σφαλμάτων. Αφού, συγκεντρωθούν οι κατάλληλες πληροφορίες για τις αναλωθέντες ποσότητες των άμεσων υλικών μέσω της απογραφής, διενεργείται η διαδικασία αποτίμησης κατά την οποία θα προσδιοριστεί η μέση τιμή για κάθε είδος. Έτσι, μέσω της παραπάνω διαδικασίας, εντοπίζεται το κόστος των αναλώσεων σε χρηματικές μονάδες, το οποίο μαζί με την άμεση εργασία και τα συνολικά γενικά έξοδα θα μας αποδώσουν το κόστος του ξενοδοχείου.

Κατά την ολοκλήρωση της απογραφής , του ελέγχου αυτής και μετέπειτα τον προσδιορισμό των αναλώσεων στο κάθε είδος για το αντίστοιχο τμήμα, συνεχίζεται η διεξαγωγή της κοστολογικής διαδικασίας με τον προσδιορισμό της άμεσης εργασίας. Ουσιαστικά , τα οικονομικά στοιχεία του άμεσου κόστους των εργαζομένων προσδιορίζεται από το τμήμα προσωπικού. Για να υπολογιστεί η άμεση εργασία για την ίδια χρονική περίοδο που υπολογίζονται και οι αναλώσεις τροφίμων και ποτών , η υπεύθυνη προσωπικού με τους υφισταμένους της καταγράφουν τις ημέρες και τις ώρες εργασίας για τον κάθε υπάλληλο ξεχωριστά. Η διοίκηση λαμβάνει ως άμεση εργασία εκείνη που είναι άμεσα συνδεδεμένη με την λειτουργία ή το προϊόν ή το τμήμα , για το οποίο διενεργείτε η διαδικασία κοστολόγησης και ως έμμεση εργασία αυτή που δρα βοηθητικά στις λειτουργίες του ξενοδοχείου. Τα περισσότερα ξενοδοχεία για να διασφαλίσουν την σωστή καταγραφή ωρών και ημερών εργασίας ή άδειας ή απουσίας για κάθε εργαζόμενο , του παρέχει την κάρτα εισόδου. Η κάρτα εισόδου δίνεται σε κάθε εργαζόμενο ο οποίος υποχρεούται να την ενημερώνει κατά την άφιξη και την αναχώρηση του από τον χώρο εργασίας . Για αυτό τον σκοπό τοποθετούνται τα ειδικά μηχανήματα που βρίσκονται τοποθετημένα στα σημεία εισόδου και εξόδου των εργαζομένων από το ξενοδοχείο.

Τέλος , με τον προσδιορισμό της άμεσης εργασίας για να ολοκληρωθεί η διαδικασία κοστολόγησης , πρέπει να προσδιοριστούν τα έμμεσα και τα άμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αφού συγκεντρωθούν οι πληροφορίες για κάθε άμεσο ή έμμεσο κόστος κατά την λειτουργία του ξενοδοχείου θα πρέπει να επιμεριστεί και στα κατάλληλα κέντρα κόστους. Τα κέντρα κόστους για κάθε επιχείρηση διαφέρουν , καθώς αλλάζει η φύση των εκμεταλλεύσεων και κατανέμονται με βάση των επιθυμιών της διοίκησης. Ο τρόπος για να αποδοθούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στο τμήμα ή στην δραστηριότητα για την οποία διενεργήθηκαν , γίνεται με μια μέθοδο καταλογισμού , η οποία ορίζεται από την διοίκηση. Ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται κατανέμοντας τα , σε μια μονάδα παραγόμενη προϊόντος ή σε μια παροχή υπηρεσίας , ανάλογα με μια καθορισμένη από την επιχείρηση βάση απορρόφησης. Ανάλογα με την παραγωγική διαδικασία του κάθε υπηρεσίας η κάθε επιχείρηση αλλάζει την βάση καταλογισμού. Για να διαπιστώσουμε το ποσό που μια μονάδα προϊόντος μπορεί να απορροφήσει από τα ΓΒΕ, χρησιμοποιούμε τον συντελεστή καταλογισμού ΓΒΕ , ο οποίος υπολογίζεται ως εξής :

$$\text{Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ} = \frac{\text{Συνολικά ΓΒΕ}}{\text{Συνολική ποσότητα βάσης απορρόφηση}}$$

( Θ. Καραγιώργος και Α. Πετρίδης, 2017,Εφαρμοσμένη Κοστολόγηση)

Οπότε , το ξενοδοχείο για κάθε γενικό βιομηχανικό έξοδο έχει προσδιορίσει την ανάλογη βάση καταλογισμού με την οποία θα το κατανείμει στα προϊόντα ή στις δραστηριότητες. Κατά την καθημερινή λειτουργία του ξενοδοχείου ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται κατά την καταχώρηση του παραστατικού που δηλώνει το έξοδο. Στη καταχώρηση του παραστατικού στο λογιστικό σύστημα , δηλώνεται και το κέντρο κόστους στο οποίο αναλογεί εκείνο το έξοδο. Στα γενικά βιομηχανικά έξοδα εντάσσονται η έμμεση εργασία , οι αμοιβές τρίτων , φόροι , τέλη , αποσβέσεις παγίων , έμμεσα υλικά και άλλα διάφορα έξοδα. Οι υποκατηγορίες βασικών

δαπανών ή τα βασικά κέντρα κόστους μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης είναι οι ακόλουθες:

- Λειτουργική λειτουργία του ξενοδοχείου
- Λειτουργία μάρκετινγκ και πωλήσεων ή όπως αλλιώς ονομάζεται διάθεσης
- Οικονομική και Διοικητική λειτουργία
- Χρηματοοικονομική λειτουργία

Κάθε βασική υποκατηγορία λειτουργιών ή κόστους χωρίζεται περαιτέρω σε υπολειτουργίες ή κέντρα κόστους, π.χ. λειτουργική λειτουργία του ξενοδοχείου, τουρισμός ανάπτυξη προϊόντων κ.λπ. Η παραπάνω παράθεση είναι ενδεικτική , καθώς μπορεί να αλλάζει από ξενοδοχείο σε ξενοδοχείο.

Συμπερασματικά λοιπόν γίνεται κατανοητό ότι υπολογίζοντας και τα τρία βασικά στοιχεία του κόστους μιας υπηρεσίας και αθροίζοντας τα , επιτυγχάνεται ο καθορισμός του κόστους σε ένα ξενοδοχείο.

## **5.8 Εφαρμογή μεθόδων κοστολόγησης**

Βασικός παράγοντας του καθορισμού του κόστους είναι η μέθοδος κοστολόγησης που θα χρησιμοποιηθεί . Ανάλογα με την μέθοδο που θα επιλέξει μια επιχείρηση , προσδιορίζεται και το ποσό του κόστους. Κάθε μέθοδος , παραδοσιακή ή σύγχρονη που θα χρησιμοποιηθεί, θα αποφέρει και διαφορετικές χρηματικές μονάδες κόστους. Ουσιαστικά, το υπολογισθέν κόστος διαφέρει ανάλογα με την μέθοδο και οι κρίσιμοι εντοπίζεται να είναι η επιλογή των κέντρων κόστους και ο τρόπος με τον οποίο θα καταμεριστούν σε αυτά , τα άμεσα και τα έμμεση κόστη μιας διαχειριστικής χρήσης μιας οντότητας. Η διοίκηση μαζί με την οικονομική διεύθυνση πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή στη μέθοδο κοστολόγησης γιατί εκείνη θα είναι που θα ορίσει το ύψος του κόστους που θα καθορίζεται κάθε φορά , αλλά και μετέπειτα τις κρίσιμες αποφάσεις που λαμβάνονται βάση του προσδιορισμένου κόστους.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Έστω ότι ένα ξενοδοχείο έχει τέσσερεις κλάδους δραστηριοποίησης. Την εκμετάλλευση των υπνοδωματίων , την εκμετάλλευση των εστιατορίων , την εκμετάλλευση των μπαρ και τέλος, την εκμετάλλευση του σπα. Το ξενοδοχείο είναι δυναμικότητας 200 μονόκλινων και 100 δίκλινων δωματίων, δηλαδή συνολικά 400 κλινών. Σε κάθε τέλος

χρήσης και σε κάθε βραχυχρόνια περίοδο, συνήθως είναι ο μήνας, προσδιορίζεται το κόστος και η εκμετάλλευση συνολικά και κατά κλάδο εκμετάλλευσης.

### Παρατηρήσεις

Αν και οι κλάδοι εκμετάλλευσης ενός ξενοδοχείου είναι πολλοί και αφορά όλα τα τμήματα του ξενοδοχείου, στην ανάπτυξη της μελέτης περίπτωσης, θα χρησιμοποιηθούν μόνο οι τέσσερις που ορίστηκαν παραπάνω, ώστε να διευκολυνθεί η απόδοση συμπερασμάτων. Τα δεδομένα των παραδειγμάτων δεν αντιστοιχούν σε πραγματικά στοιχεία επιχείρησης.

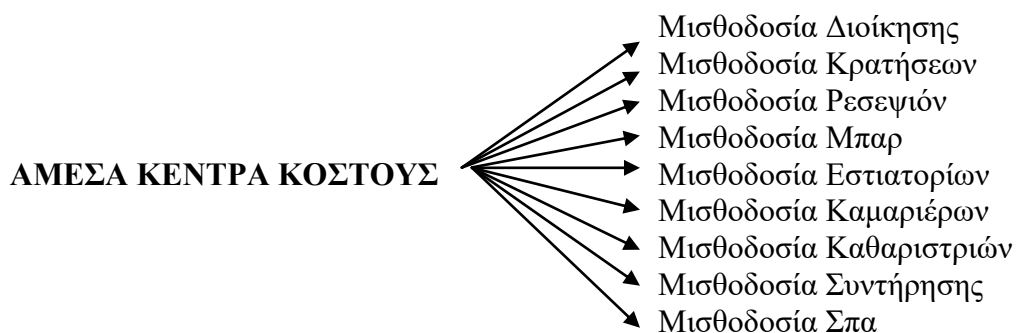
### Εφαρμογή πλήρους κοστολόγησης στο ξενοδοχειακό κλάδο

Στην περίπτωση της χρήσης της παραδοσιακής μεθόδου, της πλήρης κοστολόγησης, οι ενέργειες που ακολουθούνται είναι η συλλογή πληροφοριών και στοιχείων για το κάθε κόστος ξεχωριστά για κάθε διαχειριστική περίοδο, συνήθως για κάθε μήνα. Αφού, συγκεντρωθούν οι κατάλληλες πληροφορίες για κάθε άμεσο και έμμεσο κόστος επιμερίζεται το κάθε κόστος και κατανέμεται στα κέντρα κόστους που έχουν οριστεί.

Κατά την εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης αυτά που αρχικά συλλέγονται είναι τα στοιχεία και οι πληροφορίες για την διενέργεια της. Τα στοιχεία που συλλέγονται, επιμερίζονται στα κέντρα κόστους, τα οποία χωρίζονται στα άμεσα και στα έμμεσα. Μετά από την ενέργεια αυτή, ακολουθείται η πρόσθεση όλων των κέντρων κόστους, ώστε να προκύψει το συνολικό ποσό που αντικατοπτρίζει την λειτουργία της ξενοδοχειακής μονάδας. Ο επιμερισμός των έμμεσων κοστών έχει ως οδηγό κέντρο κόστους τα έσοδα που λαμβάνει το ξενοδοχείο από την κάθε υπηρεσία.

#### Προσδιορισμός άμεσων και έμμεσων κέντρων κόστους

Τα κέντρα κόστους που δημιουργούνται κατά την λειτουργία του ξενοδοχείου χωρίζονται στα άμεσα και στα έμμεσα. Ως άμεσα κέντρα κόστους υπολογίζονται οι μισθοδοσίες του διοικητικού προσωπικού και των υπαλλήλων του ξενοδοχείου και τα αναλωθέντα είδη. Οπότε παρακάτω παρουσιάζονται όλα τα άμεσα κόστη που προκύπτουν κατά την λειτουργία του ξενοδοχείου.





Τα αναλωθέντα είδη διακρίνονται σε ομάδες τροφίμων , οиноπνευματώδη ποτών – Αναψυκτικών , καθαριστικών, γραφικής ύλης και λοιπών ειδών.

Ενώ τα έμμεσα κέντρα κόστους είναι αυτά τα κόστη η έξοδα που εντοπίζονται κατά την λειτουργία του ξενοδοχείου.

- Βενζίνη
- Αέριο κουζίνας
- Φυσικό αέριο
- Κόστος πωλήσεων και Μάρκετινγκ
- Ηλεκτρική ενέργεια
- Νερό
- Έξοδα Συντήρησης
- Γραφική ύλη
- Λειτουργικά έξοδα δωματίων
- Έξοδα Διοίκησης
- Έξοδα Σπα
- Άλλα πάγια – έπιπλα
- Τόκοι έξοδα
- Ασφάλιστρα
- Αμοιβές τρίτων
- Τηλεπικοινωνίες

Για τον επιμερισμό των άμεσων και έμμεσων κοστών στην παραδοσιακή μέθοδο χρησιμοποιούμε το φύλλο μερισμού όπου τα επιμερίζουμε στις διάφορες λειτουργίες.

**Πίνακας 5.1 Επιμερισμός μισθοδοσίας στα τμήματα**

	Μισθοδοσία σε ευρώ	Τμήμα ρεσεψιόν	Τμήμα εστιατορίου	Τμήμα μπαρ	Τμήμα σπα
Μισθοδοσία Διοίκησης	15.990,00	5.300,00	5.090,00	2.800,00	2.800,00
Μισθοδοσία Ρεσεψιόν – Κρατήσεις	9.700,00	9.700,00	-	-	-
Μισθοδοσία Μπαρ	6.500,00			6.500,00	
Μισθοδοσία Εστιατορίων	12.000,00	-	12.000,00		-
Μισθοδοσία Καμαριέρων	18.100,00	18.100,00	-	-	-
Μισθοδοσία Καθαριστριών	8.680,00	-	4.600,00	3.080,00	1.000,00
Μισθοδοσία Συντήρησης	15.550,00	9.450,00	3.700,00	1.500,00	900,00
Μισθοδοσία Σπα	3.500,00	-	-	-	3.500,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>90.020,00</b>	<b>42.550,00</b>	<b>25.390,00</b>	<b>13.880,00</b>	<b>8.200,00</b>

Παρακάτω αναλύεται τα στοιχεία που έχουν συλλεχτεί για κάθε ομάδα προϊόντων και καταμερίζονται στα ανάλογα τμήματα στα οποία και έχουν αναλωθεί.

**Πίνακας 5.2 Κόστος ανάλωσης υλικών**

<b>ΚΛΑΔΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ</b>	Τρόφιμα	Οινοπνευματώδη ποτά –Αναψυκτικά	Καθαριστικά	Γραφική υλη	Λοιπά αναλώσιμα είδη	<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>
Τμήμα ρεσεψιόν	1.677,60	731,49	2.678,00	250,00	6.814,58	12.151,67
Τμήμα εστιατορίου	15.990,00	2.008,00	1.589,00	125,00	1,5878.00	35.590,00
Τμήμα μπαρ	1.897,00	4.678,00	790,00	102,00	1.067,00	8.534,00
Τμήμα σπα	-	-	107,00	60,00	2,088.00	2.255,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	19.564,60	7.417,49	5.057,00	477,00	23.759,58	<b>56.275,67</b>

Τα έμμεσα κόστη του ξενοδοχείου έχουν καταγραφεί και παρατίθενται παρακάτω:

**Πίνακας 5.3 Κόστος έμμεσων κοστών**

<b>ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΟΙ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ</b>	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΕΥΡΩ</b>
Κόστος έμμεσης εργασίας	15.989,00
Κόστος ρεύματος	6.580,00
Βενζίνη	1.500,00
Φυσικό αέριο	3.890,00
Κόστος νερού	3.400,00
Τόκοι έξοδα	1.000,00
Τηλεπικοινωνίες	2.100,00
Έξοδα διοίκησης	800,00
Κόστος ασφάλισης	1.500,00
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	1.200,00
Χρηματοοικονομικά έξοδα	780,00
<b>ΣΥΛΟΛΟ</b>	<b>37.240,50</b>

Αφού έχει , πλέον, καταγραφεί το συνολικό ποσό των έμμεσων κοστών , δίδονται τα έσοδα ανά κλάδο εκμετάλλευσης , με σκοπό βάσει αυτών να επιμεριστούν τα έμμεσα έξοδα στα τμήματα της ρεσεψιόν , του εστιατορίου, του μπαρ και του σπα.

**Πίνακας 5.4 Ποσοστά εσόδων των τμημάτων**

ΚΛΑΔΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΩΜΑΤΙΟΥ	420.678,00	60,06%
ΤΜΗΜΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	190.435,00	27,19%
ΤΜΗΜΑ ΜΠΑΡ	80.450,00	11,49%
ΤΜΗΜΑ ΣΠΑ	8.907,00	1,27%
ΣΥΝΟΛΑ	700.470,00	100%

Επομένως, αφού έχουν υπολογισθεί τα ποσοστά της εκμεταλλεύσεως που αντιστοιχούν για τον κάθε υπηρεσία που προσφέρει το ξενοδοχείο, πρέπει να προσδιοριστεί και το ποσό των έμμεσων εξόδων για τον κάθε κλάδο εκμετάλλευσης. Που όπως αναφέρθηκε , θα υπολογισθεί βάσει του ποσοστού εκμετάλλευσης που κατέχει στα έσοδα του μήνα.

**Πίνακας 5.5 Επιμερισμός έμμεσων εξόδων στα τμήματα**

ΚΛΑΔΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
ΤΜΗΜΑ ΔΩΜΑΤΙΟΥ	60,06%	37.240,50	22.366,64
ΤΜΗΜΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	27,19%	37.240,50	10.125,69
ΤΜΗΜΑ ΜΠΑΡ	11,49%	37.240,50	4.278,93
ΤΜΗΜΑ ΣΠΑ	1,26%	37.240,50	469,23
ΣΥΝΟΛΑ	100%		37.240,50

Πλέον , αφού υπολογίστηκαν το κόστος εργασίας, τα κόστη των αναλωθέντων προϊόντων και τα έμμεσα κόστη που δημιουργήθηκαν για κάθε κλάδο εκμετάλλευσης στη διάρκεια ενός μήνα, τα συγκεντρώνουμε στο παρακάτω πίνακα με σκοπό να τα αθροίσουμε και να υπολογιστεί το κόστος ανάλογα με το οδηγό κόστους που έχει επιλεγθεί.

**Πίνακας 5.6 Συνολικό κόστος τμημάτων**

ΑΜΕΣΑ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΟΙ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ	ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΩΜΑΤΙΟΥ	ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΠΑΡ	ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΠΑ
ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	90.020,00	42.550,00	25.390,00	13.880	8.200,00
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ	56.275,67	12.151,67	35.590,00	8.534,00	2.255,48
ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ	37.240,50	22.365,35	10.124,48	4.277,126	10.124,48
ΣΥΝΟΛΟ	183.536,17	77.067,02	71.104,48	26.691,13	20.579,96

(Γεώργιο Κονομό και Ιωάννης Πατεστής ,2018,Έλεγχος & Κοστολόγηση για τουριστικές και επισιτιστικές επιχειρήσεις)

### **ABC μέθοδος -Εφαρμογή μεθόδου κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων**

Για να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος βάση δραστηριοτήτων από τον ξενοδοχειακό κλάδο , προαπαιτούμενο ορίζεται η συλλογή των οικονομικών πληροφοριών και στοιχείων που σχετίζονται με την κοστολογική διαδικασία που θα διενεργήσουμε. Τα βήματα που πρέπει να ακολουθηθούν έχουν αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο και παρατίθενται εν συντομία παρακάτω. Αρχικά, τα στοιχεία και οι πληροφορίες που θα συλλεχθούν , δηλαδή τα κόστη που προκύπτουν από την λειτουργία του ξενοδοχείου , κατανέμονται στους διάφορους φορείς κόστους. Μετέπειτα , το δεύτερο βήμα που ακολουθείται είναι ο καθορισμός των βασικών δραστηριοτήτων που επιτελούνται μέσα στην επιχείρηση και η κατανομή του κόστους (έμμεσου) στις δραστηριότητες που αναγνωρίστηκαν. Τέλος επιλέγονται οι οδηγοί κόστους οι οποίοι είναι κατάλληλοι για κάθε δραστηριότητα και υπολογίζονται οι συντελεστές επιμερισμού του κόστους.

Οι δραστηριότητες που ορίζονται αφορούν την δομή και τις δραστηριότητες που διενεργούνται στις διάφορες δραστηριότητες εντός του κάθε ξενοδοχείου. Αν και από ξενοδοχείο σε ξενοδοχείο μπορούν να αλλάζουν λόγω των αποτελεσμάτων που επιθυμούν τα ανώτερα στελέχη , οι συνηθέστερες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται και θα λάβουμε υπόψη για την ανάπτυξη της μεθόδου ABC είναι οι ακόλουθες :

Στις περισσότερες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η κοστολόγηση επιλέγεται να πραγματοποιηθεί ανά ώρες εργασίας. Έτσι , διαπιστώνεται ότι μια χρήσιμη μέθοδος εφαρμογής της κοστολόγησης είναι η ABC μέθοδος. Μια μέθοδος κοστολόγησης που είναι ιδανική για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών , αφού εμπεριέχει την έννοια του έργου. Για να επιτευχθεί όμως είναι αναγκαία η καταγραφή των χρόνων και των δραστηριοτήτων, στοιχεία που συνθέτουν την μέθοδο των δραστηριοτήτων.

## **Διαδικασία ABC μεθόδου**

### **Βήμα 1 :**

Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριότητας

Το πρώτο σημαντικό βήμα είναι να εντοπίσουμε τις δραστηριότητες σε μια επιχείρηση. Οι δραστηριότητες αποτελούν τα θεμέλια του συστήματος και συνήθως τα μέλη υλοποίησης της μεθόδου με βάση τις δραστηριότητες ,λαμβάνουν πολύτιμες πληροφορίες μέσω των συνεντεύξεων σε εργαζομένους των τμημάτων της επιχείρησης , οι οποίοι είναι κατάλληλοι για την περιγραφή των σημαντικότερων δραστηριοτήτων που ενεργούνται σε μια επιχείρηση. Ένας χρήσιμος τρόπος ευρέσεως των σημαντικότερων δραστηριοτήτων είναι να τις οργανώσουμε σε 5 γενικά επίπεδα :

- 1) Δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας
- 2) Σε επίπεδο παρτίδας
- 3) Επίπεδο προϊόντος
- 4) Σε επίπεδο πελάτη
- 5) Στο επίπεδο υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολο του.

### **Βήμα 2 :**

Ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους σε δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους

Σε αυτό το στάδιο ανιχνεύονται όσο το δυνατόν περισσότερα έμμεσα κόστη που εντοπίζονται να δημιουργούνται μέσα στην επιχείρηση.

### **Βήμα 3:**

Καταλογισμός του κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριότητας

Σε αυτό το βήμα , με τον εντοπισμό του έμμεσου κόστους , άμεσα ανάγονται απευθείας σε ένα από τα κέντρα κόστους των δραστηριοτήτων . Ωστόσο είναι πολύ σύνηθες ένα τμήμα του οργανισμού να εμπλέκεται σε πολλές από τις δραστηριότητες που παρακολουθούνται. Εδώ ο καταλογισμός ονομάζεται πρώτου βαθμού.

### **Βήμα 4:**

Υπολογισμός των συντελεστών δραστηριότητας

Κατά το στάδιο αυτό επιλέγονται οι συντελεστές δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν για το καταλογισμό κάθε έμμεσου κόστους. Για παράδειγμα για την εξυπηρέτηση 3000 πελατών εντός ενός μήνα , οι ώρες εργασίας οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν κόστισαν 15000 ευρώ , οπότε καταλήγουμε στο συμπέρασμα ο συντελεστής δραστηριότητας να είναι 5 ευρώ ανά πελάτη.

## **Βήμα 5 :**

Καταλογισμός του κόστους σε αντικείμενα κόστους

Εδώ ο καταλογισμός ονομάζεται 2<sup>ο</sup> βαθμού και εδώ οι συντελεστές χρησιμοποιούνται για να καταλογιστούν τα κόστη που υπολογίστηκαν στα κέντρα κόστους ,σε προϊόντα και πελάτες.

(Ν.Πομόνης , 2009,Κοστολόγηση, Θεωρία και Πρακτική)

Αρχικά , προσδιορίζονται οι κυριότερες δραστηριότητες , οι οποίες καταναλώνουν πόρους μέσα στην ξενοδοχειακή μονάδα. Μετέπειτα θα ενταχθούν σε ομάδες , με βάση το επίπεδο υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολο του. Τελικά θα προκύψουν οι εξής ομάδες δραστηριοτήτων :

- Δραστηριότητες Ρεσεψιόν – Κρατήσεων
- Δραστηριότητες Κεντρικού Εστιατορίου
- Δραστηριότητες Μπαρ
- Δραστηριότητες Σπα

Οπότε για να είναι πιο κατανοητό , παρατίθενται οι κύριες δραστηριότητες οι οποίες εντάσσονται στις δραστηριότητες της Ρεσεψιόν – Κρατήσεων:

- Χρήση των υπολογιστών
- Εξυπηρέτηση πελατών
- Έλεγχος των κλειδιών- καρτών δωματίου
- Έλεγχος και παράδοση ταμείου στην επόμενη βάρδια
- Δημιουργία κράτησης
- Ακύρωση κράτησης
- Έλεγχος κρατήσεων

Οπότε , καταγράφοντας για την κάθε ομάδα δραστηριοτήτων ξεχωριστά τις βασικές της δραστηριότητες, το επόμενο στάδιο είναι να προσδιορίσουμε το κόστος για κάθε μια κύρια δραστηριότητα , έτσι ώστε προσθέτοντας τις να υπολογιστεί οι πόροι που αναλώνονται για κάθε δραστηριότητα. Παρακάτω , δίδεται ο πίνακας με τα συνολικά ποσά των δραστηριοτήτων που έχουν υπολογισθεί.

Αφού έχουμε προσδιορίσει το κόστος για την κάθε δραστηριότητα , επόμενο βήμα της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι να επιμερίσουμε τα κόστη των δραστηριοτήτων στις υπηρεσίες που παρέχονται στο ξενοδοχείο.

**Πίνακας 5.7 Επιμερισμός πόρων ανά δραστηριότητα**

ΠΟΡΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΩΝΟΝΤΑΙ	ΠΟΣΑ ΑΝΑ ΚΟΣΤΟΣ	ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΣΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	Δραστηριότητες Ρεσεψιόν	Δραστηριότητες Κεντρικού Εστιατορίου	Δραστηριότητες Μπαρ	Δραστηριότητες Σπα	ΣΥΝΟΛΑ
ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΣ	90.020,00	Ωρες εργασίας σε κάθε δραστηριότητα	45.678,00	24.700,00	12.622,00	7.020,00	90.020,00
ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ	56.275,67	Ποσότητες αναλώσεων σε κάθε δραστηριότητα	6.678,60	35.390,00	10.689,07	3.518,00	56.275,67
ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	15.989,00	Ωρες εργασίας σε κάθε δραστηριότητα	2.239,00	8.786,00	3.899,00	1.065,00	15.989,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΕΥΜΑΤΟΣ	6.580,00	Αναλωθείσες κιλοβατώρες	900,00	3.500,00	1.500,00	680,00	5.600,00
BENZINH	1.500,00	Χιλιόμετρα	800,00	400,00	200,00	100,00	1.500,00
ΦΥΣΙΚΟ ΑΕΡΙΟ	3.890,00	Αναλωθείσες κιλοβατώρες	1.800,00	900,00	720,00	470,00	3.890,00
ΚΟΣΤΟΣ ΝΕΡΟΥ	3.400,00	Αριθμός κυβικών	1.600,00	940,00	360,00	500,00	3.400,00
ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ	1.000,00	Λοιπά κριτήρια	500,00	300,00	120,00	80,00	1.000,00
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ	2.100,00	Ωρες ομιλίας	1.200,00	500,00	250,00	150,00	2.100,00
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	800,00	Λοιπά κριτήρια	370,00	260,00	120,00	50,00	800,00
ΚΟΣΤΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ	1.500,00	Επιφάνεια χώρων	880,00	359,00	190,00	71,00	1.500,00
ΛΟΙΠΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	1.200,00	Λοιπά κριτήρια	555,00	389,00	167,00	89,00	1.200,00
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	780,00	Λοιπά κριτήρια	389,00	238,00	89,00	64,00	780,00
ΣΥΝΟΛΑ	<b>185.034,67</b>		63.589,60	76.662,00	30.926,07	13.857,00	<b>185.034,67</b>
Προσδιορισμός κατάλληλου οδηγού κόστους για κάθε δραστηριότητα			Διανυκτερεύσεις δωματίων	Αριθμός κουβέρ	Αριθμός κουβέρ	Αριθμός πελατών	
Ποσότητα οδηγών κόστους			8.000	16.000	8.000	600	
Προσδιορισμός κόστους ανά μονάδα οδηγού			<b>7,95</b>	<b>4,79</b>	<b>3,87</b>	<b>11,55</b>	

Στο παρακάτω πίνακα δίνονται τα μηνιαία στοιχεία πωλήσεων για κάθε είδος δωματίου που έχει πουληθεί.

**5.8 Πίνακας μηνιαίων πωλήσεων δωματίων**

Πελάτες	Δραστηριότητες Ρεσεψιόν	Δραστηριότητες Κεντρικού Εστιατορίου	Δραστηριότητες Μπαρ	Δραστηριότητες Σπα
Πωλήσεις δωματίων BB/άτομο	3.700	7.400	3.700	790
Πωλήσεις δωματίων HB /άτομο	1.300	2.600	1.300	276
Πωλήσεις δωματίων FB/άτομο	625	1.250	625	134

Πλέον έχοντας τα μηνιαία στοιχεία των διαφορετικών πελατών με βάση την επιλογή της παρεχόμενης υπηρεσίας που θα απολάβουν και το μοναδιαίο κόστος που είχε υπολογιστεί σε προγενέστερο πίνακα, μπορεί να υπολογισθεί το συνολικό κόστος της κάθε δραστηριότητας.

**Πίνακας 5.9 Συνολικό κόστος ανά δραστηριότητα**

Πελάτες	Δραστηριότητες Ρεσεψιόν	Δραστηριότητες Κεντρικού Εστιατορίου	Δραστηριότητες Μπαρ	Δραστηριότητες Σπα	ΣΥΝΟΛΑ
	7,95	4,79	3,87	11,55	
Πωλήσεις δωματίων BB	277.500,00	35.446,00	14.319,00	9.124,50	336.389,50
Πωλήσεις δωματίων HB	10.335,00	12.454,00	5.031,00	3.187,80	31.007,80
Πωλήσεις δωματίων FB	4.968,75	5.987,50	2.418,75	1.547,70	14.922,70
ΣΥΝΟΛΑ	292.803,75	53.887,50	21.768,75	13.860,00	<b>382.320,00</b>

Οπότε καταλήγουμε ότι με βάση την ABC μέθοδο κοστολόγησης το συνολικό κόστος ανά κατηγορία προσφερόμενων υπηρεσιών σε πελάτες είναι ίσο με **38.2320,00 ευρώ**.

(Η κοστολόγηση της ξενοδοχειακής υπηρεσίας, <https://money-tourism.gr/i-kostologisi-tis-xenodochiakis-ypiresias/>)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

---

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Καθώς, παρατέθηκε το θεωρητικό πλαίσιο της κοστολόγησης και των μεθόδων αυτής και αφού μελετήθηκε η περίπτωση του ξενοδοχειακού κλάδου διαπιστώθηκε η σημαντικότητα της μεθόδου της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Η μέθοδος ABC για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι η ευνοϊκότερη λύση προσδιορισμού του κόστους λόγω της περίπλοκης φύσης των λειτουργιών και των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρο στην καθημερινή λειτουργία τους.

Ο λόγος αυτός γίνεται διότι η χρήση της ABC μεθόδου συμβάλλει στην βελτίωση των διαδικασιών, αφού παρέχει χρήσιμες πληροφορίες και στοιχεία που συνεισφέρουν στην αναγνώριση των δραστηριοτήτων που απορροφούν περισσότερους πόρους. Η αναγνώριση των δραστηριοτήτων βοηθάει την οντότητα στην διάκριση τους σε εκείνες που προσφέρουν αξία και σε εκείνες που δεν προσφέρουν και κατά συνέπεια θα εξαλειφθούν. Ακόμα, η μέθοδος αποδεικνύεται ως αποτελεσματικό μέσο λήψης αποφάσεων σε κρίσιμους τομείς της τιμολόγησης, την αλλαγή του εύρους και τις συνθέσεις στην δική μας περίπτωση των ήδη υπάρχουσών υπηρεσιών αλλά και τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη νέων. Παρόλα αυτά, κατά τη απόφαση εφαρμογής της μεθόδου κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, τις σημαντικότερες πτυχές που πρέπει να λάβει υπόψη μια επιχείρηση, είναι οι αδυναμίες της μεθόδου και οι παράγοντες που θα οδηγήσουν στην αποτυχημένη εφαρμογή της εάν δεν δοθεί ιδιαίτερη προσοχή. Για παράδειγμα η άρνηση συμμετοχής στην υλοποίηση και τη χρήση της μεθόδου, η έλλειψη σαφών στόχων, τα εμπόδια στη συλλογή των στοιχείων δραστηριότητας, αντίσταση ανθρώπων στην αλλαγή, έλλειψη οικονομικών πόρων, έλλειψη πείρας στην κοστολόγηση, κ.α. Για την αντιμετώπιση τυχόν εμποδίων και για να αντλήσει η οικονομική οντότητα όλα τα πλεονεκτήματα της μεθόδου, κρίνεται αναγκαίο η διοίκηση να δώσει πλήρη υποστήριξη αρχικά από την επιλογή εφαρμογής της ABC μεθόδου έως και την επιτυχή υλοποίηση και χρήση της σε καθημερινή βάση.

Οπότε, ως μέσο για την επιτυχή ολοκλήρωση της εφαρμογής και της χρήσης της μεθόδου χαρακτηρίζονται τρεις παράγοντες. Οι παράγοντες είναι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση του οργανισμού, εκπαίδευση πριν αλλά και κατά την διάρκεια της τοποθέτησης της μεθόδου και τέλος, η αξιοποίηση των τεχνικών καθώς και των μεθοδολογιών που χρησιμοποιεί η τεχνολογία των πληροφοριών στις συγκεκριμένες ανάγκες της επιχείρησης.

Όπως παρατηρήθηκε και στο παράδειγμα, η ABC μέθοδος δίνει την δυνατότητα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να προσδιορίζουν το κόστος τους με βάση τις πωλήσεις σε ομάδες πελατών με συγκεκριμένες παροχές υπηρεσιών. Η δυνατότητα αυτή αποτελεί ένα πολύ εύχρηστο εργαλείο που μπορεί να βασιστεί η διοίκηση του ξενοδοχείου και να

μέσω αυτού να λάβει αποφάσεις για την τιμολογιακή πολιτική της ανάλογα με την ομάδα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Τα διοικητικά στελέχη επιλέγοντας την μέθοδο βάσει δραστηριοτήτων καταφέρνουν ουσιαστικά αποφάσεις για εξεζητημένα ζητήματα όπως το αν η ομάδα υπηρεσιών HB , θα μπορούσε να υποστηρίξει ένα ποιοτικότερο αλλά πιο ακριβό προϊόν.

Εν κατακλείδι , η βέλτιστη επιλογή μεθόδου πρέπει να επιλέγεται αφού τα διοικητικά στελέχη κατανοήσουν πλήρως τις ιδιαιτερότητες του κλάδου και της επιχείρησής τους. Μια σημαντική άποψη είναι η χρήση πάνω από μια μέθοδο κοστολόγησης. Αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί χωρίζοντας τα σημαντικά έργα και κοστολογώντας τα είτε με τις δύο μεθόδους είτε κάθε έργο με ξεχωριστά μέθοδο κοστολόγησης.

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Athanasios Vazakidis and Ioannis Karagiannis, 2009 Activity-based management and traditional costing in tourist enterprises (a hotel implementation model), *Operational Research*, Vol. 11, pp.123-147
- Bita Mashayekhi, Activity-Based Costing in the Hospitality Industry A Case Study in a Hotel( 2017) World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Social and Business Sciences, Vol.11, pp.9
- Zounta, Stella and Bekiaris, Michail G.(2009), “Cost-based Management and Decision Making in Greek Luxury Hotels”, AN INTERNATIONAL MULTIDISCIPLINARY JOURNAL OF TOURISM , Vol. 4, Number 3, pp. 205-225
- M. A. Ekbatani and M. A. Sangeladji, ( 2008) Traditional Vs. Contemporary Managerial/Cost Accounting Techniques Differences Between Opinions Of Educators And Practitioners, *International Business & Economics Research Journal* ,Vol. 7, pp. 1
- Patricia Evans and Sheila Bellamy, (1995) Performance evaluation in the Australian public sector, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 8 , pp. 30-38
- Ronald W. Hilton and David E. Platt, (2011) Managerial accounting : creating value in a global business environment
- Eric Cauvin and Bruce Neumann, French Cost Accounting Methods: ABC and other Structural Similarities, 2007, *Journal of Cost Management*
- Rohit Sharma and Janek Ratnatunga (2010), Teaching note: Traditional and activity based costing systems, Vol.6, pp. 337-345

- Nitin Kumar and Dalgobind Mahto (2013), Current Trends of Application Based Costing (ABC): A Review, Vol.13
- Gregory Wegmann( 2010), The Activity-Based Costing Method: Development and Applications *Vol. 4 p. 7-22*
- Robert S. Kaplan & Steven R. Anderson (2014), Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits
- Needles, Powers and Crosson , 2017, Τεχνικές και διαχείριση κόστους
- Αναστάσιος Π. Κουλέρης (2011), Επιχειρησιακή Κοστολόγηση
- Γεώργιο Κονομό και Ιωάννης Πατεστής (2018), Έλεγχος & Κοστολόγηση για τουριστικές και επισιτιστικές επιχειρήσεις
- Α. Ι. Δημήτριος και Α. Α Μπάλλας(2009) , Διοικητική Λογιστική
- Χρήστος Ι. Νεγκάκης και Δημήτριος Β. Κουσενίδης (2015), Διοικητική Λογιστική
- Κεχράς Δ. Ιωάννης (2010), Η Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων
- Καραγιώργος και Πετρίδης (2011), Εφαρμοσμένη κοστολόγηση
- (Ν. Πομόνης , Κοστολόγηση (2009), Θεωρία και Πρακτική
- (Χ. Καζαντζή και Ι. Σώρρου (2009), Αρχές Κόστους,
- Η κοστολόγηση της ξενοδοχειακής υπηρεσίας, <https://money-tourism.gr/i-kostologisi-tis-xenodochiakis-ypiresias/>