

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**  
**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ**  
**ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ**

**ΘΕΜΑ**

**Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΤΟΝ**  
**ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟ ΚΛΑΔΟ**

**Επιμέλεια**

**ΜΑΝΘΟΥΔΗΣ ΖΑΧΑΡΙΑΣ**

**Επιβλέπων**

**ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ ΘΕΟΦΑΝΗΣ**

**Θεσσαλονίκη**  
**Δεκέμβριος, 2019**

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

|  |    |
|--|----|
| ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ  | 5  |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ   | 6  |
| ABSTRACT   | 7  |
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ   | 8  |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ  | 9  |
| 1.1 Ιστορική αναδρομή λογιστικής   | 9  |
| 1.2 Διακρίσεις της λογιστικής  | 10 |
| 1.3 Οικονομικές-λογιστικές καταστάσεις   | 14 |
| 1.4 Κόστος   | 20 |
| 1.4.1 Κόστος παραγωγής   | 23 |
| 1.5 Κοστολόγηση  | 24 |
| Συστήματα κοστολόγησης   | 26 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ  | 33 |
| 2.1 Εισαγωγικά στοιχεία και ορισμός τουρισμού  | 33 |
| 2.2 Τουρισμός στην Μεσόγειο  | 33 |
| 2.3 Ιστορική εξέλιξη του τουρισμού στην Ελλάδα   | 34 |
| 2.4 Ξενοδοχεία και διακρίσεις τους   | 35 |
| 2.4.1 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο την κατηγορία στην οποία ανήκουν                                | 35 |
| 2.4.2 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο τον τόπο εγκατάστασης τους                                      | 35 |
| 2.4.3 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο τις υπηρεσίες που προσφέρουν                                    | 36 |
| 2.4.4 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο την διάρκεια λειτουργίας τους μέσα στο έτος                     | 36 |
| 2.4.5 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο την διοικητική και την οικονομική τους μορφή                    | 36 |
| 2.4.6 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο το μέγεθός τους   | 37 |
| 2.4.7 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο την κτηριακή τους συγκρότηση                                    | 37 |
| 2.4.8 Κατηγορίες ξενοδοχείων με κριτήριο τους πελάτες του  | 37 |
| 2.5 Υπηρεσίες ξενοδοχείων  | 38 |
| 2.6 Η συμβολή του τουρισμού στην ελληνική οικονομία  | 38 |
| 2.7 Ποιότητα ελληνικών ξενοδοχείων   | 44 |
| 2.8 Τομείς του τουρισμού στους οποίους υπερτερεί ή υστερεί η Ελλάδα σε σχέση με τις χώρες της Ν. Ευρώπης | 45 |
| 2.9 Μικρομεσαίες ξενοδοχειακές μονάδες στην Ελλάδα (Ξενοδοχεία 2 και 3 αστέρων)                          | 46 |
| 2.10 Μικρομεσαίες ξενοδοχειακές μονάδες στην Ελλάδα (Ξενοδοχεία 2 και 3 αστέρων)                         | 47 |
| 2.11 Ο τουρισμός στην Θεσσαλονίκη  | 48 |

|   |    |
|---|----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ                                    | 52 |
| 3.1 Προβλήματα ξενοδοχειακής λογιστικής                               | 52 |
| 3.2 Ξενοδοχειακές λογιστικές αρχές                                    | 53 |
| 3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ           | 54 |
| 3.3.1 ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ USALI                                       | 55 |
| 3.3.2 CLOUD-BASED ACCOUNTING SOFTWARE                                 | 55 |
| 3.4 Τήρηση λογαριασμών πελατών (Main Courante)                        | 56 |
| 3.4.1 Λειτουργίες της τήρησης λογαριασμών πελατών                     | 57 |
| 3.4.2 Συστήματα τήρησης λογαριασμών πελατών                           | 59 |
| 3.5 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ              | 60 |
| 3.6 Εσωτερικός έλεγχος στα ξενοδοχεία                                 | 64 |
| 3.6.1 Έννοια και σκοπός του εσωτερικού ελέγχου                        | 64 |
| 3.6.2 Κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου                                   | 65 |
| 3.7 Ενοποιημένη Κατάσταση Κερδών-Ζημιών (Consolidated P&L Statements) | 65 |
| 3.8 Σκοπός και χρησιμότητα της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία            | 66 |
| 3.8.1 Στοιχεία του κόστους  | 67 |
| 3.8.2 διαρθρωση του κόστους   | 67 |
| 3.9 Κοστολόγηση ξενοδοχείων   | 68 |
| 3.10 Συστήματα κοστολόγησης στα ξενοδοχεία                            | 69 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ                                   | 73 |
| 4.1 Ερωτηματολόγιο  | 73 |
| 4.1.1 Σκοπός Ερωτηματολογίου  | 73 |
| 4.1.2 Δομή Ερωτηματολογίου  | 73 |
| 4.1.3 Δείγμα Ερωτηματολογίου  | 74 |
| 4.1.4 Κλίμακες Likert   | 74 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ  | 76 |
| 5.1 Δημογραφικά στοιχεία  | 76 |
| 5.2 ΠΡΟΦΙΛ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ  | 78 |
| 5.3 ΔΙΟΙΚΗΣΗ  | 79 |
| 5.4 ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ  | 82 |
| 5.5 ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ                     | 83 |
| 5.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ   | 86 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ  | 89 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ   | 92 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ  | 97 |

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών αποφάσεων, του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, υπό την επίβλεψη του κυρίου Καραγιώργου Θεοφάνη.

Θα ήθελα λοιπόν να ευχαριστήσω θερμά τον κύριο Καραγιώργο για την άριστη συνεργασία και την βοήθεια που μου παρείχε καθ' όλη την διάρκεια της διεκπεραίωσης της εργασίας, για τις πολύτιμες συμβουλές του και τις συζητήσεις που κάναμε. Χωρίς την βοήθεια του το αποτέλεσμα δεν θα ήταν το ίδιο.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους φίλους μου και ιδιαίτερα την οικογένεια μου που πίστεψαν σε εμένα και τις δυνατότητες μου και με στήριξαν σε όλο αυτό το ταξίδι.

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η παρούσα εργασία αφορά την εφαρμογή μεθόδων κοστολόγησης και της διοικητικής λογιστικής στις ξενοδοχειακές μονάδες. Πιο συγκεκριμένα η έρευνα η οποία πραγματοποιήθηκε και παρουσιάζεται στην συνέχεια επικεντρώθηκε στα ξενοδοχεία της Θεσσαλονίκης. Οι 3 πρώτες ενότητες βασίζονται κατά βάση στην βιβλιογραφία, ενώ στην συνέχεια παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε και τα συμπεράσματα τα οποία προέκυψαν από αυτήν.

Στην πρώτη ενότητα δίνονται ορισμοί που αφορούν την λογιστική και την κοστολόγηση. Επίσης παρουσιάζονται ορισμένα ιστορικά στοιχεία για την λογιστική, οι διακρίσεις της λογιστικής και παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Στην δεύτερη ενότητα δίνεται ο ορισμός του τουρισμού. Επιπλέον γίνεται αναφορά στον τουριστικό κλάδο της Ελλάδας και πόσο σημαντικός είναι για την ελληνική οικονομία.

Η τρίτη ενότητα στην πραγματικότητα αποτελεί κατά κάποιο τρόπο έναν συνδυασμό των δύο πρώτων. Παρουσιάζονται τα προβλήματα της ξενοδοχειακής λογιστικής, τα συστήματα κοστολόγησης τα οποία χρησιμοποιούν τα ξενοδοχεία και η οργάνωση του τμήματος λογιστικής στα ξενοδοχεία.

Το υπόλοιπο κομμάτι της εργασίας βασίζεται στην έρευνα και στο ερωτηματολόγιο το οποίο δημιουργήθηκε. Παρουσιάζεται στατιστική ανάλυση με τα αποτελέσματα από τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου και τα συμπεράσματα τα οποία προέκυψαν.

### **ABSTRACT**

The present study concerns the application of accounting methods and administrative accounting in hotel units. More specifically, the study, which was conducted and will be presented afterwards, focused in the hotels of Thessaloniki. The first three sections are based mostly in literature, while then the results of the conducted research are presented, as well as the conclusion derived from it.

In the first section definitions regarding accounting and costing are given. Furthermore, certain historical data concerning accounting, the accounting distinctions and financial statements are presented.

In the second section the definition of tourism is provided. Moreover, there is a reference in the touristic sector of Greece, as well as its importance for the Greek economy.

The third section is basically in a way a combination of the first two. The problems which hotel accounting is facing are presented, along with the costing systems which are used by hotels and the administration of the accounting department in hotel units.

The remaining part of the study is based on the research and the questionnaire that was developed. A statistical analysis is presented along with the results from the questionnaire's answers and the conclusions that were derived.

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Η Ελλάδα αποτελεί μια χώρα κατ' εξοχήν τουριστική. Η γεωγραφική της θέση και οι απεριόριστοι τουριστικοί προορισμοί που διαθέτει με έκδηλο φυσιολατρικό, πολιτισμικό, τουριστικό, θρησκευτικό ενδιαφέρον, την καθιστούν πόλο έλξης για επισκέπτες από όλα τα μήκη και πλάτη της γης. Κατ' επέκταση ο τουρισμός αποτελεί έναν εκ των σημαντικότερων τομέων ανάπτυξης και βιωσιμότητας. Τα τελευταία χρόνια τόσο από τις Ευρωπαϊκές χώρες όσο και από τις υπόλοιπες χώρες ανά τον κόσμο παρατηρείται μία στροφή προς τις δημιουργικές οικονομίες και ο τουρισμός θεωρείται κινητήριο μοχλός προς αυτήν την κατεύθυνση.

Παράλληλα όμως με το φυσικό απόθεμα που διαθέτει η χώρα, εξίσου σημαντική κρίνεται και η διαχείρισή του από τους εμπλεκόμενους με σκοπό την βέλτιστη δυνατή αξιοποίησή του. Η ορθολογική χρήση των μεθόδων κοστολόγησης στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποτελεί θέμα μείζονος σημασίας για την σωστή και αποτελεσματικότερη διαχείριση του τουριστικού προϊόντος και την παραγωγή προστιθέμενης αξίας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

### ***1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ***

Η λογιστική δεν αποτελεί μια επιστήμη η οποία εμφανίστηκε τα τελευταία χρόνια αλλά μετρά μια πορεία χρόνων. Ουσιαστικά, η λογιστική άρχισε να εμφανίζεται στην ζωή των ανθρώπων από την στιγμή που άρχισαν να ασχολούνται με το εμπόριο και σε πρωταρχικό στάδιο ο ρόλος των «λογιστών» εκείνης της περιόδου ήταν να καταγράφουν το σύνολο των εμπορικών συναλλαγών. Με βάση ιστορικές μαρτυρίες, η λογιστική εμφανίστηκε κατά την ίδια περίοδο στην αρχαία Ελλάδα, αλλά και στην αρχαία Αίγυπτο και στην Βαβυλώνα. Αρκετοί βασιλείς της περιόδου είχαν στα ανάκτορά τους λογιστές με σκοπό να ελέγχουν την περιουσία τους. Εκείνη την περίοδο χρησιμοποιούνταν η διπλογραφική μέθοδος με την οποία παρακολουθούνταν στοιχεία όπως τα εμπορεύματα και τα μετρητά.

Η λογιστική σαν «επιστημονική τεχνική» όπως την αποκάλεσαν πολλοί επιστήμονες έχει ως αφετηρία ύπαρξης το 1494 στην Βενετία από έναν Ιταλό μοναχό, τον Luca Paciolo. Στους αιώνες που ακολούθησαν μέχρι και τον 19<sup>ο</sup> η λογιστική διαδόθηκε χωρίς όμως να υπάρξουν σημαντικές μεταβολές στο υπόβαθρό της. Τον 19<sup>ο</sup> αιώνα η βιομηχανική ανάπτυξη συνέβαλλε στην εξέλιξη της λογιστικής. Στις σημερινές επιχειρήσεις η λογιστική έχει σημαντικότερο ρόλο και αποτελεί το κυριότερο σύστημα πληροφοριών. (Γκίνογλου Δ., 2005 και Καραγιώργος Θ., 2016 )

### ***ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ***

Σαφής ορισμός σχετικά με το τι είναι η λογιστική δεν υπάρχει. Γενικότερα έχουν αναπτυχθεί πάρα πολλοί ορισμοί για το τι είναι λογιστική. Σε μεγάλο βαθμό όλοι οι ορισμοί που έχουν αναπτυχθεί κατά καιρούς έχουν κοινά χαρακτηριστικά κι αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο δεν δύναται κάποιος ορισμός να θεωρηθεί «καλύτερος» από κάποιον άλλο. Ακολουθεί ενδεικτικά η παρουσίαση 4 εκ των σημαντικότερων ορισμών της λογιστικής.

Αρχικά, κατά τους Α. Μπάλλα και Λ. Χέβα, η λογιστική ορίζεται ως η επιστήμη που ασχολείται με την καταχώρηση, την ταξινόμηση και την απεικόνιση σε χρηματικούς όρους των χρηματοοικονομικών, κατά βάση, συναλλαγών μιας επιχείρησης καθώς και την επεξήγηση των αποτελεσμάτων τους. (Μπάλλας και Χέβας, 2016)

Σύμφωνα με έναν άλλο ορισμό, η λογιστική αποτελεί τον επιστημονικό κλάδο που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερομένων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και τη διευκόλυνση οικονομικής και κοινωνικής σημασίας δραστηριοτήτων. (Θανοπούλου Ε., 1996)

Παράλληλα, άλλος ορισμός της λογιστικής, ορίζει την λογιστική ως τον επιστημονικό κλάδο που ασχολείται με τις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων όπως την συγκέντρωση, τον υπολογισμό, την καταχώρηση και τη μετάδοση οικονομικών πληροφοριών, οι οποίες πρόκειται να βοηθήσουν τους ενδιαφερόμενους να πάρουν καλύτερες οικονομικές αποφάσεις. Ο κύριος στόχος της λογιστικής είναι να παρουσιάζει στους ενδιαφερόμενους τις πληροφορίες που χρειάζονται για να



κατανοήσουν τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης (ή ενός οργανισμού).(Καραγιώργος.Θ, 2016)

Τέλος, με βάση έναν διαφορετικό ορισμό, η λογιστική είναι η επιστήμη που εντοπίζει, καταχωρεί, επεξεργάζεται και παρουσιάζει τα οικονομικά γεγονότα μιας επιχείρησης και στη συνέχεια συντάσσει σχετικές ειδικές εκθέσεις, ώστε τα ενδιαφερόμενα μέρη (stakeholders) να είναι σε θέση να λαμβάνουν, κατά το δυνατόν ορθολογικές, οικονομικές αποφάσεις. (Ευρετήριο οικονομικών όρων)

## ***1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ***

Σύμφωνα με τον Π. Παπαδέα (2015), η λογιστική διακρίνεται σε 7 κλάδους οι οποίοι καλύπτουν διαφορετικές ανάγκες η κάθε μία. Οι κλάδοι είναι οι εξής:

- Η χρηματοοικονομική ή γενική λογιστική
- Η διοικητική λογιστική
- Η διεθνής λογιστική
- Η λογιστική πληθωρισμού
- Η περιβαλλοντική λογιστική
- Η λογιστική μη κερδοσκοπικών οργανισμών
- Η ελεγκτική λογιστική

### *1. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ*

Σύμφωνα με τον Β. Παπαδέα η χρηματοοικονομική λογιστική είναι ο κλάδος της λογιστικής που ασχολείται με την εξασφάλιση πληροφοριών για τους άμεσα (μέτοχοι) και έμμεσα (πελάτες, προμηθευτές) ενδιαφερόμενους που βρίσκονται εκτός επιχείρησης. Με αυτή του την τοποθέτηση συμφωνεί και ο Καραγιώργος Θ.(2017).

### *2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ*

Σε αντίθεση με την χρηματοοικονομική λογιστική η διοικητική λογιστική πραγματεύεται την συγκέντρωση πληροφοριών για τους εσωτερικούς χρήστες της

επιχείρησης και αυτή αποτελεί και την κυριότερη διαφορά μεταξύ της χρηματοοικονομικής και της διοικητικής λογιστικής η οποία όμως δεν είναι η μοναδική. (Καραγιώργος Θ., 2017)

Μια άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ των κυριότερων κλάδων της λογιστικής είναι ότι η χρηματοοικονομική λογιστική βασίζεται σε ιστορικά μεγέθη και άρα στο παρελθόν, ενώ η διοικητική στοχεύει στο μέλλον για αυτό το λόγο βασίζεται κυρίως σε προβλέψεις. Επίσης η χρηματοοικονομική λογιστική στηρίζεται σε συγκεκριμένους κανόνες, ενώ η διοικητική δίνει την δυνατότητα στην κάθε οικονομική μονάδα να καθορίσει ελεύθερα τους παράγοντες που θα λάβει υπόψη για να προσδιορίσει τα μεγέθη που την απασχολούν. Τέλος μια άλλη διαφορά μεταξύ των δυο κλάδων της λογιστικής επιστήμης που αξίζει να αναφερθεί είναι ότι ο χρηματοοικονομικός κλάδος δίνει μεγαλύτερη έμφαση στο χρήμα και άρα στο κέρδος, ενώ ο διοικητικός κλάδος επικεντρώνεται κυρίως στην παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης και πως θα καταφέρει να την διατηρήσει με την πάροδο του χρόνου. (Καραγιώργος Θ., 2017)

Με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για τις διαφορές ανάμεσα στην χρηματοοικονομική λογιστική και την διοικητική λογιστική συμφωνεί και ο Σώρος Ν. (2014). Επίσης αναφέρει ότι η χρηματοοικονομική λογιστική έχει σαν αντικείμενο την ταξινόμηση, την μέτρηση και την ορθή παρουσίαση των οικονομικών γεγονότων, σκοπεύοντας στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στην περαιτέρω ερμηνεία και αξιολόγηση τους. Η χρηματοοικονομική λογιστική αποτελεί λογισμό κατά χρόνο. Απεναντίας, η διοικητική λογιστική, έχει ως αντικείμενο την παροχή λογιστικής πληροφόρησης στην διοίκηση των επιχειρήσεων, για να την βοηθήσει στην λήψη αποφάσεων, έπειτα από την επεξεργασία των αναφορών της χρηματοοικονομικής λογιστικής. (Σώρος Ν., 2014)

### *3. ΔΙΕΘΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ*

Ο κλάδος αυτός ασχολείται με τα προβλήματα που δημιουργούνται από τις διεθνείς συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων που εδρεύουν σε διαφορετικές χώρες με διαφορετική νομοθεσία όσον αφορά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την δημιουργία γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών και την

επίλυση των παραπάνω προβλημάτων έχουν αναπτυχθεί το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής στις ΗΠΑ (Financial Accounting Standards Board – FASB) και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διεθνώς (International Accounting Standards Board – IASB), το οποίο έχει εκδώσει τα Διεθνή (Λογιστικά) Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ (International Financial Reporting Standards – IFRS) που έχουν αρχίσει να εφαρμόζονται τα τελευταία χρόνια και στην Ελλάδα. (Παπαδέας Π., 2015)

#### *4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ*

Ο συγκεκριμένος κλάδος ασχολείται με την επίδραση που έχει ο πληθωρισμός στα στοιχεία των χρηματοοικονομικών-λογιστικών καταστάσεων. Αντιμετωπίζει τα προβλήματα που δημιουργούνται όταν στην μέτρηση ιστορικού κόστους ή της τιμής κτήσης της επιχείρησης, δεν λαμβάνεται υπόψη ο πληθωρισμός, με αποτέλεσμα να δυσκολεύει διαχρονικά η σύγκριση των λογιστικών μεγεθών και να εξάγονται λανθασμένα αποτελέσματα. Ο λογιστικός αυτός κλάδος απέκτησε μεγάλη σημασία στις αρχές του 1980, οπότε το ποσοστό του πληθωρισμού ήταν διψήφιο σε όλα τον κόσμο και στη χώρα μας έφθασε μέχρι και 28%. Στις μέρες μας εξαιτίας του μικρού ποσοστού πληθωρισμού παγκοσμίως η σημασία του έχει περιοριστεί σημαντικά. (Παπαδέας Π., 2015)

#### *5. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ*

Η περιβαλλοντική λογιστική αποτελεί τον πιο κλάδο της λογιστικής ο οποίος εμφανίστηκε τα τελευταία χρόνια και διαρκώς αναπτύσσεται. Ο κλάδος αυτός αναπτύχθηκε με σκοπό να περιοριστούν οι απώλειες εισοδήματος που θα παρουσιάσει μια επιχείρηση από τη μείωση ή την απόσβεση του φυσικού της κεφαλαίου. Βασική του επιδίωξη είναι με την χρήση «πράσινων» πληροφοριακών συστημάτων οι επιχειρήσεις να πετύχουν την λεγόμενη «αεροφόρο ανάπτυξη», δηλαδή να συνεχίζουν να αναπτύσσονται και να είναι κερδοφόρες αλλά παράλληλα να μειώσουν και την μόλυνση που προκαλούν στο περιβάλλον. (Παπαδέας Π., 2015)

## 6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Αυτός ο κλάδος ασχολείται με τους κανόνες και τα συστήματα που εφαρμόζονται για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο των δραστηριοτήτων και την παρουσίαση των πληροφοριών όταν πραγματοποιείται αποτίμηση της αποτελεσματικότητας των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών (ΜΗΚΟ). Όσον αφορά τους ιδιωτικούς Μη Κερδοσκοπικούς Οργανισμούς τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται όπως ορίζει ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), ενώ στους δημόσιους η καταγραφή των λογιστικών γεγονότων πραγματοποιείται όπως ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου – ΚΛΣΝΠΔΔ (ΠΔ 205/1998) ή μέσω νεότερων κλαδικών σχεδίων που αφορούν συγκεκριμένα ΝΠΔΔ. (Παπαδέας Π., 2015)

## 7. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η ελεγκτική λογιστική αποτελεί τον κλάδο που ασχολείται με τον έλεγχο της ορθότητας και πληρότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την πρόληψη και την ανακάλυψη σφαλμάτων. Η ελεγκτική λογιστική χωρίζεται σε δυο επιμέρους υποκλάδους, τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο. (Παπαδέας Π., 2015)

Ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από έναν λογιστή-υπάλληλο της επιχείρησης, ο οποίος έχει εξαρτώμενη σχέση με την επιχείρηση και συνήθως εκτός από τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων ελέγχει και το σύνολο των διαδικασιών της διοίκησης της. Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από έναν λογιστή-ελεγκτή ο οποίος δεν είναι εργαζόμενος της επιχείρησης αλλά συνεργάτης της και αυτό που κάνει είναι να εκφράζει γνώμη επί των οικονομικών της καταστάσεων.

Η ελεγκτική κατά κανόνα αφορά μεγάλους οργανισμούς και επιχειρήσεις, δεν δημιουργεί νέες λογιστικές πληροφορίες, αλλά παρουσιάζει το πόσο αξιόπιστες είναι οι πληροφορίες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης και κατά συνέπεια πόσο αξιόπιστη είναι η επιχείρηση. Συνήθως όσο περισσότερο αξιόπιστη είναι η επιχείρηση τόσο πιο ελκυστική είναι η εικόνα της σε πιθανούς επενδυτές.

Ορισμένοι οικονομολόγοι θεωρούν ότι υπάρχει και ένας τρίτος υποκλάδος της ελεγκτικής, ο μικτός έλεγχος. Ουσιαστικά ο μικτός έλεγχος αφορά την περίπτωση που ένας εξωτερικός ελεγκτής εκτός από την γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης παρέχει υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου.

### **1.3 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

#### *ΟΡΙΣΜΟΣ*

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν στην ουσία την πηγή από την οποία οι άμεσα και έμμεσα εσωτερικοί και εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι της οικονομικής μονάδας αντλούν πληροφόρηση για την οικονομική θέση στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση, τις ταμιακές της ροές και αναλόγως προβαίνουν στις αποφάσεις τους. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν το πόσο αποτελεσματικά και υπεύθυνα η διοίκηση της οικονομικής μονάδας διαχειρίζεται τους πόρους τους οποίους έχει στην διάθεσή της. (Μπάλλας Α. και Χέβας Δ., 2016)

#### *ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ*

Οι λογιστικές καταστάσεις-εκθέσεις χωρίζονται σε δυο επιμέρους κατηγορίες,, εκείνες που αποσκοπούν κυρίως στην πληροφόρηση όσων ενδιαφερομένων βρίσκονται εκτός της επιχείρησης (πελάτες, προμηθευτές) και εκείνες που αποβλέπουν στην πληροφόρηση των εσωτερικών ενδιαφερομένων (εργαζόμενοι, μέτοχοι) (Καραγιώργος Θ., 2016)

#### 1. Οικονομικές εκθέσεις για τους εξωτερικούς ενδιαφερόμενους

Οι συγκεκριμένες οικονομικές εκθέσεις καθορίζονται με βάση την νομοθεσία της κάθε χώρας. Στην Ελλάδα αυτές οι εκθέσεις ονομάζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που τηρούν υποχρεωτικά με τον νόμο 4308/24.11.2014 οι οντότητες ανάλογα του μεγέθους τους είναι:

- α) για τις μεγάλες οντότητες

- ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- η Κατάσταση Χρηματοροών
- και το Προσάρτημα

β) για τις μεσαίες οντότητες

- ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- και το Προσάρτημα

γ) για τις μικρές και πολύ μικρές οντότητες

- ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- και το Προσάρτημα

Για τις πολύ μικρές οντότητες, τις προσωπικές Ομόρρυθμες Εταιρίες (Ο.Ε.) και τις προσωπικές Ετερόρρυθμες Εταιρίες (Ε.Ε.) και τις ατομικές επιχειρήσεις, σε περίπτωση που ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ, απαιτείται μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων. (Τουρνά Ε., 2015)

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής:

- ο ισολογισμός
- η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- η κατάσταση γενικής εκμετάλλευσης
- ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

- και το προσάρτημα (Καραγιώργος Θ., 2016)

## 2. Οικονομικές εκθέσεις για τους εσωτερικούς ενδιαφερόμενους

Σε αυτή την κατηγορία οικονομικών εκθέσεων περιλαμβάνονται εκτός και από τις εκθέσεις για τις οικονομικές καταστάσεις και επιπλέον εκθέσεις που αφορούν την λογιστική διαδικασία της επιχείρησης. Τα βασικό τους χαρακτηριστικό είναι ότι δεν στηρίζονται σε γενικούς κανόνες και παρέχουν πληροφορίες για το σύνολο των σημαντικών οικονομικών γεγονότων της δραστηριότητας της επιχείρησης. (Καραγιώργος Θ., 2016 και Λυγγίτσος Α., 2012)

### *ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ*

#### 1. Ισολογισμός

Ο ισολογισμός αποτελεί την χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία απεικονίζει περιληπτικά την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης σε μια ορισμένη χρονική στιγμή. (Τουρνά Ε., 2015) Πιο συγκεκριμένα ο ισολογισμός παρουσιάζει τις απαιτήσεις τις οποίες έχει μια επιχείρηση, τα περιουσιακά στοιχεία που της ανήκουν αλλά και τις υποχρεώσεις τις οποίες έχει τόσο απέναντι στους μετόχους που έχουν επενδύσει σε αυτήν όσο και απέναντι σε τρίτους. (Καραγιώργος Θ., 2016)

Ο ισολογισμός αποτελείται από 3 συστατικά μέρη:

α) το **Ενεργητικό** (Assets), δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση

β) το **Παθητικό** (Liabilities), δηλαδή τις υποχρεώσεις που έχει η επιχείρηση απέναντι σε τρίτους και

γ) την **Καθαρή Θέση** (Owner's Equity), η οποία συνιστά τις υποχρεώσεις της επιχείρησης στους μετόχους-επιχειρηματίες της. (Τουρνά Ε., 2015)

Σε κάθε χρονική στιγμή το ενεργητικό της επιχείρησης θα πρέπει να ισούται με το άθροισμα των υποχρεώσεών της, δηλαδή θα πρέπει να ισχύει η ισότητα:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Παθητικό} + \text{Καθαρή Θέση}$$

Η ισότητα αυτή ονομάζεται λογιστική ισότητα. (Τουρνά Ε., 2015)

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ο ισολογισμός μιας επιχείρησης πρέπει μετά την ολοκλήρωσή του να καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών. Η ολοκλήρωση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει:

- όσον αφορά τις ατομικές επιχειρήσεις, τις προσωπικές ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρίες και τις προσωπικές Ε.Π.Ε. και τις κοινοπραξίες, μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς, μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

## 2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζει δεδομένα για τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας. Με πιο απλά λόγια δείχνει τα έσοδα, τα έξοδα, το κέρδος ή την ζημία που δημιουργήθηκαν σε μια επιχείρηση από την δραστηριότητά της σε μια χρονική περίοδο. Τα παραπάνω αποτελούν και τα βασικά συστατικά της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Η σχέση που περιγράφει την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είναι η εξής (Καραγιώργος Θ., 2016):

$$\text{Αποτέλεσμα} = \text{Έσοδα} + \text{Κέρδη} - \text{Έξοδα} - \text{Ζημίες}$$

Τα έσοδα οδηγούν σε αύξηση της καθαρής θέσης της επιχείρησης και προέρχονται από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών από την συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης. Τα κέρδη αυξάνουν και αυτά με την σειρά τους την καθαρή θέση της επιχείρησης αλλά η διαφορά τους από τα έσοδα είναι ότι δεν προέρχονται από την συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης. Αντίστοιχα τα έξοδα οδηγούν σε μείωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης εξαιτίας χρησιμοποίησης του πάγιου ενεργητικού της επιχείρησης ή λόγω πώλησης στοιχείων του κυκλοφορούν ενεργητικού της κατά την συνήθη δραστηριότητα της. Στο ίδιο αποτέλεσμα οδηγούν και οι ζημίες αλλά δεν



προέρχονται από την συνήθη δραστηριότητά της. (Πρωτοψάλτης, 2008 και Καραγιώργος Θ., 2016)

### 3. Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

Αυτό το οποίο απεικονίζει η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης είναι οι μεταβολές που παρουσιάζονται στα στοιχεία της καθαρής θέσης (ίδια κεφάλαια) από την αρχή μέχρι το τέλος της περιόδου. Οι μεταβολές στην καθαρή θέση κατά την διάρκεια μιας περιόδου δείχνουν αν τελικά αυξήθηκε ή μειώθηκε η καθαρή θέση κατά αυτήν την περίοδο. (Μπάλλας Α. και Χέβας Δ., 2016)

### 4. Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων είναι ο πίνακας ο οποίος παρουσιάζει πως γίνεται η διανομή του αποτελέσματος το οποίο πέτυχε η επιχείρηση σε μια συγκεκριμένη περίοδο. Η κατάρτιση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων αποτελεί υποχρέωση για κάθε οικονομική μονάδα και μαζί με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης δημοσιεύεται στο τέλος κάθε χρήσης στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών. (Καραγιώργος Θ., 2016)

Στον πίνακα αναγράφονται τα καθαρά κέρδη ή η καθαρή ζημιά χρήσεως. Σε περίπτωση όπου μια επιχείρηση έχει ζημιά η ζημιά αυτή μεταφέρεται και συμψηφίζεται στα (5) φορολογικά έτη που ακολουθούν. Επίσης θα πρέπει να καταγράφονται το υπόλοιπο ζημιών ή κερδών προηγούμενης χρήσης, όπως επίσης και τα αποθεματικά προς διάθεση. Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω αφαιρούνται οι φόροι εισοδήματος και αν έχει κέρδη το υπόλοιπο πόσο διανέμεται από την επιχείρηση με βάση τον νόμο. Το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης είναι αυτό το οποίο θα αποφασίσει πιο μέρος από τα υπολειπόμενα κέρδη θα διανέμει στους μετόχους ως μέρισμα και πιο θα κρατήσει σαν αποθεματικό είτε για να το χρησιμοποιήσει για να πραγματοποιήσει μια επένδυση ή για να το διανέμει στους μετόχους σε κάποια χρονική στιγμή στο μέλλον. (Καραγιώργος Θ., 2016)

## 5. Προσάρτημα

Το προσάρτημα αποτελεί «συνοδευτικό» των υπόλοιπων οικονομικών καταστάσεων και παρέχει πρόσθετες πληροφορίες που δεν αναγράφονται στις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις. Επίσης μπορεί να περιέχει και κάποιες επισημάνσεις που αφορούν σφάλματα επί των καταστάσεων. Ορισμένες πληροφορίες που μπορεί να καταγραφούν στο προσάρτημα σχετίζονται με:

- την επωνυμία της οικονομικής μονάδας
- τον νομικό της τύπο
- την διεύθυνση της έδρας της
- την κατηγορία της οντότητας με βάση τα κριτήρια που αναφέρθηκαν νωρίτερα
- το ποσό των μερισμάτων που καταβλήθηκαν
- οι μισθοί και τα ημερομίσθια των εργαζομένων

### 1.4 ΚΟΣΤΟΣ

#### ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Αρχικά θα πρέπει να διασαφηνιστεί ότι κόστος και έξοδο δεν αποτελούν ταυτόσημες έννοιες. Έξοδο για μια επιχείρηση αποτελεί το δεδουλευμένο κόστος κατά την διάρκεια μιας περιόδου και κατά συνέπεια αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου για να προκύψει το καθαρό κέρδος ή η καθαρή ζημία της επιχείρησης. (Λυγγίτσος Α., 2012)

Κατά το **Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** κόστος μιας οικονομικής μονάδας είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Κόστος είναι το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. (Παπαδημητρίου Δ., 2003).

Παράλληλα, κόστος μιας επιχείρησης αποτελεί η αξία όλων εκείνων των συντελεστών παραγωγής (γη, εργασία, κεφάλαιο) που συνδυάζονται για να δημιουργηθούν αγαθά και υπηρεσίες, τα οποία η επιχείρηση τα μεταπωλεί με σκοπό το κέρδος. (Λυγγίτσος Α., 2012)

#### *ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ*

Το κόστος διακρίνεται σε κατηγορίες με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- i. με κριτήριο το αν επηρεάζεται και άρα μεταβάλλεται από την παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης, διακρίνεται σε μεταβλητό, σταθερό και μικτό.
  - Σταθερό κόστος είναι αυτό που παραμένει το ίδιο ανεξάρτητα από την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης. Ένα τέτοιου είδους κόστους αποτελεί η αμοιβή των εργαζομένων στις περισσότερες επιχειρήσεις.
  - Μεταβλητό είναι το κόστος το οποίο είναι άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης. Για παράδειγμα το κόστος πρώτων υλών για μια επιχείρηση που παράγει ρούχα είναι μεγαλύτερο όσο μεγαλύτερη είναι και η παραγωγή της εν λόγω επιχείρησης.
  - Μικτό είναι το κόστος το οποίο συνδυάζει τα χαρακτηριστικά του σταθερού και του μεταβλητού κόστους, δηλαδή ένα μέρος του είναι σταθερό και το υπόλοιπο μεταβλητό. Ένα παράδειγμα μεταβλητού κόστους αποτελεί ο λογαριασμός της ΔΕΗ. (Λυγγίτσος Α., 2012).
- ii. ανάλογα με το αν μπορεί ή όχι να συσχετισθεί με ένα κέντρο κόστους ή με ένα προϊόν της επιχείρησης, σε άμεσο και έμμεσο
  - Το άμεσο κόστος είναι το κόστος που σχηματίζεται αποκλειστικά και μόνο από ένα κέντρο κόστους και είναι συνδεδεμένο με το συγκεκριμένο κέντρο. Για παράδειγμα σε μια επιχείρηση κατασκευής επίπλων το κόστος για την αγορά του χρώματος που θα χρησιμοποιηθεί για το έπιπλο αποτελεί άμεσο κόστος του τμήματος βαφής.
  - Αντίστοιχα, έμμεσο είναι το κόστος το οποίο δεν είναι συνδεδεμένο αποκλειστικά με ένα κέντρο κόστους αλλά με περισσότερα. Ένα παράδειγμα έμμεσου κόστους αποτελεί το ενοίκιο το οποίο πληρώνει μια

επιχείρηση, διότι δεν συνδέεται με την λειτουργία ενός μόνο κεντρικού κόστους. (Μπάλλας Α. και Χέβας Δ., 2016)

iii. με κριτήριο το αν μπορεί η επιχείρηση να το αποτρέψει ή όχι, παίρνοντας μια απόφαση, διακρίνεται σε ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο

- Ελεγχόμενο ονομάζεται το κόστος το οποίο ένα μέλος της διοίκησης της επιχείρησης μπορεί με απόφασή του να καθορίσει πόσο θα είναι το ύψος του. Για παράδειγμα αν μια επιχείρηση χρειαστεί ένα καινούργιο μηχάνημα για να γίνει περισσότερο παραγωγική η διοίκηση κάνοντας μια έρευνα αγοράς είναι αυτή που θα αποφασίσει αν θα πάρει το ακριβότερο μηχάνημα ή κάποιο φθηνότερο, άρα από την ίδια εξαρτάται ποιο θα είναι τελικά το κόστος για την επιχείρηση.
- Μη ελεγχόμενο είναι το κόστος το οποίο δεν μπορεί να καθοριστεί από τις αποφάσεις τις διοικήσεις. Ένα παράδειγμα αυτού του είδους του κόστους αποτελεί η πρόκληση μιας πυρκαγιάς στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης η οποία μπορεί να προκαλέσει ανυπολόγιστη ζημία. (Μπάλλας Α. και Χέβας Δ., 2016)

iv. ανάλογα με τον χρόνο προσδιορισμού του διακρίνεται σε πραγματικό ή ιστορικό και σε προϋπολογιστικό

- Ιστορικό ή πραγματικό ονομάζεται το κόστος το οποίο καθορίζεται μετά την πραγματοποίησή του. Παραδείγματος χάριν πραγματικό κόστος είναι τα χρήματα που πλήρωσε ένα συνεργείο για την αγορά του εξοπλισμού του. Αναφέρεται κυρίως στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες που παραχθεί ή παρέχει αντίστοιχα μια οικονομική μονάδα, στα υλικά και άυλα αγαθά τα οποία αποκτά και στις δραστηριότητες και λειτουργίες που πραγματοποιεί.
- Προϋπολογιστικό είναι το κόστος το οποίο αναμένει να έχει η επιχείρηση από την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της, επομένως προσδιορίζεται χωρίς ακόμα να έχει πραγματοποιηθεί. Προϋπολογιστικό κόστος σύμφωνα με το παραπάνω παράδειγμα θα μπορούσε να θεωρηθεί τα χρήματα που υπολόγιζε να πληρώσει ο υπεύθυνος του συνεργείου για την αγορά του εξοπλισμού που σχεδίαζε να αποκτήσει. (Καραγιώργος Θ. 2017).

Το ιδανικό για την επιχείρηση είναι αυτά τα δυο κόστη να συμπίπτουν, γιατί αυτό θα σημαίνει ότι η επιχείρηση θα μπορεί να προβλέπει τα κόστη της πριν

αυτά πραγματοποιηθούν. Στην πραγματικότητα κάτι τέτοιο είναι πρακτικά αδύνατο, αλλά όσο πιο κοντά είναι τα δυο κόστη τόσο το καλύτερο για την επιχείρηση.

- v. και τέλος ανάλογα με το βαθμό απασχόλησης της οικονομικής μονάδας, σε πραγματικό, κανονικό, άριστο, διαφορικό, οριακό και κόστος ευκαιρίας.
- Πραγματικό (real) κόστος είναι αυτό που αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχείρησης.
  - Κανονικό (normal) είναι αυτό που αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχείρησης.
  - Άριστο (optimal) είναι αυτό που αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχείρησης. Άριστο κόστος θεωρείται το κόστος που θα ήθελε να έχει η επιχείρηση προκειμένου να μεγιστοποιούνται τα κέρδη της.
  - Διαφορικό (differential) κόστος. Το διαφορικό κόστος προκύπτει στην περίπτωση που επιχείρηση θα πρέπει να λάβει μια εναλλακτική απόφαση η οποία με την σειρά τη θα δημιουργήσει ένα διαφορετικό κόστος. Η διαφορά στο κόστος το οποίο τελικά θα προκύψει ονομάζεται διαφορικό κόστος και αντίστοιχα η διαφορά που θα προκύψει στα έσοδα ονομάζεται διαφορικό έσοδο.
  - Οριακό (grenz) είναι το κόστος που προκύπτει από την παραγωγή μιας επιπρόσθετης μονάδας, κατά αντιστοιχία το έσοδο που θα προκύψει από την πώληση αυτής της μονάδας ονομάζεται και αυτό οριακό έσοδο.
  - Κόστος ευκαιρίας ονομάζεται το όφελος το οποίο χάνει μια επιχείρηση όταν επιλέγει να ληφθεί μια απόφαση αντί για κάποια άλλη εναλλακτική. Το κόστος ευκαιρίας στην ουσία δεν αποτελεί κόστος για την επιχείρηση για αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων. (Καραγιώργος Θ., 2017).

#### *1.4.1 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ*

Το κόστος παραγωγής αποτελεί το κόστος που προκύπτει για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού αγαθού λαμβάνοντας υπόψη τα κόστη που προκύπτουν σε όλες τις φάσεις παραγωγής του. (Καραγιώργος Θ., 2017).

Σύμφωνα με τα παραπάνω το κόστος παραγωγής διακρίνεται σε τρεις υποκατηγορίες (Καραγιώργος Θ., 2017):

α) στο κόστος των άμεσων υλικών

β) στο κόστος της άμεσης εργασίας και

γ) στα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε.).

**A) Άμεσα υλικά:** ως άμεσα υλικά θεωρούνται το σύνολο των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση για να παράγει το τελικό της προϊόν, όπως π.χ. οι ζάντες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός αυτοκινήτου, οι κλωστές και το φερμουάρ για την παρασκευή ενός παντελονιού. Άμεσα υλικά δεν θεωρούνται τα υλικά τα οποία παρότι αναλώνονται για την παραγωγή ενός προϊόντος τελικά δεν ενσωματώνονται σε αυτό, όπως τα υλικά δέψεως στην βυρσοδεψία. Αυτά τα υλικά θεωρούνται βιομηχανικά έξοδα. Το κόστος άμεσων υλικών στην ουσία είναι τα χρήματα τα οποία δαπανώνται για την απόκτησή τους. (Καραγιώργος Θ., 2017).

**B) Άμεση εργασία:** θεωρείται ο χρόνος εργασίας που ξοδεύεται για την παραγωγική δραστηριότητα μιας οικονομικής μονάδας. Ο χρόνος της άμεσης εργασίας πρόκειται από μετρήσεις και όχι από υπολογισμούς. Κόστος άμεσης εργασίας αποτελούν οι μισθοί τους οποίους καταβάλει η επιχείρηση με βάση τον χρόνο και την ποιότητα της δουλειάς που προσφέρουν οι εργαζόμενοι της. (Καραγιώργος Θ., 2017).

Το κόστος της άμεσης εργασίας μαζί με το κόστος για τα άμεσα υλικά συνθέτουν το λεγόμενο πρώτο ή αρχικό ή βασικό κόστος (prime cost). Το αρχικό κόστος στην ουσία είναι το κόστος των υλικών και της εργασίας που άμεσα χρησιμοποιούνται στην παραγωγική δραστηριότητα μιας οικονομικής μονάδας. (Καραγιώργος Θ., 2017, Πομόνης Ν., 2009)

**Γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.):** ως Γ.Β.Ε. θεωρούνται όλα τα υπόλοιπα έξοδα εκτός από αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω, τα οποία έχει μια επιχείρηση και συνδέονται με την παραγωγική της διαδικασία. Ορισμένα έξοδα αυτής της κατηγορίας είναι οι αμοιβές και οι παροχές σε τρίτους, οι φόροι και τα τέλη και οι αποσβέσεις παγίων. Επίσης ως Γ.Β.Ε. θεωρείται και το κόστος των πρώτων και

βοηθητικών υλών τα οποία αναλώνονται για την παραγωγή ενός προϊόντος τελικά δεν ενσωματώνονται σε αυτό. (Καραγιώργος Θ., 2017).

Το κόστος της άμεσης εργασίας μαζί με τα Γ.Β.Ε. συνθέτουν το λεγόμενο κόστος μετατροπής (conversion cost). Ουσιαστικά το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει το κόστος της άμεσης εργασίας και το σύνολο των άμεσων και έμμεσων εξόδων παραγωγής τα οποία χρησιμοποιούνται και αναλώνονται για την μετατροπή της πρώτης ύλης στο τελικό προϊόν. (Καραγιώργος Θ., 2017).

## **1.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

### *ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ*

Η κοστολόγηση αποτελεί ένα κλάδο της λογιστικής ο οποίος τα τελευταία χρόνια έχει αποκτήσει ιδιαίτερη σημασία για τις οικονομικές μονάδες. Η ανάπτυξη της κοστολόγησης και των συστημάτων που την συνοδεύουν εμφανίστηκε λίγο μετά από τα μισά του 19<sup>ου</sup> αιώνα στην Βρετανία. Ο λόγος είναι ότι η αγγλική βιομηχανία η οποία κυριαρχούσε εκείνη την περίοδο άρχισε να αισθάνεται απειλή από τις αναδυόμενες ευρωπαϊκές οικονομίες και κυρίως από την γερμανική. Για να αντιμετωπίσουν τον κίνδυνο να χάσουν την κυριαρχία τους στο ευρωπαϊκό εμπόριο οι αγγλικές βιομηχανίες προσπάθησαν να ελέγξουν και να περιορίσουν το κόστος λειτουργίας τους και κάπως έτσι «γεννήθηκε» η κοστολόγηση. Όσον αφορά την Ελλάδα η κοστολόγηση άρχισε να αποκτά σημασία και να αναπτύσσεται την δεκαετία του 1950. (Καραγιώργος Θ., 2017).

### *ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ*

Όπως για την λογιστική έτσι και για την κοστολόγηση έχουν αναπτυχθεί πολύ ορισμοί. Ενδεικτικά αναφέρονται 2 ορισμοί της κοστολόγησης.

Σύμφωνα με τον Γ. Βενιέρη (2003), «ως κοστολόγηση περιγράφεται όλη η διαδικασία συγκέντρωσης, κατάταξης, καταγραφής και επιμερισμού των δαπανών μιας επιχείρησης, με σκοπό τον προσδιορισμό και καθορισμό του κόστους είτε της παροχής υπηρεσιών, είτε των δραστηριοτήτων, είτε της παραγωγής των προϊόντων που εμπορεύεται».

Σύμφωνα με τον Θ. Καραγιώργο (2017) «κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας». Η κοστολόγηση αποτελεί μια διαδικασία προσδιορισμού του κόστους που αναφέρεται στο σύνολο των αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται από μια οικονομική μονάδα.

Η κοστολόγηση εναλλακτικά ονομάζεται και Λογιστική κόστους (cost accounting) ή αλλιώς και βιομηχανική λογιστική, επειδή κυρίως εφαρμόζεται στον βιομηχανικό κλάδο.

Για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων και κυρίως για τις παραγωγικές ο υπολογισμός του συνολικού κόστους λειτουργίας τους αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους στόχους τους. Ο λόγος είναι ότι με βάση το κόστος της, η επιχείρηση θα διαμορφώσει την τιμή πώλησης για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρέχει στους πελάτες της. Επίσης με τον προσδιορισμό του κόστους της μια παραγωγική μονάδα θα προσπαθήσει να απαντήσει σε ορισμένα σημαντικά ερωτήματα που την απασχολούν, όπως:

- ❖ αν κερδίζει ή χάνει από την λειτουργία της
- ❖ πόσο κερδίζει ή χάνει
- ❖ αν την συμφέρει να συνεχίσει να παράγει όλα της τα προϊόντα ή θα πρέπει να διακόψει την παραγωγή ενός ή περισσότερων επειδή της προκαλούν ζημιά
- ❖ πιο είναι το νεκρό σημείο της, δηλαδή πόσα προϊόντα θα πρέπει να πουλήσει για να έχει μηδενικά κέρδη
- ❖ πόσο είναι το κόστος ανά μονάδα παραγωγής κ.α. (Καραγιώργος Θ., 2017)

#### ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σε αρκετές περιπτώσεις πολύ συγχέουν τον όρο «σύστημα κοστολόγησης» με τον όρο «μέθοδος κοστολόγησης». Στην πραγματικότητα όμως οι δυο αυτοί όροι περιγράφουν τελείως διαφορετικά πράγματα.

Με τον όρο «σύστημα κοστολόγησης» περιγράφεται ο τρόπος-μηχανισμός με τον οποίο εκτελούνται οι κοστολογικές διαδικασίες μιας νομισματικής μονάδας με στόχο τον προσδιορισμό του κόστους. Ο τρόπος με τον οποίο πραγματοποιείται η



παραγωγή και όλα τα ενδιάμεσα στάδια μέχρι την παραγωγή του τελικού προϊόντος και οι κυριότεροι παράγοντες που καθορίζουν το σύστημα κοστολόγησης που θα πρέπει να χρησιμοποιήσει μια οικονομική μονάδα (Καραγιώργος Θ., 2017).

Ο όρος «μέθοδος κοστολόγησης» ουσιαστικά αναφέρεται στην συγκεκριμένη μεθοδολογία που χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση μιας διαδικασίας. Μια μέθοδος κοστολόγησης είναι πολύ πιθανό να εφαρμόζεται σε περισσότερα από ένα συστήματα κοστολόγησης (Καραγιώργος Θ., 2017).

Τα κοστολογικά συστήματα τα οποία υπάρχουν είναι τα ακόλουθα:

- ❖ το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή κατ' έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System).
- ❖ το σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή κατά φάση (Process Costing System).
- ❖ το σύστημα κοστολόγησης λειτουργίας-σύστημα κοστολόγησης παραγωγής μόλις ζητηθεί το προϊόν (Just in time Costing System).
- ❖ το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System).
- ❖ το σύστημα άμεσης ή οριακής-μεταβλητής κοστολόγησης (Marginal or Direct Costing System).
- ❖ το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Base Costing System). (Βαρβάκης Κ., 2012)

Οι μέθοδοι κοστολόγησης οι οποίοι εφαρμόζονται στα παραπάνω συστήματα είναι οι εξής:

- η μέθοδος κοστολόγησης των συμπαραγωγών
- η μέθοδος κοστολόγησης των ποικιλιών του προϊόντος
- η μέθοδος κοστολόγησης των ελαττωματικών προϊόντων
- η μέθοδος κοστολόγησης των υποπροϊόντων και των υπολειμμάτων
- η μέθοδος κοστολόγησης των αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται (Καραγιώργος Θ., 2017).

Το σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία εφαρμόζεται από μια επιχείρηση που σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο παράγει και πουλά πολλά διαφορετικά προϊόντα τα οποία έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά και τεχνικές προδιαγραφές. (Βαρβάκης Κ., 2012)

Τα προϊόντα τα οποία έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά συνθέτουν μια «ομάδα» προϊόντων η οποία ονομάζεται παρτίδα. Στην κάθε μια παρτίδα συμμετέχουν και τα 3 στοιχεία που κόστους παραγωγής. Διαιρώντας το συνολικό κόστος μιας παρτίδας με τον αριθμό των προϊόντων που την απαρτίζουν θα προκύψει το κόστος ανά μονάδα προϊόντος. Ένα παράδειγμα μιας επιχείρησης που θα μπορούσε να εφαρμόσει το συγκεκριμένο σύστημα είναι μια βιοτεχνία ετοιμών ενδυμάτων η οποία μπορεί να παράγει τζιν παντελόνια έπειτα από παραγγελία αλλά και χωρίς να έχει μια παραγγελία για να τροφοδοτήσει το εμπορικό της κατάστημα (Καραγιώργος Θ., 2017).

#### *ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (PROCESS COSTING SYSTEM)*

Το σύστημα μαζικής παραγωγής εφαρμόζεται από οικονομικές μονάδες οι οποίες παράγουν μεγάλες ποσότητες προϊόντων τα οποία έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. Ορισμένες αυτού του είδους επιχειρήσεις είναι οι αυτοκινητοβιομηχανίες, οι βιομηχανίες τροφίμων, οι βιομηχανίες κεραμικών κ.α. (Καραγιώργος Θ., 2017).

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος πραγματοποιείται σε 4 στάδια:

1. το πρώτο στάδιο ονομάζεται σχεδιασμός. Σε αυτό το στάδιο η επιχείρηση αποφασίζει τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος της που έχει σκοπό να παράγει και υπολογίζει όλα τα κόστη που συνδέονται με αυτό. Για να αποφασίσει η διοίκηση πόσο θα της κοστίσει συνολικά το προϊόν είναι σημαντικό να λάβει πληροφορίες από το παρελθόν, όπως τις προτιμήσεις των πελατών της.
2. το δεύτερο στάδιο αφορά την παραγωγή. Στο στάδιο αυτό εμφανίζονται τα πραγματικά κόστη των μονάδων που παράγει η επιχείρηση.
3. το τρίτο στάδιο είναι ο έλεγχος. Η διοίκηση της επιχείρησης ελέγχει και συγκρίνει πόσες μονάδες του προϊόντος έχουν παραχθεί σε σχέση με αυτές τις

οποίες είχε σχεδιάσει να παράγει στο πρώτο στάδιο. Στην συνέχεια προσπαθεί να βρει τον λόγο αυτής της απόκλισης και να προτείνει λύσεις να λυθεί το πρόβλημα εφόσον υπάρχει.

4. το τέταρτο στάδιο είναι ο απολογισμός. Αυτό το οποίο γίνεται σε αυτό το στάδιο είναι ότι διαιρούνται όλες οι μονάδες που τελικά παρήγαγε μια επιχείρηση με τα κόστη που προέκυψαν και πραγματοποιείται εκτίμηση του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων (Καραγιώργος Θ., 2017).

#### *ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ (JUST IN TIME COSTING SYSTEM)*

Το σύστημα κοστολόγησης λειτουργίας το εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις οι οποίες προχωρούν στην αγορά πρώτων και βοηθητικών υλικών μόνο στην περίπτωση που έχουν μια παραγγελία από κάποιον πελάτη τους στο βαθμό που απαιτείται για να την καλύψουν. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν αυτό το σύστημα έχουν περιορισμένα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλικών ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις τα αποθέματά τους είναι μηδενικά. Αυτό το σύστημα κοστολόγησης χρησιμοποιείται συνήθως από εμπορικές αλλά και από μεταποιητικές εταιρείες. (Garrison H.-Noreen W, 2005)

#### *ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (STANDARD COSTING SYSTEM)*

Το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης αποτελεί το σύστημα το οποίο αποτυπώνει το πρότυπο κόστος της παραγωγής ενός προϊόντος ή της παροχής μιας υπηρεσίας, των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται, της άμεσης εργασίας. (Βαρβάκης Κ., 2012)

Αυτό το σύστημα κοστολόγησης εφαρμόζεται συνήθως σε επιχειρήσεις όπου οι παραγωγικές δραστηριότητές τους αποτελούνται από μια σειρά επαναλαμβανόμενων λειτουργιών, με αποτέλεσμα τα απαιτούμενα κόστη για την παραγωγή κάθε προϊόντος να είναι συγκεκριμένα. Επιπλέον, μπορεί να εφαρμοστεί και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ή επιχειρήσεις που παράγουν πολλά διαφορετικά προϊόντα, αρκεί οι λειτουργίες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων να είναι κοινές. (Παναγιώτου Ν., 2004)

Η διαφορά του με τα άλλα συστήματα κοστολόγησης, είναι ότι το συγκεκριμένο σύστημα έχει ως σκοπό να πληροφορήσει την διοίκηση της επιχείρησης για το ποια

θα έπρεπε να είναι να κόστη της από την λειτουργία της και όχι να της παρουσιάσει ποια ήταν τελικά. Το πρότυπο κόστος μπορεί να αποτελέσει και το σημείο αναφοράς για την μέτρηση της απόδοσης-αποτελεσματικότητας μιας επιχείρησης, όπως επίσης να αποτελέσει και μέτρο σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις. (Πάγγειος Γ., 1993)

Σύμφωνα με το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης, διακρίνονται 3 κατηγορίες πρότυπου κόστους:

- a) το βασικό πρότυπο κόστος, το οποίο παραμένει σταθερό σε βάθος χρόνου, αλλά δεν λαμβάνεται υπόψιν, όταν συμβαίνουν συχνές αλλαγές στις τιμές, στις παραγωγικές διαδικασίες της επιχείρησης κ.α.
- b) το ιδανικό πρότυπο κόστος, δηλαδή το χαμηλότερο κόστος που θα μπορούσε να επιτευχθεί σε ιδανικές συνθήκες, δηλαδή συνθήκες χωρίς απρόσμενα περιστατικά (π.χ. να υπάρξει μια βλάβη σε ένα μηχάνημα). Το κόστος αυτό χρησιμοποιείται σπάνια.
- c) το τρέχον πρότυπο κόστος, το οποίο μπορεί να συμβεί κάτω από αποδοτικές-πραγματικές συνθήκες και είναι το κόστος που χρησιμοποιείται στις περισσότερες περιπτώσεις. (Παναγιώτου Ν., 2004)

Τα βασικότερα πλεονεκτήματα του συστήματος πρότυπης κοστολόγησης είναι α)ότι αποτελεί μέτρο σύγκρισης για την απόδοση των εργαζομένων και β)ότι συμβάλει στην απλοποίηση της λογιστικής διαδικασίας υπολογισμού του κόστους. (Garrison H.-Noreen W, 2005)

#### *ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΜΕΣΗΣ Ή ΟΡΙΑΚΗΣ-ΜΕΤΑΒΛΗΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (MARGINAL OR DIRECT COSTING SYSTEM)*

Σύμφωνα με το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη μόνο τα μεταβλητά κόστη παραγωγής, δηλαδή τα κόστη της παραγωγής που σχετίζονται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία. Αυτό σημαίνει ότι το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη, δηλαδή τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε. Το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης, θεωρεί τα σταθερά Γ.Β.Ε. ως κόστος περιόδου, δηλαδή ως έξοδα και για αυτό αυτά δεν περιλαμβάνονται στο ανά μονάδα κόστος του προϊόντος. Επιπλέον τα στοιχεία του

κόστους παραγωγής ανάλογα με την συμπεριφορά τους διακρίνονται σε σταθερά και μεταβλητά. (Hatzis A., 2013)

Τα κύρια χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης είναι 3 και είναι τα εξής

- τα στοιχεία του κόστους παραγωγής ανάλογα με την συμπεριφορά τους διακρίνονται σε σταθερά και μεταβλητά
- το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται αποκλειστικά με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης
- τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου (Πάγγειος Γ., 1993)

#### *ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITY BASE COSTING SYSTEM)*

Σύμφωνα με το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα όλα τα άμεσα κόστη κατηγοριοποιούνται κατά δραστηριότητα όπως και τα έμμεσα κόστη μερίζονται και αυτά στις δραστηριότητες της επιχείρησης. Το σύστημα αυτό καθορίζει τα κόστη δραστηριότητας σε προϊόντα, χρησιμοποιώντας έναν οδηγό κόστους που είναι σχετικός με την αιτία του κόστους. (Καραγιώργος Θ., 2017)

Σύμφωνα με τον Cooper R. (1998) το σύστημα κοστολόγησης A.B.C. βασίζεται στην ιδέα ότι τα προϊόντα που παράγει μια επιχείρησης «καταναλώνουν» δραστηριότητες, οι δραστηριότητες με την σειρά τους «καταναλώνουν» πόρους και οι πόροι «καταναλώνουν» κόστη. Αποτελεί μια πρωτοποριακό σύστημα κοστολόγησης που αποσκοπεί στον ιδανικό καταμερισμό των εξόδων ανά μονάδα προϊόντος και η εφαρμογή του εξαρτάται από τον σωστό διαχωρισμό των εξόδων στις δραστηριότητες της επιχείρησης. Η δραστηριότητα μιας επιχείρησης θα μπορούσε να ειπωθεί ότι είναι οι συνολικές ενέργειες που πραγματοποιούνται για την επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα. Οι δραστηριότητες διακρίνονται σε δυο κατηγορίες, α)στις κύριες δραστηριότητες και β)στις δευτερεύουσες. Ως κύριες ορίζονται οι δραστηριότητες που συμβάλλουν άμεσα στην λειτουργία ενός τμήματος της επιχείρησης όπως η έρευνα αγοράς, ενώ δευτερεύουσες δραστηριότητες είναι αυτές οι οποίες έχουν υποστηρικτικό στην λειτουργία ενός τμήματος της εταιρείας.

Οι στόχοι του συστήματος A.B.C. είναι να παρέχει πληροφορίες στην διοίκηση της επιχείρησης για:

1. τις δραστηριότητες της, που προσθέτουν αξία στο προϊόν ή στα προϊόντα που παράγει.
2. τις δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία στα προϊόντα της ώστε να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για να ελαχιστοποιήσει ή ακόμα και αν μπορεί να μηδενίσει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων.
3. το κόστος των προϊόντων της ώστε να κάνει τον συσχετισμό με την αποδοτικότητά τους.
4. την διαμόρφωση της τιμολογιακής πολιτικής που θα πρέπει να ακολουθήσει, δηλαδή αν θα πρέπει να αυξήσει, να μειώσει ή και να κρατήσει σταθερή την τιμή ενός προϊόντος της. (Cooper R. and Kaplan R.S., 1991)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ**

### **2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ**

Η λέξη τουρισμός ουσιαστικά πρωτοεμφανίστηκε στις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα προέρχεται από τη γαλλική λέξη «Tour» που σημαίνει γύρος και την αγγλική «Touring» που έχει να κάνει με την επίσκεψη των ανθρώπων σε περιοχές με αξιοθέατα. Δεν έχει κατέστη ακόμα δυνατό να υπάρξει ένας σαφής ορισμός του τουρισμού ο οποίος να είναι γενικότερα αποδεκτός. Έτσι λοιπόν έχουν αναπτυχθεί πάρα πολλοί ορισμοί που προσπαθούν να περιγράψουν το τι είναι τουρισμός. (Παππάς Ν., 2008)

Από τους πρώτους που προσπάθησαν να ορίσουν τον τουρισμό ήταν οι Hunziker και Krapf σύμφωνα με τους οποίους ο τουρισμός είναι «το σύνολο των φαινομένων και σχέσεων που προκύπτουν από την πραγματοποίηση ενός ταξιδιού σε ένα προορισμό και τη διαμονή μη μόνιμων κατοίκων σε αυτόν εφόσον δεν οδηγούν σε μόνιμη διαμονή και δε συνδέονται με οποιαδήποτε κερδοσκοπική δραστηριότητα» (Ηγουμενάκης Ν., 1999)

Σύμφωνα με την Διεθνή Ακαδημία Τουρισμού «ο τουρισμός είναι το σύνολο των ανθρώπινων μετακινήσεων και δραστηριοτήτων που προκύπτουν απ' αυτές που προκαλούνται από την εξωτερίκευση και πραγματοποίησή του σε διάφορους βαθμούς και διάφορη ένταση, σε κάθε άτομο αδρανούντος πόθου και απόδρασης»,

Οι Ρούπας Β. και Λαούμης Δ. θεωρούν ότι ο «τουρισμός είναι η πρόσκαιρη διακίνηση ατόμων από το γεωγραφικό περιβάλλον της μόνιμης διαμονής τους σε άλλο, με σκοπό την ψυχική τους ευχαρίστηση». (Ρούπας Β. και Λαούμης Δ., 1998)

Στις αρχές της χιλιετίας ο τουρισμός αποτέλεσε τον σημαντικότερο κλάδο ανάπτυξης της οικονομίας σε πολλές χώρες και ήταν ο γρηγορότερα αναπτυσσόμενος οικονομικός τομέας σε σχέση με το ξένο συνάλλαγμα και τη δημιουργία θέσεων εργασίας. Ο διεθνής τουρισμός ήταν και εξακολουθεί να είναι ο πιο επικερδής τομέας εξαγωγών πολλών κρατών παγκοσμίως. Επίσης ο τουρισμός αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πηγές δημιουργίας θέσεων εργασίας και συμβάλει στη βελτίωση της ποιότητας ζωής και των συνθηκών διαβίωσης των ανθρώπων στις περιοχές που αναπτύσσεται. (Παππάς Ν., 2008)

### **2.2 ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ ΣΤΗΝ ΜΕΣΟΓΕΙΟ**

Ο μαζικός διεθνής τουρισμός άρχισε να αναπτύσσεται στις περιοχές της Μεσογείου λίγο μετά από την λήξη του δεύτερου παγκοσμίου πολέμου. Αρχικά κατά την δεκαετία του 1950 οι χώρες της μεσογείου οι οποίες γνώρισαν την μεγαλύτερη τουριστική ανάπτυξη και δέχτηκαν τους περισσότερους επισκέπτες ήταν η Ισπανία και η Ιταλία. Την επόμενη δεκαετία μεγάλη τουριστική ανάπτυξη άρχισε να εμφανίζεται σε περιφέρειες της Ελλάδας, της Μάλτας, της Κύπρου και των χώρων της πρώην Γιουγκοσλαβίας. Από τη δεκαετία του 1970 ο τουρισμός άρχισε να αναπτύσσεται και νοτιότερα σε χώρες της Αφρικανικής ηπείρου όπως το Μαρόκο και η Τυνησία. Όλα τα παραπάνω συνετέλεσαν στην οικονομική ανάπτυξη της μεσογείου

και στην αναδείξει της σε έναν από τους διασημότερους αν όχι τον διασημότερο τουριστικό προορισμό παγκοσμίως. (Bramwell B., 2003)

### **2.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Η εμφάνιση του τουριστικού φαινομένου στην Ελλάδα χρονολογείται στις αρχές του 19ου αιώνα και όχι στη σύγχρονη μεταπολεμική περίοδο που ακολούθησε τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο, παρότι από εκείνη την και μετά εμφανίστηκε ραγδαία άνοδος των τουριστών στη χώρα μας.

Το 1895 ιδρύθηκε η «Ποδηλατική Εταιρία» η οποία αποτέλεσε και την πρώτη εταιρία στην Ελλάδα η οποία ασχολήθηκε με τον τουρισμό. Το 1909 με τροποποίηση του καταστατικού της μετονομάστηκε, σε «Ελληνική Εταιρεία Περιηγήσεων - Touring Club». Ο περιηγητισμός αποτελούσε την κύρια δραστηριότητα του σωματείου που απλώς διατηρούσε και ποδηλατικό τμήμα. Πριν από το 1890 στην Ελλάδα είχαν ιδρυθεί και άλλα σωματεία τα οποία ασχολούταν με τον εσωτερικό τουρισμό, όπως ο «Περιπατητικός Σύλλογος» που ιδρύθηκε το 1887 από τον καθηγητή Γιάννη Σαρρή με μέλη κυρίως μαθητές γυμνασίου και ο «Άνευ ρεκλάμας Πεζοπορικός Σύλλογος» με μέλη δημοσιογράφους και λόγιους της εποχής που ιδρύθηκε το 1889.

Το 1914 ακολούθησε η σύσταση της «Εταιρίας των Φιλοξένων», και ταυτόχρονα και η πρώτη κρατική υπηρεσία που είχε σαν αρμοδιότητα την τουριστική οργάνωση της Ελλάδας, με την ονομασία «Γραφείον Ξένων και Εκθέσεων», από το υπουργείο Εθνικής Οικονομίας. Στην συνέχεια το 1929 ιδρύθηκε ο Ε.Ο.Τ. «Ελληνικός Οργανισμός Τουρισμού» επί Ελ. Βενιζέλου με τον νόμο 4377/1929, στον οποίο οφείλονται και τα πρώτα τεχνικά έργα υποδομής, όπως τα τουριστικά περίπτερα σε διάφορους αρχαιολογικούς χώρους.

Οι συγκεκριμένες αξιόλογες προσπάθειες αλλά και όσες τις ακολούθησαν μέχρι τη λήξη του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου, δεν έβγαλαν τον στόχο τους να δημιουργήσουν το απαραίτητο κλίμα για την προσέλκυση μεγάλου αριθμού ξένων επισκεπτών στον ελληνικό χώρο. Ο λόγος ήταν ότι η Ελλάδα μέχρι το 1913 ήταν διαιρεμένη και δεν διέθετε ούτε την απαραίτητη γνώση αλλά και ούτε την κατάλληλη υποδομή για τα μπορέσει να ασχοληθεί περισσότερο με τον τουριστικό κλάδο και να προσελκύσει τουρίστες. Στην συνέχεια ακολούθησε και ο Β΄ Παγκόσμιος Πόλεμος και έμεινε και άλλο πίσω στην ανάπτυξη του τουριστικού κλάδου.

Παρότι η ανακάλυψη της ατμομηχανής και η δημιουργία και επέκταση του σιδηροδρομικού δικτύου στην χώρα μας αλλά και η κατασκευή μεγάλων και πολυτελών κρουαζιερόπλοιων αύξησαν τις αφίξεις ξένων τουριστών, οι αφίξεις αυτές ήταν σποραδικές λόγω της έκρυθμης κατάστασης που επικρατούσε στην Ελλάδα την συγκεκριμένη περίοδο.

Μετά την ολοκλήρωση του Β΄ Παγκόσμιου η κατάσταση στον ελληνικό τουρισμό άλλαξε. Το γεγονός αυτό ήταν αποτέλεσμα της μεγάλης ανάπτυξης στον τομέα της τεχνολογίας και των υποδομών. (Εφημερίδα Καθημερινή, 13-07-2013)



Πλέον, ο τουρισμός θεωρείται ένας εκ των σημαντικότερων πυλώνων της ελληνικής οικονομίας, με ραγδαία ανάπτυξη και σημαντική προσθήκη προστιθέμενης αξίας. Παράλληλα με τον παραδοσιακό τύπο τουρισμού, τα τελευταία χρόνια έχουν αναπτυχθεί νέοι θεματικοί τύποι βασιζόμενοι στην έννοια των δημιουργικών οικονομιών, όπως ο συνεδριακός τουρισμός, ο θρησκευτικός, ο εκπαιδευτικός, ο ιατρικός, και ο πολιτιστικός τουρισμός. Κοινή συνιστώσα αλλά και θεμέλιο λίθο όλων των μορφών τουρισμού αποτελούν οι ξενοδοχειακές μονάδες.

#### **2.4. ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥΣ**

Ως ξενοδοχείο ορίζεται μια επιχείρηση η οποία προσφέρει διανυκτέρευση. Τα ξενοδοχεία με βάση ορισμένα κριτήρια διακρίνονται σε κατηγορίες. Στην συνέχεια παρουσιάζονται οι κατηγορίες ξενοδοχείων για καθένα από αυτά τα κριτήρια.

##### *2.4.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΗΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΑΝΗΚΟΥΝ*

Με βάση την κατηγορία στην οποία ανήκουν τα ξενοδοχεία διακρίνονται σε:

- ✓ υπερπολυτέλειας
- ✓ πολυτελείας
- ✓ α' κατηγορίας
- ✓ β' κατηγορίας
- ✓ γ' κατηγορίας
- ✓ δ' κατηγορίας
- ✓ ε' κατηγορίας

##### *2.4.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΟΝ ΤΟΠΟ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΟΥΣ*

Τα ξενοδοχεία μπορεί να είναι εγκατεστημένα οπουδήποτε, οπότε ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασής τους διακρίνονται σε:

- ✓ αστικά, όταν βρίσκονται εντός πόλεως
- ✓ ορεινά, όταν βρίσκονται σε ορεινές περιοχές
- ✓ παραθαλάσσια, όταν βρίσκονται κοντά στην θάλασσα
- ✓ ιαματικών πηγών, όταν είναι κοντά σε ιαματικές πηγές
- ✓ συγκοινωνιακών κέντρων, όταν είναι σχετικά κοντά σε αεροδρόμια, λιμάνια ή και σιδηροδρομικούς σταθμούς

##### *2.4.3 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ*

Όσον αφορά τις υπηρεσίες τις οποίες προσφέρουν, τα ξενοδοχεία χωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

- ✓ απλά, όταν η μόνη τους παροχή είναι ο ύπνος
- ✓ σύνθετα, όταν εκτός από ύπνο προσφέρουν και φαγητό
- ✓ πολυσύνθετα, όταν εκτός από ύπνο και φαγητό προσφέρουν και άλλα πράγματα, όπως αθλητικές δραστηριότητες, σάουνα κ.λ.π.

#### *2.4.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΗΝ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥΣ ΜΕΣΑ ΣΤΟ ΕΤΟΣ*

Ανάλογα με τους μήνες τους οποίους λειτουργούν τα ξενοδοχεία χωρίζονται σε:

- ✓ ξενοδοχεία συνεχούς λειτουργίας, όταν λειτουργούν και τους 12 μήνες του έτους
- ✓ ξενοδοχεία εποχιακής λειτουργίας, όταν λειτουργούν ορισμένους μήνες τον χρόνο

#### *2.4.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΤΟΥΣ ΜΟΡΦΗ*

Όσον αφορά τις διακρίσεις των ξενοδοχείων με κριτήριο την διοικητική τους μορφή, χωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- ✓ αυτοτελή ξενοδοχεία
- ✓ αλυσίδα ξενοδοχεία, δηλαδή αποτελούν «υποκατάστημα», ενός συνόλου ξενοδοχείων

Όσον αφορά τις διακρίσεις των ξενοδοχείων με κριτήριο την οικονομική τους μορφή, χωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- ✓ ατομική επιχείρηση, όταν ο ιδιοκτήτης-επιχειρηματίας είναι ένα φυσικό πρόσωπο
- ✓ εταιρική επιχείρηση, όταν υπάρχουν δύο ή και περισσότεροι επιχειρηματίες, είτε φυσικά πρόσωπα, είτε νομικά.

#### *2.4.6 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΟΥΣ*

Με κριτήριο των αριθμό δωματίων τους, χωρίζονται σε:

- ✓ μικρά, όταν διαθέτουν λιγότερα από 100 δωμάτια
- ✓ μεσαία, όταν διαθέτουν περισσότερα από 100 και λιγότερα από 300 δωμάτια
- ✓ μεγάλα, όταν διαθέτουν πάνω από 300 δωμάτια

#### *2.4.7 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΗΝ ΚΤΗΡΙΑΚΗ ΤΟΥΣ ΣΥΓΚΡΟΤΗΣΗ*

Όσον αφορά την κτηριακή τους συγκρότηση, διακρίνονται σε:

- ✓ πολυώροφο κτίριο, το οποίο αποτελεί και την συνηθέστερη μορφή ξενοδοχείου και στην πραγματικότητα είναι η κατασκευή ενός ξενοδοχείου σε ένα κτίριο
- ✓ μπαγκαλούς, το οποίο αποτελεί την μορφή του ξενοδοχείου η οποία περιλαμβάνει μικρά συγκροτήματα διαμερισμάτων με την μορφή μικρών εξοχικών
- ✓ μικτά, σε αυτή την περίπτωση όπου η ξενοδοχειακή μονάδα συμπεριλαμβάνει πολυώροφο κτίριο αλλά και μπαγκαλούς.

#### *2.4.8 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΟΥΣ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΟΥ*

Με βάση αυτό το κριτήριο τα ξενοδοχεία διακρίνονται σε ξενοδοχεία:

- ✓ μόνιμων πελατών, όπως αυτά που φιλοξενούν φοιτητές και πληρώματα αεροπλάνων
- ✓ περαστικών πελατών, όταν φιλοξενούν πελάτες για λίγο χρονικό διάστημα (Λεκαράκου-Νιζάμη Κ., 2001)

### **2.5 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ**

Η πραγματοποίηση του συνόλου των δραστηριοτήτων μιας ξενοδοχειακής μονάδας πραγματοποιείται από τις υπηρεσίες και τα τμήματα του ξενοδοχείου. Τα τμήματα στην ουσία είναι υποκατηγορίες των υπηρεσιών και ανήκουν μέσα σε αυτές.

Οι κυριότερες υπηρεσίες των ξενοδοχείων και τα επιμέρους τμήματα στα οποία χωρίζονται είναι οι εξής:

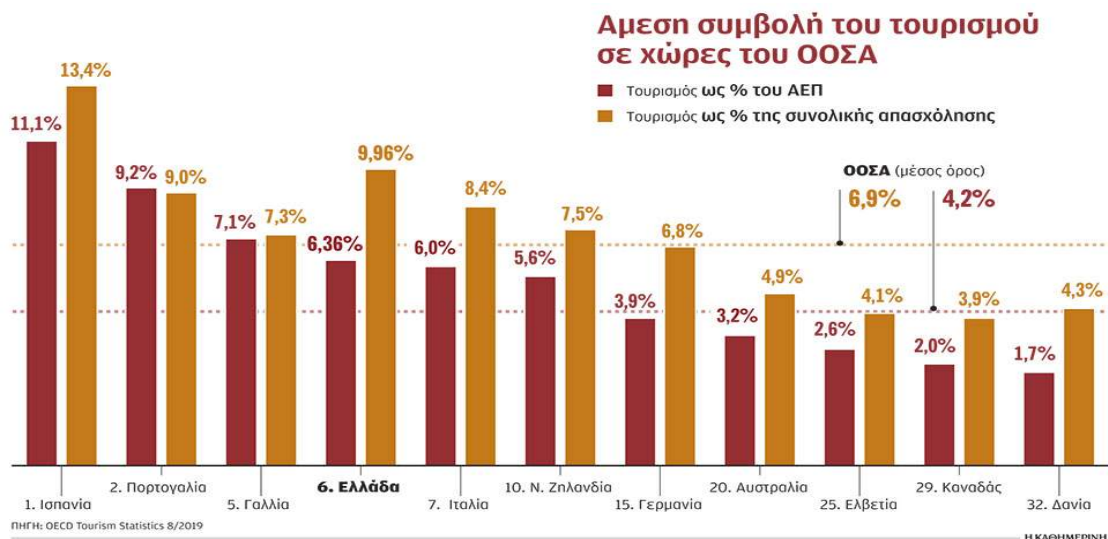
- 1) η υπηρεσία διεύθυνσης. Τα τμήματα που ανήκουν σε αυτή την υπηρεσία είναι το τμήμα γραμματείας, το τμήμα προσωπικού, το τμήμα προγραμματισμού, το νομικό-δικαστικό τμήμα και το τμήμα επιθεώρησης-ελέγχου
- 2) η υπηρεσία υποδοχής, με επιμέρους τμήματα αυτά της υποδοχής-πελατών και του θυρωρείου
- 3) η υπηρεσία διαχείρισης, στην οποία ανήκουν τα τμήματα προμηθειών, παραλαβής, αποθήκης αναλώσιμων υλικών, αποθήκης μη αναλώσιμων υλικών, παρακολούθησης λογαριασμών πελατών
- 4) η υπηρεσία ταμείου, με επιμέρους τμήματα αυτά του ταμείου υποδοχής, του ταμείου κατά κλάδου εκμετάλλευσης και του κεντρικού ταμείου
- 5) η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, στην οποία ανήκουν το τμήμα ελέγχου αποθήκης αναλώσιμων υλικών, το τμήμα ελέγχου αποθήκης μη αναλώσιμων υλικών και το τμήμα ελέγχου εσόδων-εξόδων
- 6) η υπηρεσία λογιστικής, στην οποία συμπεριλαμβάνονται τα τμήματα λογιστηρίου, στατιστικής, κοστολόγησης και μισθοδοσίας

- 7) και τέλος οι λοιπές υπηρεσίες, όπως η υπηρεσία συντήρησης κτιρίου, η υπηρεσία ασφάλειας κτιρίου, η υπηρεσία μάρκετινγκ και η υπηρεσία δημοσίων σχέσεων. (Καρατάσιος Γ., 1981)

## 2.6 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

### ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Ο τουρισμός αποτελεί διαχρονικά ένα ιδιαίτερα σημαντικό κομμάτι της ελληνικής οικονομίας, διότι δημιουργεί πληθώρα θέσεων εργασίας, είτε μόνιμες είτε εποχιακές, και συμβάλλει σημαντικά στην εισροή χρήματος στο εσωτερικό της χώρας. Παράλληλα, συμβάλλει στην πραγματοποίηση επενδύσεων στην χώρα από εγχώριους και όχι μόνο, επενδυτές.



**Εικόνα 1: Πηγή - Εφημερίδα καθημερινή 20/08/2019**

Με βάση το παραπάνω διάγραμμα που προέκυψε μετά από ετήσια έκθεση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ - OECD) καθίσταται σαφές ότι η Ελλάδα είναι μια από τις χώρες που ο τουρισμός παίζει ένα πρωταγωνιστικό ρόλο στην οικονομία της. Η Ελλάδα αποτελεί την 6<sup>η</sup> πιο εξαρτημένη οικονομία μεταξύ των 35 κρατών-μελών που παρακολούθησε ο Ο.Ο.Σ.Α. για τον κλάδο του τουρισμού.

Πιο συγκεκριμένα, από μια ανάλυση του διαγράμματος προκύπτει ότι στην Ελλάδα η οικονομική δραστηριότητα του τουρισμού αντιστοιχεί στο 6,3% του Α.Ε.Π. και η απασχόληση που δημιουργεί αντιστοιχεί στο 9,96% της συνολικής της απασχόλησης. Ο μέσος όρος για τη συμβολή του τουρισμού στο Α.Ε.Π. των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. βρίσκεται στο 4,2% και στην απασχόληση στο 6,9%. Ένα συμπέρασμα που μπορεί να προκύψει από την συγκεκριμένη έκθεση είναι ότι η οικονομία της Ελλάδας σε περίπτωση που παρουσιαστεί μιας δυσμενής συγκυρία όσον αφορά τον τομέα του

τουρισμού (όπως για παράδειγμα μια οικονομική ύφεση) θα κλονιστεί πολύ περισσότερο από ότι οι οικονομίες άλλων χωρών. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα δεδομένα τα οποία χρησιμοποίησε ο Ο.Ο.Σ.Α. για να εξάγει τα συμπεράσματά της έκθεσής του είναι του 2016 (προκειμένου να υπάρχουν διαθέσιμα στατιστικά από όλες τις χώρες) και ότι η συνεισφορά του τουρισμού στην ελληνική οικονομία (Α.Ε.Π.) είναι υποτιμημένη, διότι το 2017 και το 2018 αναπτύχθηκε περισσότερο. Η αύξηση αυτή της συνεισφοράς του τουρισμού συνέβαλε στη βελτίωση της εικόνας της ελληνικής οικονομίας, αλλά ταυτόχρονα αύξησε και τον κίνδυνο από μια ύφεσή του. Το «πρόβλημα» αυτό υπάρχει πιθανότητα να εμφανιστεί την φετινή χρονιά, διότι σύμφωνα με εκτιμήσεις η δραστηριότητα του τουριστικού κλάδου στην χώρα μας αναμένεται να κυμανθεί σε παρόμοια επίπεδα με πέρσι ή και λίγο χαμηλότερα, με αποτέλεσμα να παρουσιαστεί μια αισθητή μείωση του ελληνικού Α.Ε.Π. (Εφημερίδα Καθημερινή, 20/08/2019)

Σύμφωνα με μελέτη του Ινστιτούτου του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΙΝ.Σ.Ε.Τ.Ε.), με τίτλο «Η συμβολή του τουρισμού στην ελληνική οικονομία το 2018», ο τουρισμός δίνει πνοή στην ελληνική οικονομία και συμβάλει σε μεγάλο βαθμό στην μείωση της ανεργίας. Επιπλέον ο τουρισμός είναι ένας από τους ελάχιστους τομείς της ελληνικής οικονομίας που παρουσιάζει επενδυτικό ενδιαφέρον. Εξαιτίας της μεγάλης του διασποράς στο εσωτερικό της Ελλάδας, διαδραματίζει σημαντικότατο ρόλο στην διαμόρφωση του εισοδημάτων πολλών περιοχών.

Το 2018 ο τουρισμός συνέβαλε άμεσα στη δημιουργία του 11,7% του ΑΕΠ της χώρας με 21,6 δισ. ευρώ. Αναλυτικά, η άμεση συνεισφορά του τουρισμού στο ΑΕΠ υπολογίζεται ότι αυξήθηκε κατά 13,3% ή κατά 2,5 δισ. ευρώ σε σχέση με το 2017. Συνολικά (άμεσα και έμμεσα) ο τουρισμός το 2018 συνέβαλε από 25,7% (47,4 δισ. ευρώ) έως 30,9% (57,1 δισ. ευρώ) στη δημιουργία του ΑΕΠ, γεγονός που τον καθιστά τον βασικό πυλώνα της ελληνικής οικονομίας.

Όσον αφορά την απασχόληση στον τουριστικό τομέα, στην αιχμή της τουριστικής περιόδου, μέσω της εργασίας σε δραστηριότητες που σχετίζονται με τον τουρισμό απασχολήθηκαν 650.000 εργαζόμενοι (16,7% της συνολικής απασχόλησης). Σε περίπτωση συνυπολογισμού της απασχόλησης με πολλαπλασιαστική ανάλογο του Α.Ε.Π. η απασχόληση στον τουριστικό τομέα (άμεση και έμμεση) αντιστοιχεί στο 36,7% με 44,2% της συνολικής.

Επίσης, ο τουριστικός τομέας το 2018 παρουσίασε μια σημαντική επενδυτική δραστηριότητα. Στην περίπτωση επενδύσεων αποκλειστικά στις ξενοδοχειακές μονάδες (ανακαινίσεις, κατασκευές) παρατηρήθηκε μια αύξηση της τάξεως του 46% (2,26 δισ. ευρώ) σε σχέση με το 2017. Όσον αφορά σε επενδύσεις στον τουρισμό εκτός των ξενοδοχείων (εστιατόρια, αεροδρόμια κ.α.) παρουσιάστηκε μια αύξηση των επενδύσεων σε ποσοστό 47% (5 δισ. ευρώ) σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά.

Η Ελλάδα το 2018 υποδέχτηκε περίπου 30,1 εκ. τουρίστες από το εξωτερικό, παρουσιάζοντας μια αύξηση των αφίξεων κατά 10,8% και εισέπραξε περίπου 15,9 δις. ευρώ, δηλαδή είχε μια αύξηση στις εισπράξεις της, της τάξεως του 11,7%. Επίσης παρουσιάστηκε και μια αύξηση στις διανυκτερεύσεις κατά 227 εκ. ευρώ (8,2%). Η επιλογή του μεταφορικού μέσου των τουριστών από το εξωτερικό για να φτάσουν στην Ελλάδα είναι σε μεγάλο βαθμό παρόμοια με τα προηγούμενα χρόνια. Πιο συγκεκριμένα περίπου το 68% των τουριστών έφτασε στη Ελλάδα αεροπορικά, το 29% οδικώς, το 3% ακτοπλοϊκώς, ενώ λιγότερο του 1% των τουριστών επέλεξε ως μεταφορικό μέσο τα τρένα. Τα έσοδα των ελληνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στις αερομεταφορές αυξήθηκαν κατά 12,9%, ενώ για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στις θαλάσσιες μεταφορές κατά 8,6%. Ο ελληνικός τουρισμός παρουσιάζει εποχικότητα, μιας και βασίζεται κυρίως στον ήλιο και στην θάλασσα. Πιο συγκεκριμένα κατά την καλοκαιρινή περίοδο, δηλαδή από τον Απρίλιο μέχρι τον Σεπτέμβρη καταγράφεται το 80,2% των αφίξεων και το 84,4% των εσόδων.

Επιπροσθέτως, ο τουρισμός περιλαμβανομένης της κρουαζιέρας, κάλυψε με τις ταξιδιωτικές εισπράξεις και τις εισπράξεις από τις αερομεταφορές και τις θαλάσσιες μεταφορές το 72% του ελλείμματος του ισοζυγίου αγαθών. Οι εισπράξεις αυτές ισούνται με το 73% των εισπράξεων από τις εξαγωγές όλων των άλλων προϊόντων που εξάγει η χώρα, εξαιρουμένων των εισπράξεων από εξαγωγή πλοίων και καυσίμων.

Επιπλέον αξίζει να αναφερθεί ότι ο τουρισμός δεν είναι ομοιόμορφα κατανομημένος στο σύνολο της ελληνικής επικράτειας, δηλαδή σε ορισμένες περιφέρειες η συμβολή του στην διαμόρφωση του Α.Ε.Π. τους και στην απασχόληση των εργαζομένων είναι πολύ μεγαλύτερη συγκριτικά με άλλες. Πιο συγκεκριμένα οι περιφέρειες της Ελλάδας των οποίων η οικονομία εξαρτάται αν όχι εξ ολοκλήρου σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό από τον τουρισμό, είναι αυτή της Κρήτης, των νησιών του Ιονίου και των νησιών του νοτίου Αιγαίου. Η συνεισφορά του τουρισμού στο Α.Ε.Π. ανέρχεται σε 47,2% στην Κρήτη, 71,2% στα Ιόνια νησιά και 97,1% στο νότιο Αιγαίο. Οι περιφέρειες αυτές παρουσιάζουν και από τα υψηλότερα κατά κεφαλήν ΑΕΠ στη χώρα, επιβεβαιώνοντας την άποψη ότι ο τουρισμός οδηγεί στην ανάπτυξη και γενικότερα στην βελτίωση του βιοτικού επιπέδου των περιοχών στις οποίες αναπτύσσεται. ([www.insete.gr](http://www.insete.gr))

| Κατηγορία Ξενοδοχείου | 2018     | 2017     | 2016     | Δ% 2018/17 |
|-----------------------|----------|----------|----------|------------|
| 5*****                | 33.458,5 | 31.259,4 | 27.401,8 | 7,0%       |
| 4****                 | 23.999,9 | 21.424,2 | 17.414,9 | 12,0%      |
| 3***                  | 11.306,5 | 10.577,5 | 10.400,1 | 6,9%       |
| 2**                   | 6.184,9  | 5.615,3  | 5.719,7  | 10,1%      |
| 1*                    | 4.287,4  | 4.213,3  | 3.124,2  | 1,8%       |
| Σύνολο                | 17.432,4 | 15.428,4 | 13.242,8 | 13,0%      |

Πηγή: ΠΤΕΠ, Έρευνα πεδίου στα ξενοδοχεία της Ελλάδας 2018.

**Εικόνα 2:** Μέσο Έσοδο ανά Δωμάτιο με βάση την Κατηγορία του Ξενοδοχείου

Σύμφωνα με έρευνα του Ινστιτούτου Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (Ι.Τ.Ε.Π.) του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος το μέσο έσοδο ανά δωμάτιο με βάση την κατηγορία του ξενοδοχείου διαμορφώθηκε το 2018 στα 33.458,5 ευρώ για τα πεντάστερα (+7% έναντι του 2017), στα 23.999,9 ευρώ για τα τετράστερα (+12%) στα 11.306,5 για τα τριών αστέρων (+6,9%), και στα 6.184,9 για τα δύο αστέρων (+10,1%). (Εφημερίδα δημοκρατική, 03-04-2019)

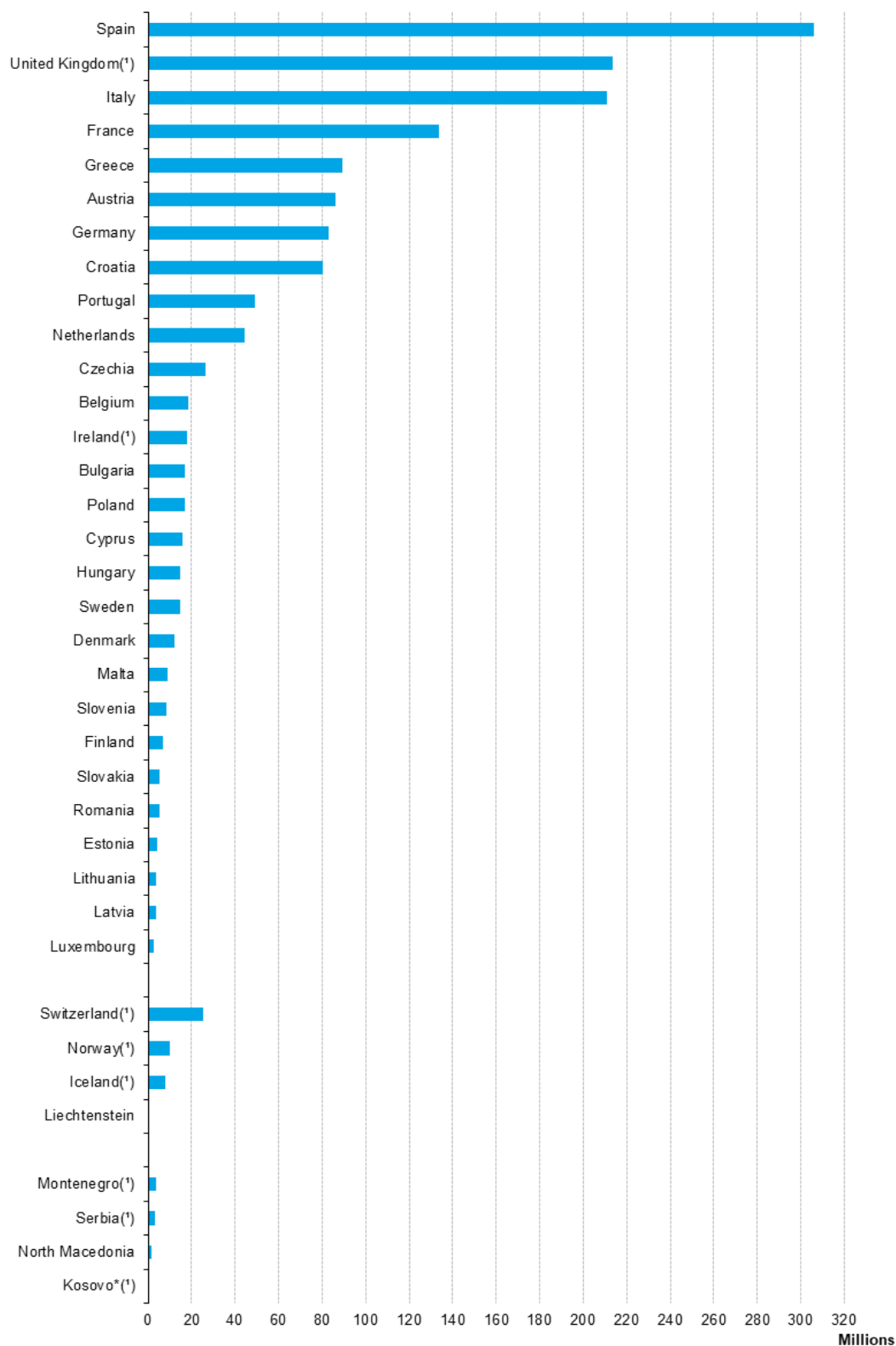
Μια άλλη μελέτη, του Ι.Τ.Ε.Π. του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος με τίτλο «Εξελίξεις στα βασικά μεγέθη της ελληνικής ξενοδοχείας το 2018» δείχνει ότι το εποχικό προφίλ του ελληνικού τουρισμού παραμένει ουσιαστικά αμετάβλητο τα δύο τελευταία χρόνια, με εξαίρεση την αύξηση των διανυκτερεύσεων τον Μάιο. Το 55% περίπου των συνολικών διανυκτερεύσεων πραγματοποιείται το τρίμηνο Ιουνίου - Αυγούστου. Τον Μάιο του 2018, το 60% των ξενοδοχείων είχε πληρότητα κάτω από 60% και μόνο το 8,2% των ξενοδοχείων κατάγραψε τον μήνα αυτό πληρότητα 91%-100%. Αντίθετα, τον Αύγουστο του 2018, που είναι ο μήνας αιχμής της τουριστικής περιόδου, πάνω από το 65% των ξενοδοχείων πέτυχαν πληρότητα 80%-100%. Το γεγονός αυτό επηρέασε και το τιμολογιακό αποτέλεσμα: τον Μάιο του 2018, το 76% των ξενοδοχείων διέθεσε τα δωμάτιά του σε τιμές κάτω των 80 ευρώ, ενώ μόλις το 4% των ξενοδοχείων διέθεσε τα δωμάτιά του πάνω από 160 ευρώ. Από την άλλη πλευρά, τον Αύγουστο του 2018, το ποσοστό των ξενοδοχείων που διέθεσε τα δωμάτιά του κάτω από 80 ευρώ περιορίστηκε στο 57% και το ποσοστό εκείνων που τα διέθεσε πάνω από 160 ευρώ υπερ-τριπλασιάστηκε σε σχέση με τον Μάιο και διαμορφώθηκε στο 14,4%.

Στο κάτωθι διάγραμμα παρουσιάζονται οι διανυκτερεύσεις που πραγματοποιούνται σε κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης από μη μόνιμους κατοίκους (τουρίστες που ταξιδεύουν έξω από την χώρα τους). Με βάση αυτό το διάγραμμα, γίνεται σαφές ότι

η Ισπανία είναι η χώρα με τις περισσότερες διανυκτερεύσεις ξένων τουριστών, ενώ η Ελλάδα βρίσκεται στην πέμπτη θέση στην Ε.Ε. των 28 χωρών. Το γεγονός αυτό υποδεικνύει και πάλι πόσο σημαντικός και πόσο ανταγωνιστικός είναι ο ελληνικός

**Tourism destinations — nights spent at tourist accommodation establishments, 2017**

(million nights spent in the country by non-residents)



(\*) Estimated using monthly data.  
Source: Eurostat (online data code: tour\_occ\_ninat)



### Εικόνα 3: Διανυκτερεύσεις στις χώρες της Ε.Ε.

#### 2.7 ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ

Πίνακας 23. Δείκτες ποιότητας ξενοδοχείων Ελλάδας και ανταγωνιστών

| Ιαν-19                | Ελλάδα       | Τουρκία      | Ιταλία       | Γαλλία       | Ισπανία      | Κύπρος       | Κροατία      |
|-----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Καθαριότητα           | 89,5%        | 84,7%        | 88,4%        | 82,5%        | 87,1%        | 89,0%        | 85,5%        |
| Φαγητό-Ποτό           | 83,4%        | 82,1%        | 83,9%        | 73,7%        | 80,9%        | 86,2%        | 78,3%        |
| Τοποθεσία             | 85,8%        | 88,5%        | 86,0%        | 86,7%        | 87,8%        | 87,3%        | 85,6%        |
| Εξυπηρέτηση           | 88,2%        | 84,7%        | 85,0%        | 80,4%        | 85,7%        | 86,7%        | 80,2%        |
| Σχέση Ποιότητας-Τιμής | 83,6%        | 83,9%        | 80,9%        | 77,9%        | 80,9%        | 83,8%        | 78,5%        |
| Δωμάτιο               | 82,6%        | 81,6%        | 82,1%        | 77,7%        | 80,9%        | 83,9%        | 74,7%        |
| Διασκέδαση            | 77,3%        | 81,5%        | 77,6%        | -            | 76,9%        | 79,5%        | 76,9%        |
| <b>GRI</b>            | <b>86,4%</b> | <b>81,6%</b> | <b>84,1%</b> | <b>80,2%</b> | <b>84,8%</b> | <b>84,6%</b> | <b>84,5%</b> |

Πηγή: ReviewPro - Επεξεργασία στοιχείων: INSETE Intelligence

#### Εικόνα 4: Ποιότητα Ελληνικών ξενοδοχείων και ανταγωνιστών της

Ο δείκτης ποιότητας ξενοδοχείων ή αλλιώς ο Γενικός Δείκτης Ικανοποίησης πελατών (δείκτης G.R.I.) υπολογίζεται από την εταιρεία Review Pro, μια εταιρία η οποία ειδικεύεται στην μέτρηση της διαδικτυακής μνήμης των ξενοδοχειακών μονάδων. Ο δείκτης αυτός υπολογίζεται, για κάθε ξενοδοχείο, μέσω ανάλυσης των μεταβλητών που συνδέονται με τις αναρτήσεις σχολίων πελατών σε εκατοντάδες πλατφόρμες κοινωνικής δικτύωσης, ιστοσελίδες σχολιασμού ξενοδοχείων και ιστοσελίδες Ο.Τ.Αs. (online travel agents – διαδικτυακά ταξιδιωτικά γραφεία).

Σύμφωνα με τον παραπάνω δείκτη το συμπέρασμα το οποίο προκύπτει είναι για τον Ιανουάριο του 2019 είναι ότι τα ελληνικά ξενοδοχεία παρέχουν γενικότερα μεγαλύτερη ικανοποίηση στους πελάτες τους από ότι τα ξενοδοχείων των μεγαλύτερων ανταγωνιστών τους. Με μια προσεκτικότερη ανάλυση του πίνακα παρατηρείται ότι ο «τομέας» στον οποίο η Ελλάδα υπερτερεί σε σχέση όλες με τις υπόλοιπες χώρες της έρευνας είναι η εξυπηρέτηση, ενώ ο τομέας στον οποίο υστερεί είναι η διασκέδαση. (Εφημερίδα δημοκρατική, 03-03-2019)

Το Ι.Τ.Ε.Π. κατέγραψε 9.873 ξενοδοχεία με 426.000 δωμάτια το 2018 έναντι 9.661 ξενοδοχείων με 399.000 δωμάτια το 2012. Την περίοδο 2012-2018 τα ξενοδοχεία αυξήθηκαν κατά 2% σε όρους μονάδων και κατά 6,8% σε όρους δωματίων Ο μέσος αριθμός δωματίων σε κάθε ξενοδοχειακή μονάδα διαμορφώνεται σε 43 δωμάτια. Άξιο αναφοράς αποτελεί το γεγονός ότι τα τελευταία δύο χρόνια η αύξηση του αριθμού των δωματίων είναι ιδιαίτερα μεγάλη: το 2017 προστέθηκαν 7.000 δωμάτια συγκριτικά με το 2016 και πέρσι άλλα 11.900 δωμάτια. Επίσης, υπήρξε και μια ποιοτική αναβάθμιση του ξενοδοχειακού δυναμικού της Ελλάδας καθώς το 2000 τα πενήντα ξενοδοχεία αποτελούσαν μόλις το 6% του συνολικού των ξενοδοχείων,

ενώ το 2018 το ποσοστό τους υπερ-τριπλασιάστηκε και αντιστοιχεί στο 19,5% του συνόλου. Παράλληλα κατά την ίδια χρονική περίοδο μειώθηκε ο αριθμός των ξενοδοχειακών μονάδων της χαμηλότερης κατηγορίας, δηλαδή αυτών που έχουν ένα αστέρι από 8,9% σε 6%. (Μελέτη Ι.Τ.Ε.Π. με τίτλο «Εξελίξεις στα βασικά μεγέθη της ελληνικής ξενοδοχείας το 2018»)

## **2.8 ΤΟΜΕΙΣ ΤΟΥ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΠΟΙΟΥΣ ΥΠΕΡΤΕΡΕΙ Ή ΥΣΤΕΡΕΙ Η ΕΛΛΑΔΑ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ Ν. ΕΥΡΩΠΗΣ**

Σύμφωνα με μελέτη του Ινστιτούτου του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΙΝ.Σ.Ε.Τ.Ε.), με τίτλο «Αξιολόγηση του brand “Ελλάδα” και σύγκριση με τον ανταγωνισμό στη Ν. Ευρώπη βάσει της εμπειρίας των τουριστών», μετά από ερωτήσεις σε τουρίστες που επισκέφθηκαν αυτές τις χώρες, η Ελλάδα υπερτερεί στα εξής:

- στην εμπειρία διαμονής, δηλαδή στην σχέση τιμής και ποιότητας της διαμονής που παρέχει βάσει των θετικών κριτικών που λαμβάνει
- στην εμπειρία διατροφής, δηλαδή στην ποιότητα των γαστρονομικών εμπειριών που προσφέρει στους τουρίστες που την επισκέπτονται καθώς αποκομίζει διθυραμβικά σχόλια για την παραδοσιακή και μη κουζίνα της
- στην μετακίνηση με τα μέσα μεταφοράς, σε όρους τιμών και προσβασιμότητας στα Μ.Μ.Μ, τομέας που θεωρείται ζωτικής σημασίας για την τουριστική εμπειρία σε μια χώρα, συγκεντρώνοντας σημαντικά υψηλότερη βαθμολογία από τους ανταγωνιστές της
- στην εμπειρία της θάλασσας, τόσο ως προς την ομορφιά του φυσικού τοπίου και την ποικιλομορφία όσο και ως προς και την ασφάλεια στην κολύμβηση, γεγονός που την καθιστά πόλο έλξης. Ωστόσο, θεωρείται ότι υστερεί ως προς την καθαριότητα των θαλασσών της.
- στην φιλοξενία των κατοίκων προς τους τουρίστες, δημιουργώντας ένα αίσθημα ασφάλειας και οικειότητας, με αποτέλεσμα τη δημιουργία των καλύτερων εντυπώσεων.

Από την άλλη πλευρά η Ελλάδα υστερεί:

- στην σήμανση στους δρόμους και στην δυνατότητα πρόσβασης στα αεροδρόμιά της
- στην ποικιλία και στην ποιότητα των πολιτιστικών εκδηλώσεων που λαμβάνουν χώρα στην Ελλάδα

- στην κατάσταση (συντήρηση) των αρχαιολογικών χώρων που διαθέτει, όμως υπερτερεί ως προς την φιλοξενία του προσωπικού των μουσείων και του κόστους των εισιτηρίων των αρχαιολογικών χώρων
- στην εμπειρία shopping, δηλαδή στην ποικιλία επιλογών που διαθέτει και στην σχέση τιμής και ποιότητας
- στην καθαριότητα των πόλεων. Παρόλο που η Ελλάδα υπερτερεί στην ομορφιά των τοπίων που διαθέτει υστερεί πάρα πολύ στην καθαριότητα τόσο εντός των πόλεων της και εκτός, όπως επίσης και στην αρχιτεκτονική τους. ([www.insete.gr](http://www.insete.gr))

Αξίζει να αναφερθεί ότι ο χαρακτηρισμός χώρες της νότιας Ευρώπης αφορά τις χώρες Ισπανία, Πορτογαλία, Ιταλία, Μάλτα, Τουρκία και Κροατία.

## **2.9 ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΤΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ (ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ 2 ΚΑΙ 3 ΑΣΤΕΡΩΝ)**

Σύμφωνα με μελέτη του Ινστιτούτου του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΙΝ.Σ.Ε.Τ.Ε.), με τίτλο «Αξιολόγηση του brand “Ελλάδα” και σύγκριση με τον ανταγωνισμό στη Ν. Ευρώπη βάσει της εμπειρίας των τουριστών», μετά από ερωτήσεις σε τουρίστες που επισκέφθηκαν αυτές τις χώρες, η Ελλάδα υπερτερεί στα εξής:

1. στην εμπειρία διαμονής, δηλαδή στην σχέση τιμής και ποιότητας διαμονής
2. στην εμπειρία διατροφής, δηλαδή στην ποιότητα της κουζίνας
3. στην μετακίνηση με τα μέσα μεταφοράς, δηλαδή οι τιμές και η προσβασιμότητα στα Μ.Μ.Μ. συγκεντρώνουν υψηλότερη βαθμολογία από τους ανταγωνιστές της
4. στην εμπειρία της θάλασσας, τόσο ως προς την ομορφιά και την ποικιλομορφία όσο και ως προς και την ασφάλεια στη κολύμβηση. Υστερεί όμως ως προς την καθαριότητα των θαλασσών
5. στην φιλοξενία των κατοίκων ως προς τους τουρίστες δημιουργώντας ένα αίσθημα ασφάλειας

Από την άλλη πλευρά η Ελλάδα υστερεί:

- στην σήμανση στους δρόμους και στην δυνατότητα πρόσβασης στα αεροδρόμιά της
- στην ποικιλία και στην ποιότητα των πολιτιστικών εκδηλώσεων που λαμβάνουν χώρα στην Ελλάδα

- στην κατάσταση (συντήρηση) των αρχαιολογικών χώρων που διαθέτει, όμως υπερτερεί ως προς την φιλοξενία του προσωπικού των μουσείων και του κόστους των εισιτηρίων των αρχαιολογικών χώρων
- στην εμπειρία shopping, δηλαδή στην ποικιλία επιλογών που διαθέτει και στην σχέση τιμής και ποιότητας
- στην καθαριότητα των πόλεων. Παρόλο που η Ελλάδα υπερτερεί στην ομορφιά των τοπίων που διαθέτει υστερεί πάρα πολύ στην καθαριότητα τόσο εντός των πόλεων της και εκτός, όπως επίσης και στην αρχιτεκτονική τους. ([www.insete.gr](http://www.insete.gr))

Αξίζει να αναφερθεί ότι ο χαρακτηρισμός χώρες της νότιας Ευρώπης αφορά τις χώρες Ισπανία, Πορτογαλία, Ιταλία, Μάλτα, Τουρκία και Κροατία.

## **2.10 ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ (ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ 2 ΚΑΙ 3 ΑΣΤΕΡΩΝ)**

Οι ξενοδοχειακές μονάδες 2 και 3 αστέρων στην Ελλάδα, σύμφωνα με μελέτη, του Ινστιτούτου Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (ΙΤΕΠ,) του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος με τίτλο «Εξελίξεις στα βασικά μεγέθη της ελληνικής ξενοδοχείας το 2018» αποτελούν μαζί το 47,2% του συνόλου των ξενοδοχείων. Πιο συγκεκριμένα το ποσοστό των ξενοδοχείων 3 αστέρων είναι 23,3%, ενώ το ποσοστό των ξενοδοχείων των 2 αστέρων είναι 23,9%. ([www.grhotels.gr](http://www.grhotels.gr))

Η μελέτη του Ινστιτούτου του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΙΝ.Σ.Ε.Τ.Ε.), με τίτλο «Ανάλυση οικονομικών στοιχείων των ξενοδοχείων στην Ελλάδα–ανά προορισμό και ανά Κατηγορία Αστεριών, 2015», η οποία δημοσιεύτηκε τον Νοέμβριο του 2018 αναφέρει το μέγεθος της αγοράς των ξενοδοχείων ανά περιφέρεια ανάλογα με τα αστέρια τα οποία έχουν. Στο σημείο αυτό θα γίνει μια αναφορά στις μικρομεσαίες ξενοδοχειακές μονάδες, δηλαδή σε αυτές που έχουν 3 ή και 2 αστέρια.

Στην περίπτωση ξενοδοχείων με 3 αστέρια η μελέτη έδειξε ότι η Κρήτη και τα Δωδεκάνησα έχουν τον μεγαλύτερο αριθμό δωματίων (16.560 και 14.225 αντίστοιχα) αλλά και τον μεγαλύτερο Κύκλο Εργασιών (€ 190 εκ. και € 160 εκ.). Τόσο σε αριθμό δωματίων όσο και σε Κύκλο Εργασιών ακολουθεί η περιφέρεια του Ιονίου με 14.206 δωμάτια και (€ 119 εκ.) κύκλο εργασιών, ενώ στην τέταρτη θέση βρίσκεται η περιφέρεια της Κεντρικής Μακεδονίας με 10.504 δωμάτια και με (€ 102 εκ.) Κύκλο Εργασιών. Σε όλες τις άλλες περιφέρειες ο Κύκλος Εργασιών είναι σημαντικά μικρότερος των € 100 εκ. και ο αριθμός δωματίων μικρότερος από 7.000. Η περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας είναι η περιφέρεια με τον χαμηλότερο Κύκλο Εργασιών € 10 εκ. και με τον μικρότερο αριθμό δωματίων. Αξίζει να σημειωθεί ότι παρόλο που η περιφέρεια της Κρήτης είναι αυτή που έχει τον μεγαλύτερο Κύκλο

Εργασιών σαν σύνολο, η περιφέρεια με τον μεγαλύτερο Κύκλο Εργασιών ανά δωμάτια (έσοδα ανά δωμάτιο) είναι αυτή των Κυκλάδων με (€ 13,9 χιλ.), ακολουθούμενη από την περιφέρεια Αττικής (€ 12,3 χιλ.). Η περιφέρεια με τα λιγότερα έσοδα ανά δωμάτιο είναι η περιφέρεια Δυτικής Ελλάδας (€ 5,4 χιλ.)

Στην μελέτη επίσης εξετάζονται και τα μεγέθη μακροπρόθεσμης χρηματοδότησης των ξενοδοχείων, δηλαδή τα Ίδια Κεφάλαια (Ι.Κ.) και ο Μακροπρόθεσμος Δανεισμός (Μ.Δ.), και το αποτέλεσμα που πρόκειται είναι ανάλογο με αυτό για τον αριθμό δωματίων και τον Κύκλο Εργασιών. Ο Μακροπρόθεσμος δανεισμός είναι γενικά σε πολύ χαμηλά επίπεδα σε σχέση με τα Ίδια Κεφάλαια. Συγκεκριμένα, ο Μ.Δ. υπερβαίνει τα € 100 εκ. μόνο στις περιφέρειες της Κρήτης (€ 119 εκ.), των Δωδεκανήσων (€ 118 εκ.) και του Ιονίου (€ 105 εκ.). Αντίστοιχα, τα Ι.Κ. υπερβαίνουν τα € 100 εκ. στις περιφέρειες της Κρήτης (€ 318 εκ.), των Δωδεκανήσων (€ 306 εκ.), της Πελοποννήσου (€ 236 εκ.), της Κεντρικής Μακεδονίας (€ 201 εκ.), του Ιονίου (€ 274 εκ.), των Κυκλάδων (€ 191 εκ.), του Βόρειο Αιγαίου (€ 111 εκ.) και της Αττικής (€ 123 εκ.). Σε αυτή την περίπτωση η περιφέρεια που παρουσιάζει τα χαμηλότερα Ι.Κ. διαφέρει από την περιφέρεια η οποία παρουσιάζει τον μικρότερο Μ.Δ. Η περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας είναι αυτή που έχει τα λιγότερα Ι.Κ. (€ 41 εκ.), ενώ η περιφέρεια Στερεάς Ελλάδας είναι αυτή με τον μικρότερο Μ.Δ. (€ 17 εκ.).

Στην περίπτωση ξενοδοχείων με 2 αστέρια σύμφωνα με την μελέτη η Κρήτη και τα νησιά του Ιονίου έχουν τον μεγαλύτερο αριθμό δωματίων (19.643 και 16.229 αντίστοιχα) αλλά τον μεγαλύτερο Κύκλο Εργασιών τον έχουν η Κρήτη και οι Κυκλάδες (€ 232 εκ. και € 108 εκ.). Τόσο σε αριθμό δωματίων όσο και σε Κύκλο Εργασιών ακολουθούν τα Δωδεκάνησα με 15.274 δωμάτια και (€ 107 εκ.) Κύκλο Εργασιών. Στις υπόλοιπες περιφέρειες ο αριθμός δωματίων ξενοδοχείων 2 αστέρων κυμαίνεται από 7.067 στην Στερεά Ελλάδα έως 675 στην Δυτική Μακεδονία και ο Κύκλος Εργασιών από € 32 εκ. στην Πελοπόννησο έως 2 εκ. στην Δυτική Μακεδονία. Τα περισσότερα έσοδα ανά δωμάτιο εμφανίζονται στην περιφέρεια της Κρήτης (€ 11,8 χιλ.) και ακολουθούν οι Κυκλάδες (€ 10,7 χιλ.).

Εξετάζοντας τα μεγέθη μακροπρόθεσμης χρηματοδότησης των ξενοδοχείων, Ι.Κ. και Μ.Δ., προκύπτει ότι και στα δύο μεγέθη την πρώτη θέση κατέχει η Κρήτη (€ 368 εκ. Ι.Κ. και € 132 εκ. Μ.Δ.). Ακολουθούν τα νησιά του Ιονίου (€ 331 εκ. Ι.Κ. και € 97 εκ. Μ.Δ.), τα Δωδεκάνησα (€ 312 εκ. Ι.Κ. και € 59 εκ. Μ.Δ.), η Πελοπόννησος (€ 176 εκ. Ι.Κ. και € 56 εκ. Μ.Δ.) και η Κεντρική Μακεδονία (€ 181 εκ. Ι.Κ. και € 30 εκ. Μ.Δ.) και. Στις υπόλοιπες περιφέρειες με εξαίρεση την Αττική (€ 101 εκ.) τα Ι.Κ. είναι κάτω από € 100 εκ. και ο Μ.Δ. πολύ χαμηλότερος. ([www.insete.gr](http://www.insete.gr))

## **2.11 Ο ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ ΣΤΗΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ**

Σύμφωνα με το άρθρο (Θεσσαλονίκη: Πώς η τουριστική «άνοιξη» θα γίνει «καλοκαίρι») που δημοσιεύτηκε στην εφημερίδα Μακεδονία, ο τουρισμός στην πόλη της Θεσσαλονίκης τα τελευταία χρόνια βρίσκεται σε μεγάλη άνθιση. Πιο συγκεκριμένα μεταξύ των ετών 2014-2018 καταγράφηκε μια αύξηση στις αφίξεις εξωτερικού στους μήνες Νοέμβριο-Δεκέμβριο (45%) και Ιανουάριο-Μάρτιο (52%), γεγονός το οποίο δείχνει ότι υπάρχει τουριστική κίνηση στην πόλη και εκτός των καλοκαιρινών μηνών.

Από το 2012 μέχρι και το 2018 οι διανυκτερεύσεις στα ξενοδοχεία της πόλης αυξήθηκαν κατά 0,8 εκατ., από 1,6 εκατ. το 2012 σε 2,4 το 2018. Επίσης η πληρότητα των ξενοδοχείων αυξήθηκε κατά 16,7%, την περίοδο 2010-2017. Η αύξηση αυτή στην πληρότητα των ξενοδοχείων οδήγησε σε αύξηση τόσο των ξενοδοχείων όσο και των κλινών της πόλης. Τα ξενοδοχεία κατά την τετραετία 2014-2018 αυξήθηκαν κατά 4 στο αριθμό (έφτασαν τα 143), ενώ οι κλίνες κατά 324 (έφτασαν τις 8.007). Το 2018 υπολογίστηκαν ότι τα έσοδα ανά δωμάτιο για τα ξενοδοχεία της Θεσσαλονίκης ήταν 52,93 ευρώ, αυξημένα κατά 6,1% σε σχέση με το 2017.

Με την άνοδο της τουριστική κίνησης εκτός από τον αριθμό των ξενοδοχείων αυξήθηκαν και τα καταλύματα που δεν ανήκουν στην κατηγορία των ξενοδοχείων (ενοικιαζόμενα δωμάτια) αλλά και τα σπίτια βραχυχρόνιας μίσθωσης (τα λεγόμενα AirBnB). Από το 2014 μέχρι το 2018 τα ενοικιαζόμενα δωμάτια στην πόλη αυξήθηκαν κατά 28%. Πολύ πιο ραγδαία ήταν η αύξηση των AirBnB τα οποία το 2012 ήταν μόλις 10, το 2017 έφτασαν τα 1.250, ενώ το 2018 σχεδόν διπλασιάστηκαν σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά φτάνοντας τον αριθμό των 2.200.

Οι τουρίστες που επισκέπτονται την Θεσσαλονίκη ξοδεύουν κάθε μέρα περίπου 71 ευρώ, με τα περισσότερα χρήματα να πηγαίνουν σε ψώνια, εστιατόρια και καφέ. Ακολουθούν τα έξοδα για τη μετακίνηση και τελευταία τα έξοδα για τα αξιοθέατα. Τα περισσότερα χρήματα τα ξοδεύουν οι Ρώσοι (90 ευρώ την ημέρα), από τα οποία το 1/3 πηγαίνει σε ψώνια, στην δεύτερη θέση ακολουθούν οι Αμερικανοί οι οποίοι ξοδεύουν κατά μέσο όρο 1 ευρώ λιγότερο την ημέρα. Οι Κύπριοι είναι αυτοί που ξοδεύουν τα περισσότερα χρήματα για ψώνια, ακολουθούμενοι σε μικρή απόσταση από τους Τούρκους. Οι Ρουμάνοι με την σειρά τους είναι αυτοί που διαθέτουν τα περισσότερα χρήματα σε εστιατόρια, καφέ και μπαρ.

Το 2018 οι αλλοδαποί τουρίστες που διέμειναν στα ξενοδοχεία της πόλης άφησαν συνολικά στην οικονομία της 420 εκατ. ευρώ. Από αυτά τα χρήματα τα 161 εκατ. πήγαν στα ξενοδοχεία, τα 183 στις υπόλοιπες επιχειρήσεις της πόλης, όπως εστιατόρια, καφέ, μπαρ, εμπορικά καταστήματα κ.α. Τα υπόλοιπα 76 εκατ. αποτελούσαν φόρους τους οποίους τους εισέπραξε το ελληνικό κράτος. Αν σε αυτά τα χρήματα προστεθούν και τα χρήματα που δαπανήθηκαν από τουρίστες που έκαναν μια εκδρομή στην Θεσσαλονίκη αλλά δεν διανυκτέρευσαν σε κάποιο ξενοδοχείο της ή διανυκτέρευσαν σε ενοικιαζόμενα δωμάτια ή AirBnB, τότε τα έσοδα της πόλης από τον τουρισμό θα ήταν πολύ περισσότερα.

Επίσης τα τελευταία χρόνια έχει αλλάξει κατά πολύ το προφίλ των ξένων που επισκέπτονται την Θεσσαλονίκη. Μέχρι πριν κάποια χρόνια τα ξενοδοχεία με επισκέπτες οι οποίοι έρχονταν στην πόλη είτε γιατί είχαν κάποια επαγγελματική υποχρέωση, είτε γιατί θα παραβρίσκονταν σε κάποιο συνέδριο ή σε έκθεση. Πλέον πάνω από τους μισούς (53%) που επισκέπτονται τη Θεσσαλονίκη το κάνουν για λόγους αναψυχής και μόλις το 30% έρχεται στην πόλη γιατί έχει κάποια δουλειά ή πρέπει να παραβρεθεί σε συνέδριο ή έκθεση.

Σε ερώτηση που έγινε στους επισκέπτες της πόλης «γιατί διαλέξατε τη Θεσσαλονίκη για τις διακοπές σας;» οι απαντήσεις τους έδειξαν την αλλαγή στο προφίλ των επισκεπτών που αναφέρθηκε και νωρίτερα και στην δουλειά που έγινε τα τελευταία χρόνια από τους τοπικούς φορείς για την προσέλκυση μεγαλύτερου αριθμού επισκεπτών στην πόλη. Οι απαντήσεις τους ήταν οι εξής:

- 58% για την ταυτότητα της πόλης
- 50% για τη γαστρονομία της
- 47% για το αρχαιολογικό και πολιτιστικό ενδιαφέρον που παρουσιάζει
- 42% γιατί έχει ενδιαφέρον εμπορικό κέντρο
- 27% για κάποια εκδήλωση
- 26% γιατί βρήκαν ένα δελεαστικό τουριστικό πακέτο.

Ο συνολικός «βαθμός» που έβαλαν οι επισκέπτες στην πόλη είναι 8,1 με άριστα το 10. Μάλιστα πάνω από έξι στους δέκα υποστήριξαν ότι η εμπειρία του ταξιδιού στη Θεσσαλονίκη ήταν καλύτερη (37%) ή και πολύ καλύτερη (25%) σε σχέση με τις προσδοκίες που είχαν πριν να έρθουν. Επίσης η συντριπτική πλειοψηφία των ξένων επισκεπτών (95%) δήλωσαν ότι θα ήθελαν κάποια στιγμή στο μέλλον να ξαναεπισκεφτούν την πόλη και ότι θα την προτείνουν σαν προορισμό στα φιλικά τους πρόσωπα. Οι τομείς στους οποίους η Θεσσαλονίκη συγκέντρωσε την μεγαλύτερη βαθμολογία από τους ξένους τουρίστες ήταν η διασκέδαση, η αναψυχή και η συμπεριφορά-φιλοξενία των κατοίκων της.

Περισσότερο ευχαριστημένοι από την παραμονή τους στην Θεσσαλονίκη δήλωσαν οι Κύπριοι, οι οποίοι βαθμολόγησαν την πόλη με 8,3, ενώ και το 95% των Κυπρίων δήλωσε ότι έχει επισκεφτεί περισσότερες από μια φορές τη Θεσσαλονίκη, στην συνέχεια ακολουθούν οι Γερμανοί και οι Ισραηλινοί που βαθμολόγησαν την πόλη με 8,2. Μετά βρίσκονται μαζί οι Ρώσοι, οι Αμερικανοί και οι Σέρβοι με που βαθμολόγησαν την πόλη με 8,1, ενώ την πιο χαμηλή βαθμολογία έδωσαν οι Βούλγαροι και οι Τούρκοι με 7,8.

Οι Ρώσοι παρότι βαθμολόγησαν την πόλη με την υψηλότερη βαθμολογία στην κατηγορία του πολιτισμού (9,5), την βαθμολόγησαν πολύ χαμηλά, ελάχιστα πάνω

από την βάση, σε θέματα όπως καθαριότητα, πράσινο, πλατείες και ασφάλεια, ενώ για τα ίδια θέματα την καλύτερη βαθμολογία έδωσαν οι Σέρβοι. (Εφημερίδα Μακεδονία, 22-04-2019)

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

#### *ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ*

Η ξενοδοχειακή λογιστική αποτελεί έναν ιδιαίτερο κλάδο της λογιστικής ο οποίος αναπτύχθηκε για να βοηθήσει στην λειτουργία των ξενοδοχείων. Αντικείμενο της είναι η χρονική καταγραφή όλων των οικονομικών πράξεων και των λογιστικών γεγονότων του ξενοδοχείου. Ο ρόλος της είναι ο προσδιορισμός της περιουσιακής διάρθρωσης του ξενοδοχείου σε κάθε χρονική στιγμή, η παρακολούθηση των μεταβολών στα περιουσιακά της στοιχεία και η εύρεση των οικονομικών αποτελεσμάτων που θα έχουν αυτές οι μεταβολές στην λειτουργία της ξενοδοχειακής μονάδας. Ο ρόλος της ξενοδοχειακής λογιστικής και ο τρόπος παρακολούθησης των οικονομικών καταστάσεων, παρέχει και στην διοίκηση και κάθε άλλη πληροφορία που είναι απαραίτητη για τη λήψη μελλοντικών της αποφάσεων. Η ανάπτυξη της ξενοδοχειακής λογιστικής στην Ελλάδα προήλθε σαν επιτακτική ανάγκη, εξαιτίας της



μεγάλης ανάπτυξης του τουρισμού στην Ελλάδα και την δημιουργία πολλών ξενοδοχειακών μονάδων. (Σαρλής Κ., 1989)

### **3.1 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

Η ξενοδοχειακή λογιστική παρουσιάζει ορισμένα προβλήματα τα οποία ανάγονται στην φύση των συναλλαγών που πραγματοποιούν τα ξενοδοχεία, στο χρόνο που απαιτείται για την συγκέντρωση και ταξινόμηση του συνόλου των στοιχείων και στην λειτουργία των υπόλοιπων δραστηριοτήτων που την συνοδεύουν. Ορισμένα από αυτά είναι:

1. η ταχύτητα με την οποία πραγματοποιούνται οι οικονομικές συναλλαγές των ξενοδοχείων με τους πελάτες τους και η συνεχής ενημέρωση των λογαριασμών πελατών
2. η εύρεση της καταλληλότερης μεθόδου για την επίλυση των κοστολογικών προβλημάτων που δημιουργούνται, με σκοπό την ελαχιστοποίηση του κόστους και την μεγιστοποίηση των εσόδων των ξενοδοχείων
3. η οργάνωση και η παρακολούθηση του συνόλου των αναλώσιμων πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιούνται
4. η εύρεση του τρόπου διαχωρισμού των εξόδων ανάλογα με την δραστηριότητα από την οποία προέρχονται
5. ο κατάλληλος τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων, εξαιτίας της χρησιμοποίησης πολλών πάγιων στοιχείων. (Σαρλής Κ., 1989)

### **3.2 ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

Οι λογιστικές αρχές που είναι απαραίτητες για την ξενοδοχειακή λογιστική (Σαρλής, 1989) είναι οι εξής:

- 1) **η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της επιχείρησης.** Η συγκεκριμένη αρχή βασίζεται στην υπόθεση ότι η ξενοδοχειακή επιχείρηση θα συνεχίσει την δραστηριότητά της για πολλά χρόνια (επ' αόριστον), θα πραγματοποιήσει στο μέλλον τα σχέδιά της, δεν υπάρχει κίνδυνος ρευστοποίησης της περιουσίας της και ότι το παρόν συνδέεται με το μέλλον.
- 2) **η χρηματική αρχή.** Η σημασία αυτής της αρχής είναι ότι η λογιστική θα αποδεχτεί το χρήμα σαν μονάδα μέτρησης και έκφρασης όλων των επιχειρηματικών συναλλαγών. Το χρήμα αποτελεί τον κοινό στοιχείο

ολόκληρης της λογιστικής διαδικασίας, την βάση για την λογιστική μέτρηση, ανάλυση και παράσταση των μεταβολών του κεφαλαίου σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη του ξενοδοχείου.

- 3) **η αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης.** Σύμφωνα με αυτή την αρχή δεν πρέπει να μπερδεύονται τα οικονομικά αποτελέσματα και οι μεταβολές στην περιουσιακή κατάσταση του ξενοδοχείου μεταξύ των χρήσεων, δηλαδή τα έσοδα και τα έξοδα του ξενοδοχείου πρέπει να καταγράφονται στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν.
- 4) **η αρχή της διαχειριστικής χρήσης.** Ως διαχειριστική χρήση ανέρχεται το έτος, αλλά κατά την ίδρυση του ξενοδοχείου η πρώτη διαχειριστική χρήση μπορεί να είναι και 2 χρόνια.
- 5) **η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων και ο συσχετισμός τους με τα έξοδα.** Το σύνολο των εσόδων και των εξόδων που συσχετίζονται σε κάθε λειτουργία θα πρέπει να είναι ομαλά, κανονικά οργανικά και δεδουλευμένα.
- 6) **η αρχή της αντικειμενικότητας και το επαληθεύσιμα των λογιστικών καταχωρήσεων.** Με την αρχή αυτή η λογιστική και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να στηρίζονται σε πραγματικά στοιχεία και να μπορούν να επαληθευτούν ανά πάσα χρονική στιγμή.
- 7) **η αρχή του δικαιολογητικού.** Με βάση αυτήν την αρχή ότι καταγράφεται στα λογιστικά βιβλία του ξενοδοχείου θα πρέπει να ακολουθείται και από κάποιο δικαιολογητικό.
- 8) **η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.** Η συγκεκριμένη αρχή ορίζει ότι κατά την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων και την σύνταξη του ισολογισμού οι μέθοδοι μέτρησης, καταχώρησης και απόσβεσης θα πρέπει να εφαρμόζονται γενικά και να μην αλλάζουν από έτος σε έτος.
- 9) **η αρχή της ανακοίνωσης**
- 10) **η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών γεγονότων**
- 11) **η αρχή της συντηρητικότητας.** Αυτή η αρχή αναφέρει ότι σε περίπτωση που υπάρχουν πολλές μέθοδοι για την αντιμετώπιση ενός θέματος, τότε το ξενοδοχείο αλλά και η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει την μέθοδο που είναι καλύτερη για αυτήν.
- 12) **η αρχή της δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.** Όλες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δείχνουν την οικονομική πορεία του ξενοδοχείου και θα πρέπει να δημοσιεύονται, έτσι ώστε όλοι οι εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι (π.χ. πιστωτές, επενδυτές) να πληροφορούνται για την κατάσταση στην οποία βρίσκεται.

### **3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ**

Υπάρχουν δύο ζητήματα που είναι σημαντικά σε οποιοδήποτε λογιστικό σχέδιο. Το πρώτο από αυτά είναι το επίπεδο λεπτομέρειας που απαιτείται. Θα πρέπει να είναι κατάλληλο για το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της επιχείρησης στην οποία χρησιμοποιείται. Ένα μικρό ξενοδοχείο περιορισμένης εξυπηρέτησης χωρίς χρήση τροφίμων και ποτών δεν απαιτεί τον αριθμό των λογαριασμών που απαιτεί ένα μεγάλο θέρετρο με δωμάτια, εστιατόρια, γήπεδα γκολφ, κ.λ.π. Το καλύτερο είναι να ληφθεί μέριμνα για την πρόβλεψη του επιπέδου ανάλυσης που απαιτεί η κάθε επιχείρηση. Ενώ η προσθήκη λογαριασμών αργότερα είναι γενικά εύκολη, η διατήρηση ενός καλά δομημένου λογιστικού συστήματος γίνεται πιο εύκολη εάν ληφθεί εξ αρχής μέριμνα.

Το δεύτερο ζήτημα αφορά την διάρθρωση των λογαριασμών που θα χρησιμοποιηθούν. Αυτό είναι σημαντικό για την εύκολη διαχείριση των δεδομένων χρησιμοποιώντας σύγχρονα εργαλεία διαχείρισης και αναφοράς δεδομένων. Συνήθως, χρησιμοποιούνται λογισμικά που αποθηκεύουν τα δεδομένα σε μια βάση δεδομένων και χρησιμοποιούν είτε τα εργαλεία αυτού του προϊόντος, είτε υπολογιστικά φύλλα όπως το Excel. Χρησιμοποιείται ένας κύριος λογαριασμός για κάθε τμήμα, ο οποίος χωρίζεται σε άλλους μεμονωμένους λογαριασμούς οι οποίοι παρακολουθούν τα έσοδα και τα έξοδα κάθε τμήματος. Αυτό καθιστά εύκολη την παρακολούθηση κερδών και ζημιών των τμημάτων, καθώς και την ανάλυση των εξόδων σε όλα τα τμήματα. Για παράδειγμα, έχοντας έναν μοναδικό λογαριασμό για τις παροχές στους εργαζομένους, γίνεται πολύ πιο εύκολο να προσδιοριστεί η κερδοφορία του τμήματος. ([www.scribd.com](http://www.scribd.com))

#### **3.3.1 ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ USALI**

Η ανάπτυξη συστημάτων ενιαίας λογιστικής (και συστημάτων κοστολόγησης) δεν είναι αποτελεί μια πρόσφατη τάση. Η ξενοδοχειακή λογιστική εμφανίστηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες πίσω στο μακρινό 1926. Το σύστημα λογαριασμών για τη βιομηχανία καταλυμάτων (USALI) αποτέλεσε ένα βιομηχανικό πρότυπο, ιδιαίτερα για τις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ευρώπη και τις ΗΠΑ. Το συγκεκριμένο σύστημα συνδέεται αποτελεσματικά με τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των ξενοδοχείων και βασίζεται στις λογιστικές αρχές των τμημάτων, γεγονός που αντανακλά ότι τα δωμάτια, τα τρόφιμα, τα ποτά και οι άλλες υπηρεσίες του ξενοδοχείου παράγονται σε τμήματα και όχι σε γραμμές παραγωγής, όπως στην περίπτωση των βιομηχανικών προϊόντων. Οι Kwansa και Schmidgall (1999), σε μια έρευνα που πραγματοποίησαν, διαπίστωσαν ότι το 76% των καταλυμάτων χρησιμοποιούσαν το USALI, αλλά μόνο το 11% των ερωτηθέντων απάντησαν ότι το χρησιμοποιούσαν συστηματικά, ενώ το 65% περιστασιακά. Το σύστημα λογαριασμών USALI οδηγεί σε κάποια αποτελέσματα. Η κατάσταση αποτελεσμάτων αποτελείται από 3 μεγάλα τμήματα:

α) το τμήμα που καλύπτει τα τμήματα, τα οποία αναφέρουν τα έσοδα και τα άμεσα έξοδα των κέντρων κέρδους

β)το τμήμα που εμφανίζει αδιανέμητα λειτουργικά έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών εξόδων, των εξόδων για την λειτουργία και την συντήρηση ακινήτων και γ)το τμήμα που περιλαμβάνει αμοιβές διαχείρισης, σταθερά τέλη και φόρους εισοδήματος.

Για τα περισσότερα ξενοδοχεία, τα αδιανέμητα λειτουργικά έξοδα, σε συνδυασμό με τα έξοδα διαχείρισης, το ενοίκιο, τους φόρους ακίνητης περιουσίας και την ασφάλιση, αποτελούν σημαντικό μέρος των συνολικών εξόδων για την περίοδο. (Pavlatos O. and Paggios I., 2007)

### 3.3.2 CLOUD-BASED ACCOUNTING SOFTWARE

Στον κλάδο της φιλοξενίας και πιο συγκεκριμένα στα ξενοδοχεία, το τμήμα της λογιστικής είναι συχνά ένα από τα τμήματα στα οποία χρησιμοποιείται λιγότερο η τεχνολογία. Ενώ για παράδειγμα στο τμήμα κρατήσεων εφαρμόζονται εδώ και χρόνια ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα που εξυπηρετούν την λειτουργία του, σε πολλά ξενοδοχεία πληθώρα λογιστικών εργασιών πραγματοποιούνται χρησιμοποιώντας κάποιο παλιό και ακριβό λογισμικό. Η αυτοματοποίηση της λογιστικής και της καινοτομίας στο λογιστικό τμήμα ενός ξενοδοχείου, με την χρήση ενός ολοκληρωμένου συστήματος λογιστικής, θα συμβάλει στη μείωση του κόστους και στην εξοικονόμηση χρόνου.

Υπάρχουν ορισμένα προβλήματα στα παλιότερα λογισμικά που χρησιμοποιούνται από το τμήμα λογιστικής σε ένα ξενοδοχείο. Τα δεδομένα στο σύστημα είναι σπάνια ενημερωμένα, συχνά το λογισμικό λειτουργεί μόνο σε έναν υπολογιστή και τα δεδομένα μεταφέρονται μεταξύ άλλων μέσω αναξιόπιστων και ανασφαλών μονάδων USB ή με την χρήση χαρτικής ύλης, και μπορεί εύκολα να καταστραφούν ή να χαθούν. Συνήθως μόνο ένα άτομο έχει πρόσβαση στο λογισμικό. Είναι επίσης δαπανηρό και περίπλοκο το ξενοδοχείο να διατηρεί αντίγραφα ασφαλείας

Ένα νέο είδος λογισμικού είναι το λογισμικό σε νέφος (cloud-based accounting software), το οποίο το τελευταίο διάστημα αρχίζει να κερδίζει έδαφος αναφορικά με άλλα λογισμικά. Το συγκεκριμένο λογισμικό είναι πιο απλό και γρήγορο στη χρήση, οι ενημερώσεις λογισμικού εκτυλίσσονται τακτικά χωρίς επιπλέον κόστος και η συνδρομή του είναι πολύ πιο προσιτή σε σχέση με τα παλιότερα λογισμικά.

Η αυτοματοποίηση των λογιστικών διαδικασιών είναι το σημαντικότερο πλεονέκτημα του. Με την αυτοματοποίηση, η δημιουργία λογιστικών εγγράφων, όπως τα τιμολόγια, οι έλεγχοι και οι δηλώσεις λογαριασμών, γίνονται γρήγορα και απλά. Οι απαραίτητες οικονομικές εκθέσεις μπορούν να δημιουργηθούν οποιαδήποτε χρονική στιγμή. Τα οικονομικά στοιχεία καταχωρούνται αυτομάτως στα αντίστοιχα οικονομικά ημερολόγια ή στους λογαριασμούς, γεγονός που αποφεύγει χειρωνακτικά λάθη και εξασφαλίζει συνοχή και ακεραιότητα. Οι εργαζόμενοι είναι σε θέση να αυτοματοποιήσουν συνήθειες και επαναλαμβανόμενες χειροκίνητες εργασίες. Η δυνατότητα αποθήκευσης των δεδομένων επιτρέπει την ταχεία ανταλλαγή πληροφοριών και την καλύτερη επικοινωνία μεταξύ των εργαζομένων και των εξωτερικών συμβούλων με τους οποίους ενδέχεται να συνεργάζεται ένα ξενοδοχείο. Επιπλέον το συγκεκριμένο λογισμικό βοηθά στο να λυθούν πολύπλοκα ζητήματα όπως συναλλαγές σε ξένο νόμισμα. ([www.mewssystem.com](http://www.mewssystem.com))

### **3.4 ΤΗΡΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ (MAIN COURANTE)**

Η ξενοδοχειακή λογιστική διαφέρει ελάχιστα από την λογιστική που εφαρμόζουν οι άλλες επιχειρήσεις. Η κύρια διαφορά της είναι η τήρηση λογαριασμών πελατών, η οποία αποτελεί μια πολύ σημαντική και απαραίτητη εργασία, που αποσκοπεί στην καταχώρηση και στον έλεγχο των οικονομικών κινήσεων των πελατών του ξενοδοχείου, των ταξιδιωτικών πρακτορείων με τα οποία συνεργάζεται και άλλων μη πελατών, που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες.

Στην Ελλάδα το τμήμα που ασχολείται με την τήρηση λογαριασμών πελατών, ονομάζεται main-courante (M.C.). Το main-courante είναι γαλλικός όρος και σημαίνει (πρόχειρο βιβλίο των καθημερινών πωλήσεων), ενώ οι υπάλληλοι που εργάζονται πάνω σε αυτό ονομάζονται main-courantiers. Οι αντίστοιχοι όροι στα αγγλικά είναι front office accounting (τήρηση λογαριασμών πελατών), night audit (νυχτερινό κλείσιμο) και night-auditors (νυχτερινοί υπάλληλοι).

Η τήρηση λογαριασμών πελατών μπορεί να είναι χειρόγραφη, μηχανική ή με Η/Υ. Η χειρόγραφη τήρηση λογαριασμών πελατών εφαρμόζεται κατά κύριο λόγο από μικρά ξενοδοχεία από έναν υπάλληλο, ο οποίος είναι ταυτόχρονα ρεσεψιονίστ, ταμίας και τηλεφωνητής. Η μηχανική εφαρμόζεται από ελάχιστα μικρομεσαία σε μέγεθος ξενοδοχεία, τα οποία κάνουν χρήση Η/Υ αλλά όχι εκτεταμένη. Η συνεχώς αυξανόμενη χρήση των συστημάτων Η/Υ στην υποδοχή των ξενοδοχείων, σηματοδότησε το τέλος των μηχανών ενημέρωσης λογαριασμών. Η τήρηση λογαριασμών πελατών με Η/Υ εφαρμόζεται πλέον σε όλα τα σύγχρονα ξενοδοχειακά προγράμματα της υποδοχής και χρησιμοποιείται ευρέως από τις μεγάλες και υψηλής τάξης ξενοδοχειακές μονάδες.

Το σύστημα main-courante που εφαρμόζει κάθε ξενοδοχείο στην υποδοχή του σχεδιάζεται ανάλογα με τις ανάγκες και τα προβλήματα που καλείται να εξυπηρετήσει και με την πολιτική που ακολουθεί η διοίκηση του. Ένα σύστημα main-courante για να είναι αποτελεσματικό θα πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις οικονομικές πράξεις και τα λογιστικά γεγονότα που συνδέονται με τις συναλλαγές των πελατών του.

Στο διάστημα πριν από την άφιξη του πελάτη, η τήρηση λογαριασμών πελατών συγκεντρώνει στοιχεία σχετικά με τον τύπο εγγύησης μιας κράτησης και καταχωρεί προκαταβολές. Όταν ο πελάτης φτάσει και παραμένει στο ξενοδοχείο, το προσωπικό που ασχολείται με την τήρηση λογαριασμών πελατών χρεώνει στο λογαριασμό του πελάτη την τιμή δωματίου, τους φόρους, τα συμφωνηθέντα και τις χρεωστικές κινήσεις του στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Κατά την αναχώρηση του πελάτη, το προσωπικό της main-courante έχει την ευθύνη να εξασφαλίσει την πληρωμή των αγαθών και υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.

Οι main-courantiers έχουν την ευθύνη να καταχωρούν και τοις μετρητοίς εισπράξεις των τμημάτων από περαστικούς πελάτες του ξενοδοχείου. Επίσης είναι υπεύθυνοι και για τα έσοδα που προκύπτουν από τη διεξαγωγή συνεδρίων και διάφορων άλλων εκδηλώσεων εντός του ξενοδοχείου, καθώς και την εξόφληση χρεωστικών λογαριασμών (την ευθύνη, όμως, είσπραξης των χρεωστικών λογαριασμών έχει το λογιστήριο του ξενοδοχείου). (Πιβεροπούλου Τ., 2004)

#### *3.4.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ*

Οι λειτουργίες της τήρησης λογαριασμών πελατών είναι α) το άνοιγμα και η διατήρηση (αρχειοθέτηση) των λογαριασμών και β) οι καταχωρήσεις εγγραφών, οι οποίες παρουσιάζονται αναλυτικά στην συνέχεια. (Πιβεροπούλου Τ., 2004)

Α) Άνοιγμα και διατήρηση (αρχειοθέτηση) λογαριασμών: η λειτουργία αυτή πραγματοποιείται κατά βάση την ώρα της άφιξης του ή των πελατών στο ξενοδοχείο. Τα σημαντικότερα στοιχεία που αναγράφονται είναι:

- ο αριθμός του δωματίου και των ατόμων
- το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη
- οι ημερομηνίες άφιξης και αναχώρησης του πελάτη από το ξενοδοχείο
- οι όροι συμφωνίας ανάμεσα στο ξενοδοχείο και το πρακτορείο σε περίπτωση που οι συγκεκριμένοι πελάτες που έφτασαν στο ξενοδοχείο προέρχονται από κάποιο συνεργαζόμενο τουριστικό πρακτορείο

Οι πληροφορίες όλων των πελατών μεταφέρονται αυτόματα, μέσω του Η/Υ, από το αρχείο κράτησης και καταχωρούνται σε έναν ηλεκτρονικό λογαριασμό. Σε περίπτωση που ένας πελάτης του ξενοδοχείου φτάνει μέσω πρακτορείου, η main-courante ανοίγει δύο λογαριασμούς, έναν για το πρακτορείο, που περιλαμβάνει όλους τους όρους της συμφωνίας μεταξύ πρακτορείου και ξενοδοχείου και εξοφλείται από το τουριστικό γραφείο, και έναν για τον πελάτη, στον οποίο αναγράφονται όλες οι επιπλέον καταναλώσεις που πραγματοποιεί και θα εξοφληθεί από τον ίδιο.

Στην περίπτωση άφιξης ενός group ανοίγεται ένας συγκεντρωτικός λογαριασμός, στον οποίο καταχωρούνται συνολικά οι συμφωνηθέντες όροι για όλα τα δωμάτια του group και θα πληρωθεί από το τουριστικό πρακτορείο. Κάθε πελάτης του group όμως διαθέτει και ένα ατομικό λογαριασμό στον οποίο αναγράφονται όλες οι επιπλέον αναλώσεις που πραγματοποιεί και είναι εκτός συμφωνίας πρακτορείου και ξενοδοχείου και τον εξοφλεί ο ίδιος. (Πιβεροπούλου Τ., 2004)

Β) Καταχωρήσεις εγγραφών. Οι εγγραφές διακρίνονται σε 2 κατηγορίες, στις χρεωστικές και στις πιστωτικές. Οι χρεωστικές εγγραφές αφορούν τις προσυμφωνημένες παροχές που περιλαμβάνει το «πακέτο» αγοράς από τον πελάτη,

όπως ύπνο, πρωινό, γεύμα, τα έξτρα και τα έξοδα των πελατών. Επίσης, αφορούν περιπτώσεις όπως, το «πακέτο» all inclusive στο οποίο περιλαμβάνονται όλες οι παροχές και ανέσεις, την προείσπραξη, την αλλαγή δωματίου με νέες τιμές. Αντίθετα οι πιστωτικές εγγραφές περιλαμβάνουν τις εισπράξεις, τις διορθώσεις κάποιου λάθους σε ένα λογαριασμό και τις προκαταβολές ή πληρωμές στο ταμείο του ξενοδοχείου.

Η τακτοποίηση ενός λογαριασμού συμπεριλαμβάνει τον μηδενισμό του υπολοίπου του. Η εξόφληση-πληρωμή ενός λογαριασμού μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με πληρωμή τοις μετρητοίς είτε με πληρωμή μέσω πιστωτικής κάρτας. Όλοι οι λογαριασμοί πελατών πρέπει να είναι τακτοποιημένοι, κατά την αναχώρηση τους από το ξενοδοχείο.

Υπάρχει πιθανότητα να προκύψει μια χρέωση και μετά από την αναχώρηση ενός πελάτη από το ξενοδοχείο, διότι η κατανάλωση που πραγματοποίησε (συνήθως στο εστιατόριο, το τηλέφωνο, το mini-bar και το room service) δεν γνωστοποιήθηκε στη main courante στην ώρα της, αλλά μετά την αναχώρηση του από το ξενοδοχείο και το κλείσιμο του λογαριασμού του. Ο καταλληλότερος τρόπος για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος αποτελεί η online σύνδεση ενός συστήματος υπολογιστή με όλα τα σημεία πώλησης του ξενοδοχείου.

Επιπλέον υπάρχει πιθανότητα το ξενοδοχείο να έχει ανεξόφλητους λογαριασμούς πελατών του, οι οποίοι περιέχουν υπόλοιπα λογαριασμών που δεν έχουν τακτοποιηθεί. Για την αντιμετώπιση και την πρόληψη τέτοιου είδους περιπτώσεων, η main-courante χρησιμοποιεί την μέθοδο της προείσπραξης ή της λήψης αποτυπώματος της πιστωτικής κάρτας όλων εκείνων των πελατών του ξενοδοχείου, που δεν παρέχουν εγγυήσεις. (Πιβεροπούλου Γ., 2004)

#### 3.4.2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ

Από τότε που εμφανίστηκε για πρώτη φορά η τήρηση λογαριασμών πελατών μέχρι και σήμερα έχουν αναπτυχθεί τα ακόλουθα συστήματα τήρησης λογαριασμών πελατών:

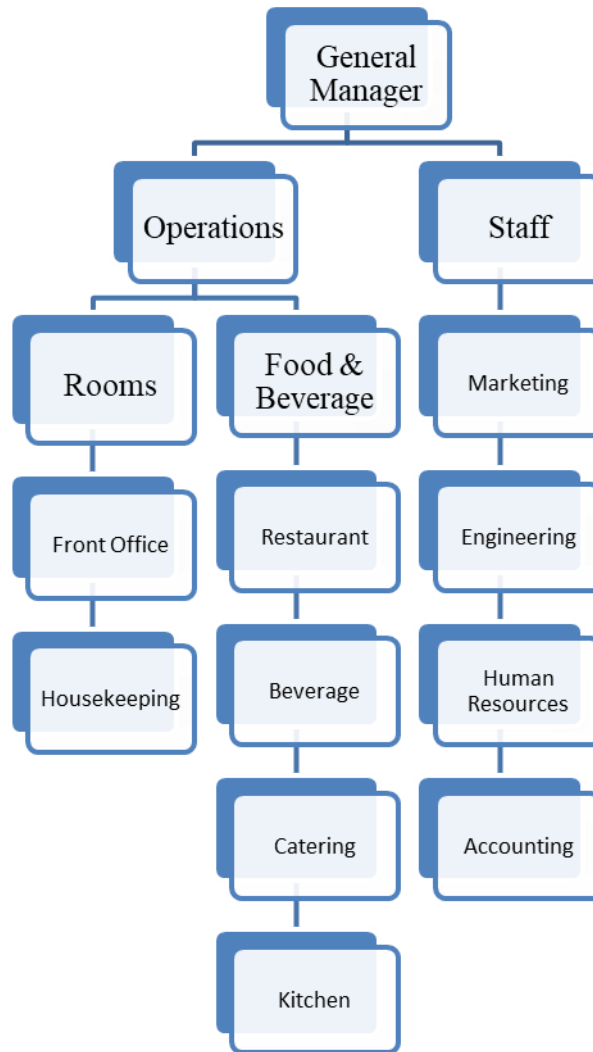
- **το μη αυτοματοποιημένο σύστημα**, το οποίο ήταν και το πρώτο που εμφανίστηκε στα ξενοδοχεία και ακόμα και σήμερα εφαρμόζεται από πολλά μικρής σε δυναμικότητα ξενοδοχεία. Το μη αυτοματοποιημένο σύστημα αποτέλεσε την βάση για την ανάπτυξη των άλλων δυο συστημάτων. Στο μη αυτοματοποιημένο σύστημα χρησιμοποιούνται μόνο χειρόγραφα έντυπα και η εργασία main-courante αποτελεί κατά κανόνα μια χρονοβόρα και κουραστική εργασία.
- **το ημιαυτοματοποιημένο ή ηλεκτρομηχανικό σύστημα**. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιεί συγχρόνως χειρόγραφα και έντυπα που εκδίδονται από μηχανές και αποτελούσε το σύστημα που χρησιμοποιούσαν κατά βάση τα μικρά και τα μεσαία σε δυναμικότητα και μέγεθος ξενοδοχεία μέχρι και την δεκαετία

του 1980. Το βασικό πλεονέκτημά του έναντι του χειρόγραφου συστήματος ήταν η αυτόματη εγγραφή στους λογαριασμούς πελατών και η αυτόματη έκδοση των αποτελεσμάτων, τα οποία ήταν ευκολότερο να αναγνωστούν. Από την άλλη πλευρά όμως ο μηχανικός εξοπλισμός που χρησιμοποιείται σε αυτό το σύστημα είναι δύσκολος στον χειρισμό του.

- **το πλήρως αυτοματοποιημένο σύστημα.** Στην περίπτωση που τα ξενοδοχεία είναι πλήρως εκσυγχρονισμένα και χρησιμοποιούν το συγκεκριμένο σύστημα, τόσο η main-courante όσο και όλα τα τμήματα του ξενοδοχείου λειτουργούν πλήρως αυτοματοποιημένα. Κατά την κράτηση ή την άφιξη ενός πελάτη δημιουργείται αυτόματα ένας λογαριασμός πελάτη στον οποίο καταγράφονται όλα τα στοιχεία του και υπολογίζονται οι οφειλές του προς το ξενοδοχείο. Οι καταναλώσεις οι οποίες πραγματοποιεί ένας πελάτης στα διάφορα τμήματα του ξενοδοχείου (όπως στο εστιατόριο) μεταφέρονται ηλεκτρονικά στην main-courante και χρεώνονται αυτόματα στον λογαριασμό του. Εξαιτίας των άμεσων καταχωρήσεων των καταναλώσεων από τα διάφορα τμήματα στην main-courante, οι υπάλληλοι που είναι υπεύθυνοι για την τήρηση λογαριασμών πελατών έχουν περισσότερο χρόνο να ασχοληθούν με τον έλεγχο παρά με την ενημέρωση των λογαριασμών πελατών. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να ελαχιστοποιείται σε πολύ μεγάλο βαθμό η καθυστερημένη χρέωση ενός λογαριασμού μετά την αναχώρηση του πελάτη από το ξενοδοχείο. (Πιβεροπούλου, 2004)

### **3.5 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ**





Εικόνα 5: Οργανόγραμμα ξενοδοχείου πλήρους εξυπηρέτησης

Με βάση το παραπάνω οργανόγραμμα ενός ξενοδοχείου, το τμήμα λογιστικής είναι ένα από τα τμήματα προσωπικού με επικεφαλής τον Διευθυντή Οικονομικών που είναι υπεύθυνος για όλες τις λογιστικές πράξεις και δίνει αναφορά στον Γενικό Διευθυντή. Στην συνέχεια παρουσιάζεται λεπτομερώς η οργάνωση και η δομή του τμήματος λογιστικής μιας ξενοδοχειακής μονάδας. Το λογιστικό προσωπικό ενός ξενοδοχείου περιλαμβάνει τόσο τους διευθυντές όσο και τους ωρομίσθιους υπαλλήλους. Η εικόνα 6 παρουσιάζει ένα γράφημα λογιστικής οργάνωσης για ένα τυπικό ξενοδοχείο πλήρους εξυπηρέτησης. Ακολουθούν λεπτομέρειες σχετικά με τις θέσεις και τις ευθύνες της λογιστικής υπηρεσίας.

### **Διευθυντής Οικονομικών (Director of Finance)**

Ο Διευθυντής Οικονομικών είναι υπεύθυνος για όλες τις εργασίες της λογιστικής υπηρεσίας. Αν και υπάρχει προσωπικό που εκτελεί αυτές τις εργασίες, ο Διευθυντής Οικονομικών είναι υπεύθυνος για την εξασφάλιση ότι όλα τα λογιστικά στοιχεία για το ξενοδοχείο είναι ακριβή, σωστά και σύμφωνα με τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές. Ειδικότερα, ο Διευθυντής Οικονομικών αναλαμβάνει τα εξής:

- 1.Ετοιμάζει τις μηνιαίες οικονομικές καταστάσεις, αλλά και τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών.
- 2.Επιβλέπει όλες τις δραστηριότητες των διαφορετικών λογιστικών λειτουργιών.
- 3.Ετοιμάζει τον ετήσιο προϋπολογισμό λειτουργίας και τον ετήσιο προϋπολογισμό κεφαλαιουχικών δαπανών.
- 4.Αναλύει και βγάζει συμπεράσματα για όλες τις μηνιαίες οικονομικές καταστάσεις και τις εβδομαδιαίες προβλέψεις εσόδων και μισθών.
- 5.Είναι οικονομικός σύμβουλος των διαχειριστών του ξενοδοχείου
- 6.Συντονίζει την επικοινωνία μεταξύ των υπηρεσιών που προσφέρει το ξενοδοχείο.
- 7.Ετοιμάζει όλες τις οικονομικές καταστάσεις και παρουσιάσεις για τους ιδιοκτήτες.

### **Βοηθός Ελεγκτής Λογιστικής και Λειτουργιών Εισοδήματος (Assistant Controller of Income Accounting and Operations)**

Ο Βοηθός Ελεγκτής είναι συχνά ο επικεφαλής του τμήματος λογιστικής και επιβλέπει αρκετές από τις σημαντικές πτυχές των λογιστικών πράξεων και τη συμμετοχή τους στις λειτουργίες των ξενοδοχειακών μονάδων. Οι ευθύνες περιλαμβάνουν τα εξής:

- 1.Βοηθά τον Διευθυντή Οικονομικών στις ξενοδοχειακές λογιστικές δραστηριότητες, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται, η λογιστική κεφαλαιακών δαπανών, οι εβδομαδιαίες προβλέψεις εσόδων και μισθών, η ανάλυση παραγωγικότητας και οποιοσδήποτε άλλες δραστηριότητες ζητούνται από τον Διευθυντή Οικονομικών.
- 2.Κλείνει κάθε μήνα και βοηθά στην προετοιμασία μηνιαίων δηλώσεων κερδών-ζημιών, επαλήθευσης των φυσικών απογραφών και συντονισμού εταιρικών καταχωρήσεων.
- 3.Εκτελεί ελέγχους του ξενοδοχείου.
- 4.Βοηθά τους υπεύθυνους των τμημάτων τροφίμων και ποτών.
- 5.Επιβλέπει τους λογιστικούς υπαλλήλους στις ακόλουθες δραστηριότητες:

α. Εφημερίδα εισοδήματος. Καταγράφει όλα τα έσοδα του ξενοδοχείου και προετοιμάζει ημερήσιες, εβδομαδιαίες και μηνιαίες εκθέσεις εσόδων.

β. Γενικός Ταμίας. Διαχειρίζεται όλες τις λειτουργίες του ξενοδοχείου, συμπεριλαμβάνοντας την εξακρίβωση των καταθέσεων των τμημάτων, την προετοιμασία ημερήσιων καταθέσεων στο ξενοδοχείο, την παροχή βοήθειας σε τραπεζικούς ελέγχους των τμημάτων και την παροχή βοήθειας σε όλες τις δραστηριότητες διαχείρισης χρημάτων.

γ. Πληρωτέοι λογαριασμοί. Επεξεργάζεται την πληρωμή όλων των αγορών του ξενοδοχείου και των τιμολογίων που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τις διαδικασίες αγοράς του ξενοδοχείου και το συντονισμό με τα λειτουργικά τμήματα. Η δραστηριότητα αυτή περιλαμβάνει την κατάλληλη κωδικοποίηση των τιμολογίων σε

κατάλληλους λογαριασμούς, τις έγκαιρες πληρωμές, τη μεγιστοποίηση των εκπτώσεων και τον συμβιβασμό πληρωτέων λογαριασμών.

δ. Κατάσταση μισθοδοσίας. Επεξεργάζεται την μισθοδοσία για τους ωρομίσθιους και τους υπαλλήλους διαχείρισης.

### **Βοηθός Ελεγκτής Εισπρακτέων Απαιτήσεων (Assistant Controller Receivables)**

Ο συγκεκριμένος βοηθός ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τη χρέωση και είσπραξη όλων των εσόδων και των εισπρακτέων λογαριασμών του ξενοδοχείου. Ο ίδιος επιβλέπει πολλούς τομείς τιμολόγησης και είσπραξης. Οι ευθύνες του περιλαμβάνουν τα εξής:

1.Βοηθά τον Διευθυντή Οικονομικών στις ξενοδοχειακές λογιστικές δραστηριότητες, που περιλαμβάνουν τον συνδυασμό των ταμειακών λογαριασμών, τη συμφιλίωση των δηλώσεων πιστωτικών καρτών και τη δημιουργία θετικής ταμειακής ροής για το ξενοδοχείο. Πρόκειται για μια πολύ σημαντική ευθύνη, επειδή το αποτέλεσμα που θα προκύψει θα έχει σημαντικό αντίκτυπο στη μεγιστοποίηση της ροής μετρητών για το ξενοδοχείο.

2.Βοηθά στο κλείσιμο κάθε μήνα και στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων.

3.Προετοιμάζει πληροφορίες για τις διαγραφές επισφαλών χρεών.

4.Συγκεντρώνει τα τιμολόγια μιας ομάδας, συμπεριλαμβανομένων των άμεσων εγκρίσεων χρέωσης.

5.Επιβλέπει τους υπαλλήλους στις παρακάτω δραστηριότητες εισπρακτέων λογαριασμών:

α. Διαχείριση λογαριασμών ομάδων, συμπεριλαμβανομένων των προκαταρκτικών συναντήσεων, την επανεξέταση του λογαριασμού κατά τη διάρκεια της διαμονής μιας ομάδας ατόμων στο ξενοδοχείο και συνέδρια μετά από συνάντηση για να διασφαλιστεί η σωστή έγκριση και επεξεργασία όλων των επιβαρύνσεων της ομάδας.

β. Συλλογή πιστωτικών καρτών, συμπεριλαμβανομένης της έγκαιρης χρέωσης, επεξεργασίας και είσπραξης πληρωμών με πιστωτικές κάρτες. Συμφωνία όλων των επιβαρύνσεων με πιστωτικές κάρτες.

### **Νυκτερινός ελεγκτής (Night Auditor)**

Ο συγκεκριμένος διαχειριστής είναι υπεύθυνος για την επεξεργασία και τον έλεγχο όλων των λογιστικών και επιχειρησιακών πληροφοριών για κάθε ημέρα. Είναι επίσης υπεύθυνος για την ολονύκτια (ή 11 π.μ. έως 7 μ.μ.) λειτουργία της ρεσεψιόν. Επιπλέον:

1.Καταγράφει και εξισορροπεί τις συναλλαγές της ημέρας για κάθε ξενοδοχειακό τμήμα. Αυτό περιλαμβάνει τα έσοδα των δωματίων, τα έσοδα από τα τρόφιμα και τα ποτά, τα έσοδα από τις τροφοδοσίες και συναντήσεις, τα έσοδα από κατάσταση δώρων και οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες του ξενοδοχείου που παράγουν έσοδα.

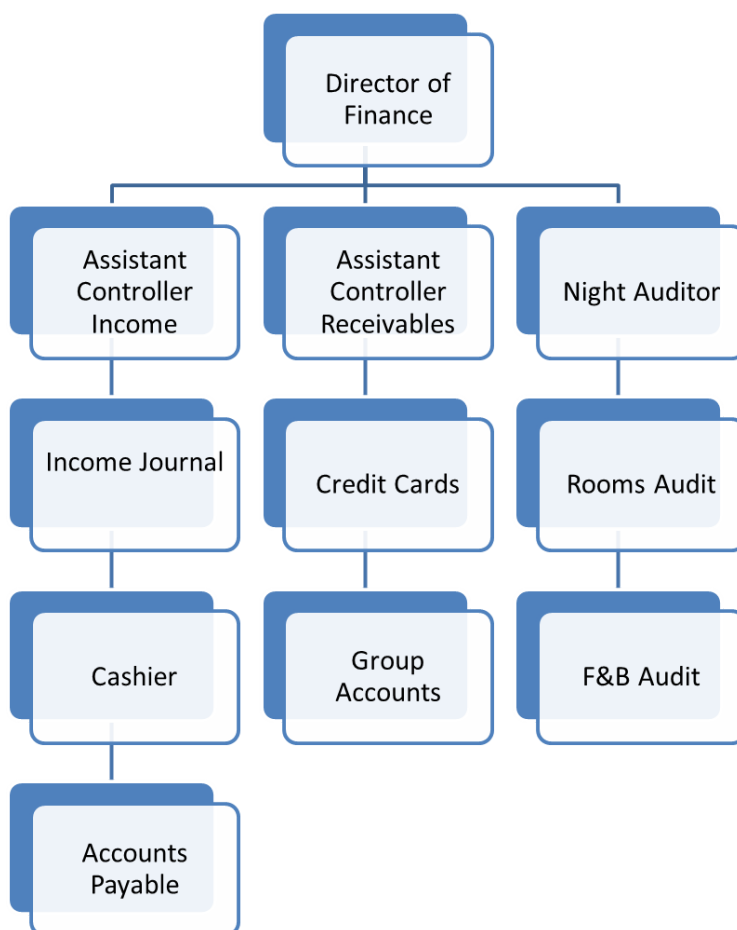
2.Κλείνει όλες τις πληροφορίες για την προηγούμενη ημέρα και ρυθμίζει όλες τις πληροφορίες και τα συστήματα για την επόμενη μέρα.

3.Προετοιμάζει τις ημερήσιες εκθέσεις διαχείρισης, συμπεριλαμβανομένων των ημερήσιων εκθέσεων εσόδων, και των επισκέψεων της επόμενης ημέρας.

4.Εξασφαλίζει ότι όλοι οι επισκέπτες που εισέρχονται και εξέρχονται από το ξενοδοχείο εξυπηρετούνται αποτελεσματικά.

5.Επιβλέπει τους υπαλλήλους στις ακόλουθες ελεγκτικές δραστηριότητες:

- α. Δημοσίευση εσόδων δωματίων και έλεγχος τους.
- β. Δημοσίευση εσόδων από τρόφιμα, ποτά και έλεγχος τους.
- γ. Οι υπάλληλοι της ρεσεψιόν βρίσκονται στο πόστο τους.



Εικόνα 6: Δομή τμήματος λογιστικής (Hales A., 2005)

### **3.6 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ**

### 3.6.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο εσωτερικός έλεγχος σε ένα ξενοδοχείο αποσκοπεί στην αποφυγή κάθε είδους απώλειας, όσον αφορά τις πρώτες ύλες, τα αγαθά και τα υλικά τα οποία χρησιμοποιούνται, αλλά και στην απώλεια εσόδων είτε από κάποιο ανθρώπινο λάθος είτε επίτηδες προς το συμφέρον κάποιου εργαζόμενου ή μέλους της διοίκησης.

Γενικότερα ο στόχος ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε μια ξενοδοχειακή μονάδα είναι η προώθηση της αποτελεσματικής της λειτουργίας και η εξασφάλιση ότι όλα λειτουργούν όπως πρέπει. Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενός ξενοδοχείου (Λεκαράκου-Νιζάμη Κ., 2001) έχει σαν αντικείμενο:

- I. τον έλεγχο για κάθε κλάδο εκμετάλλευσης των εσόδων και εξόδων
- II. τον έλεγχο μέσω παρακολούθησης της σωστής εφαρμογής των αρχών και των κανόνων της λογιστικής
- III. τον έλεγχο ανά λειτουργία μέσω παρακολούθησης της σωστής εφαρμογής των διαδικασιών που απαιτεί κάθε λειτουργία
- IV. και την διεξαγωγή λοιπών ελέγχων, που θα προκύψουν ανάλογα με τις οικονομικές συνθήκες του περιβάλλοντος που αναπτύσσεται το ξενοδοχείο

### 3.6.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στην πράξη υπάρχουν δύο κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου, οι διοικητικοί και οι λογιστικοί έλεγχοι.

**1) Διοικητικοί έλεγχοι.** Η κυριότερη ασχολία των διοικητικών ελέγχων είναι να πετύχουν την αύξηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας μιας επιχείρησης και κατ'επέκταση ενός ξενοδοχείου, μέσω της καλύτερης οργάνωσης και αξιοποίησης των περιουσιακών στοιχείων και του ανθρώπινου δυναμικού που διαθέτει η επιχείρηση, και την επίβλεψη των στόχων της, δηλαδή την παρακολούθηση κατά πόσο το προσωπικό της συμμορφώνεται με την στρατηγική της και τηρεί τις αρχές και τους κανόνες που την διέπουν.

**2) Λογιστικοί έλεγχοι.** Οι λογιστικοί έλεγχοι, από την πλευρά τους, αποσκοπούν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων και στην αξιοπιστία των λογιστικών καταχωρήσεων μέσω της κατάλληλης οργάνωσης, των σωστών μεθόδων και διαδικασιών και του καλύτερου λογιστικού συστήματος. Οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν συστήματα διαχωρισμού των καθηκόντων μεταξύ της τήρησης των λογιστικών βιβλίων και των λογιστικών καταχωρήσεων και των καθηκόντων της διοίκησης. Ο λογιστικός εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στην ορθή παρουσίαση των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων (Τσακλάγκανος Α., 2005).

### **3.7 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΕΡΔΩΝ-ΖΗΜΙΩΝ (CONSOLIDATED P&L STATEMENTS)**

Η ενοποιημένη κατάσταση κερδών-ζημιών για ένα ξενοδοχείο απαριθμεί για τα τμήματά του τα έσοδα, τα κέρδη και τα έξοδα. Πρόκειται για μια πραγματικά συνοπτική έκθεση που παρουσιάζει τα σημαντικά οικονομικά αποτελέσματα για κάθε τμήμα του ξενοδοχείου.

**Κέντρα εσόδων και προμηθειών:** Τα κέντρα εσόδων και προμηθειών αναφέρονται σε λειτουργικά τμήματα που παράγουν έσοδα (πωλήσεις) και κέρδη. Συγκεκριμένα, τα τμήματα αυτά παρέχουν προϊόντα και υπηρεσίες στους πελάτες, οι οποίοι πληρώνουν για αυτές τις υπηρεσίες που τους παρέχονται. Οι υπάλληλοι καταγράφουν τις πωλήσεις σε ταμειακές μηχανές ή σε συστήματα ηλεκτρονικών υπολογιστών σημείου πώλησης (POS). Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο τα εν λόγω λειτουργικά τμήματα αναφέρονται ως κέντρα εσόδων. Παραδείγματα κέντρων εσόδων σε ξενοδοχεία με πλήρη εξυπηρέτηση είναι τα δωμάτια, το εστιατόριο και το κατάστημα δώρων.

**Κέντρα δαπανών:** Κέντρα δαπανών είναι όλα τα τμήματα προσωπικού ενός ξενοδοχείου. Δεν παράγουν έσοδα ή κέρδη. Ο προϋπολογισμός τους περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα, γι' αυτό καλούνται τα κέντρα δαπανών. Δίνουν μόνο συνολικά έξοδα στην ενοποιημένη κατάσταση κερδών-ζημιών. Αυτές οι συνολικές δαπάνες περιλαμβάνουν τα έξοδα μισθοδοσίας και άλλα λειτουργικά έξοδα για κάθε τμήμα προσωπικού. (Hales A., 2005)

### **3.8 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ**

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να προσφέρει στις διοικήσεις των ξενοδοχείων χρήσιμες πληροφορίες για να κάνουν το έργο τους ευκολότερο. Τα στοιχεία που προκύπτουν από την κοστολόγηση μπορεί να δώσουν την δυνατότητα στους διοικούντες να δουν ποια τμήματα του ξενοδοχείου τους είναι κερδοφόρα και ποια ζημιογόνα, ποια μπορεί να είναι η κατώτατη τιμή στην οποία μπορούν να προσφέρουν μια υπηρεσία και να λάβουν τις κατάλληλες αποφάσεις. Γενικότερα τα στοιχεία του κόστους που μπορούν να εμφανιστούν σε μια ξενοδοχειακή μονάδα διακρίνονται σε 2 κατηγορίες, στα αναμφισβήτητα και στα αμφισβητούμενα. (Σαρλής Κ., 1989)

Η κοστολόγηση, όπως εφαρμόζεται στις ξενοδοχειακές μονάδες, είναι ένα σύνολο από έννοιες και τεχνικές που έχουν σχεδιαστεί για να διευκολύνουν τη συσσώρευση, ανάλυση του κόστους των ξενοδοχείων. Παρόλο που οι υπεύθυνοι του τμήματος λογιστικής σε ένα ξενοδοχείο απαιτούν πληροφορίες λογιστικής κόστους ακριβώς

όπως κάνουν οι λογιστές των εταιρειών κατασκευής, η φύση των δραστηριοτήτων στα ξενοδοχεία (σταθερή χωρητικότητα, συγκεκριμένη γκάμα προϊόντων, δραστηριότητες σε πραγματικό χρόνο, η ένταση εργασίας και κεφαλαίου και η διάρθρωση του κόστους) καθιστούν τα συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στις μεταποιητικές επιχειρήσεις ανεφάρμοστα στα ξενοδοχεία. (Pavlatos O. and Paggios I., 2009)

### *3.8.1 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ*

Σύμφωνα με τον Κ.Σαρλή (1989) ως αναμφισβήτητα στοιχεία θεωρούνται τα «υλικά» που καταναλώνονται κατά την λειτουργία του ξενοδοχείου, ανεξάρτητα αν ενσωματώνονται ή όχι στο κόστος, όπως:

1. πρώτες και βοηθητικές ύλες (π.χ. υλικά καθαριότητας)
2. οι αμοιβές του προσωπικού
3. οι αμοιβές τρίτων που συνεργάζονται με το ξενοδοχείο
4. τα ασφάλιστρα των κτηριακών εγκαταστάσεων
5. οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων
6. οι φόροι που πληρώνει το ξενοδοχείο

Από την άλλη, αμφισβητούμενα θεωρούνται τα «υλικά» που δεν καταναλώνονται κατά την λειτουργία του ξενοδοχείου, όπως:

1. οι αμοιβή της διοίκησης-επιχειρηματία
2. οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι (π.χ. ο κίνδυνος να μην πάει καλά μια επένδυση που σχετίζεται με το ξενοδοχείο)
3. οι τόκοι των κεφαλαίων που πληρώνει η διοίκηση του ξενοδοχείου.

### *3.8.2 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ*

Στα περισσότερα ξενοδοχεία το υψηλότερο ποσοστό του κόστους τους, αποτελεί σταθερό κόστος, πιο συγκεκριμένα περίπου τα 3/4 του συνολικού κόστους ενός ξενοδοχείου είναι σταθερό. Το τμήμα δωματίων έχει σταθερό κόστος 15-20% σε σχέση με την τιμή στην οποία παρέχεται ένα δωμάτιο και σημαντικά χαμηλότερο ποσοστό μεταβλητού κόστους. Από την άλλη η κουζίνα, το εστιατόριο και το μπαρ μιας ξενοδοχειακής μονάδας συνεπάγονται σχετικά υψηλό πάγιο κόστος (κυρίως μισθούς κουζίνας και εστιατορίου) καθώς και υψηλό μεταβλητό κόστος (κόστος

τροφίμων και ποτών). Τα υψηλά σταθερά κόστη σημαίνουν υψηλά περιθώρια μικτού κέρδους και αυτό με τη σειρά του σημαίνει ότι κάθε προσθήκη στα συνολικά έσοδα οδηγεί σε σημαντική αύξηση του καθαρού κέρδους. (Pavlatos O. and Paggios I., 2007)

### **3.9 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ**

Ο τρόπος με τον οποίο πραγματοποιείται ο προσδιορισμός του κόστους των ποικίλων τουριστικών προϊόντων είναι παρόμοιος με την διαδικασία που ακολουθείται κατά την κοστολόγηση των βιομηχανικών προϊόντων και υπηρεσιών άλλων κλάδων. Ορισμένα από τα τουριστικά προϊόντα είναι τα ακόλουθα:

1. η υπηρεσία ύπνου σε ξενοδοχειακή μονάδα
2. η υπηρεσία και αξία πρωινού
3. η υπηρεσία και αξία φαγητού
4. η υπηρεσία και αξία ποτών πάσης φύσεως
5. η υπηρεσία τηλεπικοινωνιών
6. η υπηρεσία πλυντηρίου ρούχων
7. η υπηρεσία πισίνας
8. η υπηρεσία θυρίδων ασφάλισης
9. η υπηρεσία φαξ
10. η υπηρεσία- χρήση υπολογιστών
11. η υπηρεσία Γραμματειακής Υποστήριξης
12. η υπηρεσία θαλάσσιων σπορ
13. η υπηρεσία ξεναγήσεων σε διάφορους χώρους πολιτιστικού ενδιαφέροντος
14. η υπηρεσία μετακινήσεων προς λιμάνια, αεροδρόμια, κλπ.
15. η υπηρεσία θεραπευτικού χαρακτήρα (σπα, μασάζ, θαλασσοθεραπείες, κ.λ.π)
16. οι υπηρεσίες καλλιτεχνικού χαρακτήρα
17. άλλες υπηρεσίες



Η κοστολόγηση των τουριστικών προϊόντων αποσκοπεί, πρώτον στον έλεγχο του κόστους που έχουν για την επιχείρηση με σκοπό τη μείωσή του, και δεύτερον στην ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας και στη χρησιμοποίηση των τουριστικών προϊόντων που παρέχονται.

Η κοστολογική διάρθρωση των τουριστικών επιχειρήσεων στηρίζεται στην διοικητική και οργανωτική τους δομή. Για κάθε οργανωτική μονάδα δημιουργείται και το αντίστοιχο κέντρο κέρδους, κέντρο εσόδων, κέντρο επενδύσεων και οποιοδήποτε κέντρο ευθύνης.

Τα βασικά κέντρα κόστους μιας ξενοδοχειακής μονάδας μπορούν να είναι τα εξής:

1. η λειτουργία εκμετάλλευσης ξενοδοχειακών μονάδων
2. η λειτουργία μάρκετινγκ ή προώθησης πωλήσεων
3. η λειτουργία οικονομικών και διοικητικών υπηρεσιών
4. η χρηματοοικονομική λειτουργία

Κάθε ξενοδοχείο χωρίζεται σε διευθύνσεις και τμήματα, αντίστοιχα με τα κέντρα κόστους τους. Αρχικά, το κόστος των βοηθητικών τμημάτων κατανέμεται στα κύρια βοηθητικά κέντρα προκειμένου να σχηματιστεί το ολικό κόστος των κύριων κέντρων. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους παράγουν έργο που απορροφάται από τα κύρια κέντρα κόστους του ξενοδοχείου. Ορισμένα από τα βοηθητικά κέντρα κόστους είναι το της συντήρησης, το τμήμα ασφαλείας κ.α. Ανάλογα με την κοστολογική διάρθρωση της ξενοδοχειακής μονάδας, οι κατ' είδος δαπάνες κατανέμονται και επιβαρύνουν τις αντίστοιχες λειτουργίες που αφορούν τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους. (Καρδακάρης Κ., 1998)

### **3.10 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ**

Ιστορικά, δύο συστήματα κοστολόγησης, (το σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία και το σύστημα μαζικής κοστολόγησης) χρησιμοποιούνταν για τον υπολογισμό του κόστους των υπηρεσιών ενός ξενοδοχείου, ενώ ακόμα και σήμερα πολλά ξενοδοχεία συνεχίζουν να χρησιμοποιούν αυτά τα δυο παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Από τα μέσα της δεκαετίας του 1980, όμως, πολλές επιχειρήσεις άρχισαν να υιοθετούν ως σύστημα κοστολόγησης, το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (ABC system). Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν πραγματικά τμήματα ή κέντρα κόστους για τη συσσώρευση και την ανακατανομή του κόστους. Τα συστήματα ABC, αντί να χρησιμοποιούν τα κέντρα κόστους για τη συσσώρευση του κόστους, χρησιμοποιούν στις δραστηριότητες, δηλαδή ο σχεδιαστής του συστήματος ABC προσπαθεί να εντοπίσει την ή τις δραστηριότητες που οφείλονται για την δημιουργία ενός κόστους.

Τόσο τα παραδοσιακά όσο και τα συστήματα ABC ποικίλλουν στο επίπεδο της πολυπλοκότητάς τους, αλλά, κατά γενικό κανόνα, τα παραδοσιακά συστήματα τείνουν να είναι απλοϊκά (έχουν σχεδόν μηδενικό κόστος για να λειτουργήσουν, έχουν χαμηλό επίπεδο ακρίβειας, κ.λ.π.), ενώ τα συστήματα ABC τείνουν να είναι εξελιγμένα (κοστίζουν αρκετά για να λειτουργήσουν, έχουν υψηλό επίπεδο ακρίβειας και χαμηλό κόστος σφαλμάτων κλπ.).

Μια δημοσκόπηση του Ηνωμένου Βασιλείου από τους Drury και Tayles (2000) ανέφερε ότι το 51% των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που ερευνήθηκαν εφαρμόζαν το σύστημα κοστολόγησης ABC, ενώ μόνο το 15% των κατασκευαστικών οργανισμών, εφαρμόζαν το ABC. Σύμφωνα με τον Griffin (1997) η ABC είναι η πιο αποτελεσματική και ακριβής μέθοδος κοστολόγησης για την Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών (C.P.A.) σε ένα ξενοδοχείο. Παρόλα αυτά, η χρήση του συστήματος ABC στον ξενοδοχειακό κλάδο μέχρι και το 2000 ήταν ελάχιστη ως μηδενική, σύμφωνα με μια ανεπίσημη έρευνα από τον Graham. Αν και τα στελέχη των περισσότερων ξενοδοχείων είχαν γνώση της θεωρίας του συστήματος ABC, δυσκολεύονταν στο να κατανοήσουν πώς θα μπορούσε το συγκεκριμένο σύστημα να χρησιμοποιηθεί σε ένα ξενοδοχείο. (Pavlatos O. and Paggios I., 2007)

Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (A.B.C. system) κατά τους Berts και Kock (1995) είναι το καταλληλότερο σύστημα κοστολόγησης για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και άρα και για τις ξενοδοχειακές μονάδες. Ο λόγος είναι ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του κόστους είναι σταθερό και άμεσο. Το σύστημα αυτό βοηθάει στην μεγαλύτερη ανάλυση σε βάθος του κόστους του συνόλου των υπηρεσιών που παρέχουν τα ξενοδοχεία και επιτρέπει στην διοίκηση τους να πάρουν τις καλύτερες αποφάσεις για την μείωση του κόστους λειτουργίας τους, χωρίς παράλληλα να μειώσουν την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουν.

Ο «σωστός» προσδιορισμός του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών εξασφαλίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατανομή του κόστους τόσο από τα κέντρα κόστους στις δραστηριότητες της επιχείρησης (πρώτο βήμα), όσο και από τις δραστηριότητες στις υπηρεσίες (δεύτερο βήμα) με βάση τους οδηγούς κόστους. Τα στοιχεία του κόστους που τελικά θα προκύψουν μπορούν και να συγκριθούν με την παραδοσιακή μέθοδο αλλά και να αποτελέσουν κριτήρια για την λήψη αποφάσεων της διοίκησης για την βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών που παρέχουν και την αύξηση του κέρδους τους. (Berts and Kock, 1995)

Οι Noone και Griffin (1999) αναφέρουν αναλυτικά τα βήματα που ακολουθούνται στο σχεδιασμό των συστημάτων ABC στα ξενοδοχεία. Αυτά τα βήματα είναι:

- ✓ ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων
- ✓ ην κατανομή των δαπανών στις ομάδες κόστους
- ✓ η επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους για την εκτίμηση του κόστους των δραστηριοτήτων σε αντικείμενα κόστους και

- ✓ η ανάθεση του κόστους των δραστηριοτήτων στις υπηρεσίες και στους πελάτες.

Αναφέρουν επίσης και τους οδηγούς κόστους και τις πιστώσεις κόστους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν από ξενοδοχεία που επιθυμούν να εφαρμόσουν το σύστημα ABC.

Τα τελευταία χρόνια η χρήση του συστήματος ABC έχει επεκταθεί από τον υπολογισμό του κόστους των υπηρεσιών που παρέχει ένα ξενοδοχείο, σε μια ποικιλία εφαρμογών διαχείρισης κόστους. Οι πιθανές χρήσεις των πληροφοριών του συστήματος ABC είναι:

- η τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών
- η ανάλυση κερδοφορίας του πελάτη
- ο νέος σχεδιασμός προϊόντων ή υπηρεσιών
- η μέτρηση της απόδοσης
- οι αποφάσεις ή οι αποφάσεις για το μείγμα των υπηρεσιών που θα παρέχει ένα ξενοδοχείο

Παρότι το σύστημα κοστολόγησης ABC θεωρείται το καταλληλότερο σύστημα για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και άρα και για τα ξενοδοχεία υπάρχει ένας μεγάλος αριθμός ξενοδοχείων που δεν εφαρμόζει το εν λόγω σύστημα. Οι λόγοι για τους οποίους πολλά ξενοδοχεία δεν το εφαρμόζουν είναι:

- ότι οι υπεύθυνοι είναι ικανοποιημένοι με το υφιστάμενο σύστημα κοστολόγησης
- το υψηλό κόστος της υλοποίησης του ABC
- η έλλειψη επαρκών γνώσεων σχετικά με την εφαρμογή του ABC

- η έλλειψη χρόνου για την εκπαίδευση των εργαζομένων στην χρήση του συστήματος ABC. (Pavlatos O. and Paggios I., 2009)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

### 4.1 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Το ερωτηματολόγιο αποτελεί έναν εκ των σημαντικότερων μεθόδων έρευνας. Τα πλεονεκτήματά του είναι το ότι αποτελεί ένα άμεσο, ευέλικτο και αξιόπιστο μέσο για την εξαγωγή συμπερασμάτων.

#### 4.1.1 ΣΚΟΠΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Ο σκοπός του παρόντος ερωτηματολογίου είναι να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με την εφαρμογή της κοστολόγησης στις ξενοδοχειακές μονάδες.

#### 4.1.2 ΔΟΜΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Η δομή του ερωτηματολογίου μπορεί να διαφέρει λόγω της ευελιξίας της φύσης του, αλλά μοιράζεται κάποια βασικά χαρακτηριστικά, τα οποία συναντώνται και στο παρόν ερωτηματολόγιο (Παράρτημα).

- ✓ **Εισαγωγικό Σημείωμα:** το εισαγωγικό σημείωμα δίνει μια σύντομη περιγραφή του θέματος και του σκοπού του ερωτηματολογίου, καθώς και του πλαισίου μέσα στο οποίο διεξάγεται ούτως ώστε να εισάγει τον ερωτώμενο στο θέμα και τις ερωτήσεις που θα ακολουθήσουν.
- ✓ **Δημογραφικά Στοιχεία:** οι πρώτες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου αφορούν παραδοσιακά δημογραφικές πληροφορίες (φύλο, ηλικία, μορφωτικό επίπεδο) που είναι ζωτικής σημασίας για την μετέπειτα ανάλυση των δεδομένων.
- ✓ **Ευχαριστήριο Σημείωμα:** μετά το πέρας των ερωτήσεων είναι σύνηθες να ευχαριστούμε με ένα σύντομο μήνυμα τους ερωτώμενους για τον χρόνο που αφιέρωσαν και για την ειλικρίνεια των απαντήσεών τους.

Πέραν των βασικών στοιχείων, η δομή του ερωτηματολογίου διαφέρει ανάλογα με τις ανάγκες και τους σκοπούς που επιτελεί η εκάστοτε έρευνα. Ανάλογα με το βαθμό ελευθερίας στην απάντηση, οι ερωτήσεις που συγκροτούν ένα ερωτηματολόγιο διακρίνονται σε δύο κυρίως τύπους :

α) τις *ανοιχτές ερωτήσεις ή ανοιχτού τύπου*: Οι ερωτήσεις ανοιχτού τύπου αφήνουν στον ερωτώμενο πλήρη ελευθερία να εκφράσει τις προτιμήσεις, τις σκέψεις και τα συναισθήματα του, οργανώνοντας την απάντηση του όπως εκείνος επιθυμεί. Ωστόσο, ενέχουν τον κίνδυνο ο ερωτώμενος να πλατειάσει ή να είναι υποκειμενικός.

β) τις *κλειστές ερωτήσεις ή κλειστού τύπου*: οι ερωτήσεις κλειστού τύπου έχουν προκαθορισμένες απαντήσεις, όπως πχ Ναι – Όχι, 18 – 24 Ετών, κ.ο.κ., δηλαδή υποδεικνύεται μια σειρά τιμών (πιθανών απαντήσεων) από τις οποίες επιλέγει ο

ερωτώμενος (μία ή περισσότερες). Ωστόσο, έχουν το μειονέκτημα ότι δεν αφήνουν μεγάλα περιθώρια ελευθερίας στον ερωτώμενο.

Η συνηθέστερη δομή ερωτηματολογίου που χρησιμοποιείται είναι η ημιδομημένη συνέντευξη. Η ημιδομημένη συνέντευξη περιλαμβάνει τόσο ερωτήσεις ανοιχτού όσο και κλειστού τύπου. Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται η καλύτερη και πιο ολοκληρωμένη προσέγγιση του θέματος της έρευνας και η εξαγωγή ορθών συμπερασμάτων.

#### *4.1.3 ΔΕΙΓΜΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ*

Σημαντικό στοιχείο σε μια έρευνα αποτελεί η επιλογή του δείγματος.

#### *4.1.4 ΚΛΙΜΑΚΕΣ LIKERT*

Οι κλίμακες Likert αποτελούν κλίμακες συμφωνίας του ερωτώμενου με μία άποψη. Για να κατασκευαστεί μια κλίμακα Likert διατυπώνεται καταφατικά μια πρόταση και ζητείται από τον ερωτώμενο να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας του με αυτή. Τα σημεία-κλειδιά για τη δημιουργία κλίμακας τύπου Likert είναι:

- Η διατύπωση μιας καταφατικής πρότασης (όχι ερώτησης).
- Το αίτημα προς τον ερωτώμενο να δηλώνει το βαθμό συμφωνίας του προς τη διατυπωμένη άποψη.
- Η χρήση μιας κλιμάκωσης τιμών, συνήθως από το «διαφωνώ απόλυτα» έως το «συμφωνώ απόλυτα».

Κατά κύριο λόγο οι κλίμακες Likert έχουν πέντε τιμές απαντήσεων:

- «διαφωνώ απόλυτα»
- «διαφωνώ»
- «ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ»
- «συμφωνώ»
- «συμφωνώ απόλυτα».

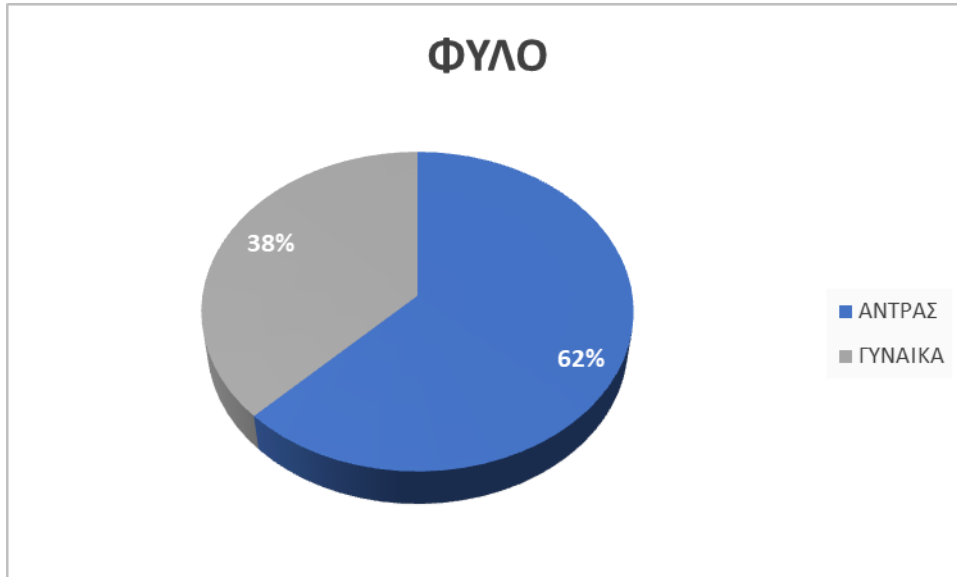
Επιπλέον, είναι σύνηθες να χρησιμοποιούνται και οι επταβάθμιες μορφές απαντήσεων και πολύ πιο σπάνιες οι κλίμακες με τρεις βαθμίδες απαντήσεων. Γενικά, καλό είναι να γνωρίζουμε ότι όσο πιο πολλές τιμές - βαθμίδες απαντήσεων έχουμε, τόσο περισσότερο ικανοποιούνται κάποιες συνθήκες σύμφωνα με τις οποίες η στατιστική ανάλυση των απαντήσεων μπορεί να γίνει με όρους ποσοτικών μεταβλητών. Αυτή είναι μια ιδιότητα που εφαρμόζεται σε όλες τις κλίμακες διάταξης.

Ο λόγος για τον οποίο επιλέγονται κλίμακες τριών (σπάνια), πέντε ή επτά απαντήσεων είναι ότι στις κλίμακες με άρτιο αριθμό θέσεων δεν υπάρχει μεσαίο σημείο οπότε έμμεσα πιέζεται ο ερωτώμενος να επιλέξει από τη μία ή την άλλη

πλευρά της κλίμακας, επομένως ελλοχεύει το κριτήριο του υποκειμενισμού. Αντίθετα, για παράδειγμα, σε μια πενταβάθμια κλίμακα (περιττός αριθμός θέσεων) ο ερωτώμενος μπορεί να επιλέξει τη μεσαία θέση (με την τιμή 3) αν θέλει έμμεσα να αποφύγει να απαντήσει στην ερώτηση ή να πάρει θέση.

Η χρήση επταβάθμιας κλίμακας είναι αρκετά διαδεδομένη και παρουσιάζει τα ίδια θετικά χαρακτηριστικά με αυτά της πενταβάθμιας συν ένα ακόμη. Εκατέρωθεν του μεσαίου σημείου δίνει τη δυνατότητα στον ερωτώμενο να επανεκτιμήσει τη στάση του και να επιλέξει ανάμεσα σε τρεις τοποθετήσεις. Συχνά όμως η παροχή τόσων επιλογών δεν είναι κατάλληλη σε έρευνες που χρειάζονται συντομία και οικονομία χρόνου και χώρου καθώς μπορεί να κουράσουν τον ερωτώμενο και να επηρεάσουν τις απαντήσεις του. Εξαιτίας αυτού οι πενταβάθμιες κλίμακες θεωρούνται ένας μία αποτελεσματική ενδιάμεση λύση.

## 5.1 ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ



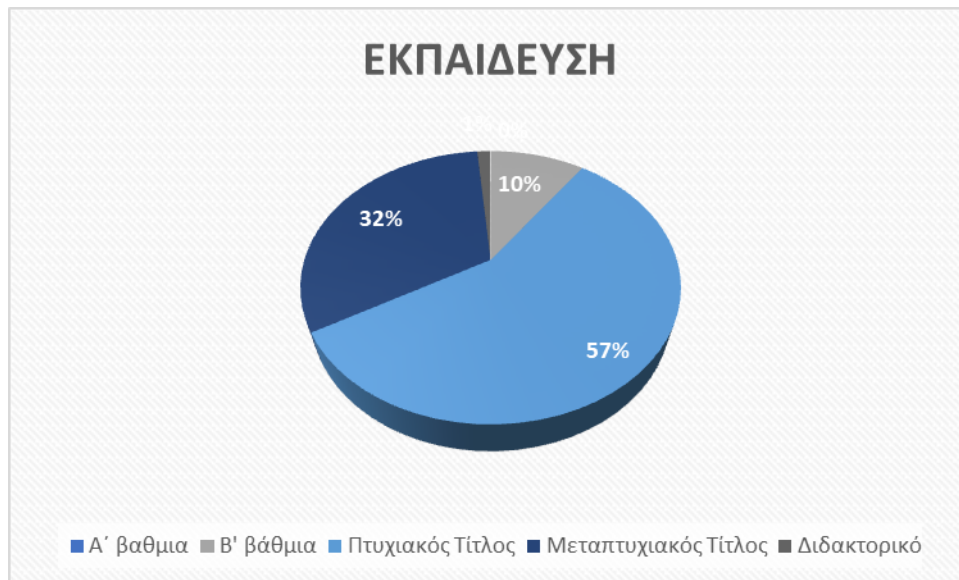
1) Σύμφωνα με όσα προκύπτουν με βάση το παραπάνω διάγραμμα σχεδόν τα 2/3 που απάντησαν το συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο ήταν άντρες. Για την ακρίβεια από το σύνολο των 72 ερωτηματολογίων τα οποία αποτελούν και το δείγμα της έρευνας, οι 45 που απάντησαν ήταν άντρες, ενώ οι υπόλοιπες 27 απαντήσεις δόθηκαν από γυναίκες.

Με δεδομένο ότι το ερωτηματολόγιο απευθύνονταν είτε σε κάποιο μέλος της διοίκησης, είτε σε εξειδικευμένο προσωπικό του ξενοδοχείου (όπως λογιστής) ένα συμπέρασμα το οποίο μπορεί να προκύψει, είναι ότι στα περισσότερα ξενοδοχεία εντός της Θεσσαλονίκης στις υψηλόβαθμες θέσεις βρίσκονται κατά κύριο λόγο άντρες.

2) Όσον αφορά την ηλικία, η πλειοψηφία των ατόμων που απάντησαν είναι ηλικίας από 21 ως και 50 ετών, ενώ υπάρχει και ένα ποσοστό λίγο μικρότερο από το 20% που είναι πάνω από 50 ετών. Πιο συγκεκριμένα μόνο ένα άτομο από όσα απάντησαν είχε ηλικία κάτω από 20 χρόνων, 16 άτομα είχαν ηλικία από 21 μέχρι και 30, 19 ήταν ηλικίας από 31 ως 40, 23 που αποτελούν και την πλειοψηφία των ερωτηθέντων ήταν ηλικίας από 41 μέχρι 50 και 13 άτομα είχαν ξεπεράσει τα 50 χρόνια ζωής.

Από τις απαντήσεις που δόθηκαν γίνεται φανερό ότι τα ξενοδοχεία προτιμούν να έχουν σχετικά νέο κόσμο με φρέσκιες ιδέες σε σημαντικές θέσεις.





3) Σύμφωνα με το διάγραμμα πάνω από το 50% όσων απάντησαν το συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο έχουν κάποιο πτυχιακό τίτλο, για την ακρίβεια το 57%, ενώ υπάρχουν και αρκετοί (23 από το σύνολο των 72) που έχουν και κάποιο μεταπτυχιακό τίτλο. Επίσης αξίζει να αναφερθεί ότι όλοι όσοι απάντησαν και βρίσκονται σε καίριες θέσεις έχουν τελειώσει την δευτεροβάθμια εκπαίδευση και ένας από το σύνολο των 72 που απάντησαν έχει και διδακτορικό τίτλο.

Από τα παραπάνω προκύπτει το συμπέρασμα ότι τα ξενοδοχεία δίνουν μεγάλη σημασία στην εκπαίδευση την οποία θα διαθέτει το προσωπικό τους.

4) Όσον αφορά την προϋπηρεσία (όχι στο συγκεκριμένο ξενοδοχείο αλλά γενικότερα), ένα μηδαμινό ποσοστό (3%) αυτών που απάντησαν έχει προϋπηρεσία μικρότερη του ενός έτους, ενώ πάνω από το 50% και πιο συγκεκριμένα το 62% έχουν προϋπηρεσία μεγαλύτερη από 10 χρόνια. Το 21% έχουν προϋπηρεσία από 1 ως και 5 έτη, ενώ το 14% έχουν προϋπηρεσία μεγαλύτερη των 5 ετών αλλά ταυτόχρονα και μικρότερη των 10 ετών.

Γενικότερα προκύπτει το συμπέρασμα ότι από τα ξενοδοχεία επιλέγονται άτομα τα οποία έχουν αρκετά χρόνια εμπειρίας.

5) Οι πιθανές απαντήσεις στο ερώτημα για τον τίτλο τον οποίο κατέχει στο ξενοδοχείο το πρόσωπο που απάντησε στο ερωτηματολόγιο ήταν:

- ιδιοκτήτης
- γενικός διευθυντής

- οικονομικός διευθυντής
- λογιστής

Από το σύνολο των 72 ερωτηματολογίων, οι 29 που απάντησαν ήταν ιδιοκτήτες, οι 28 γενικοί διευθυντές, οι 6 οικονομικοί διευθυντές και οι 9 λογιστές.

6) Για το ερώτημα το οποίο αφορούσε το χρονικό διάστημα εργασίας στο συγκεκριμένο ξενοδοχείο, υπήρχαν 3 πιθανές απαντήσεις, α) κάτω από 5 χρόνια, β) πάνω από 5 χρόνια και κάτω όμως από 10 χρόνια και γ) πάνω από 10 χρόνια. Με βάση τις απαντήσεις προέκυψε ότι οι μισοί περίπου (35 από τους 72) εργάζονται στο ξενοδοχείο πάνω από 10 έτη, ενώ αρκετοί (26 από τους 72) είναι και αυτοί που είναι σχετικά νέοι στην θέση τους, αφού βρίσκονται σε αυτήν κάτω από 5 χρόνια. Μόλις 11 από τους 72 εργάζονται στο ξενοδοχείο πάνω από 5 χρόνια αλλά και κάτω από 10.

## **5.2 ΠΡΟΦΙΛ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ**

7) Με βάση την έρευνα, προέκυψε ότι στην Θεσσαλονίκη τουλάχιστον, ο μεγαλύτερος αριθμός των ξενοδοχείων είναι τριών αστέρων (σχεδόν το 1/3), ενώ οι υπόλοιπες κατηγορίες ξενοδοχείων έχουν πάνω κάτω τον ίδιο αριθμό ξενοδοχείων. Πιο συγκεκριμένα από το σύνολο των 72 ξενοδοχείων της έρευνας, τα 13 ήταν δύο αστέρων, τα 29 τριών αστέρων, τα 17 τεσσάρων αστέρων και τα 13 πέντε αστέρων.

8) Για την ερώτηση η οποία αφορούσε τον αριθμό των δωματίων, είχαν δοθεί οι εξής πέντε δυνατές απαντήσεις:

1. κάτω από 30 δωμάτια
2. 30 με 99 δωμάτια
3. 100 με 199 δωμάτια
4. 200 με 299 δωμάτια
5. περισσότερα από 300 δωμάτια

Από τις απαντήσεις προέκυψε ότι ο αριθμός των δωματίων των ξενοδοχείων στην Θεσσαλονίκη ποικίλει σημαντικά, κάτω από 30 δωμάτια έχουν σχεδόν το 28% των ξενοδοχείων, το 56% περίπου αυτών έχει αριθμό δωματίων από 30 έως 99, πάνω από 100 και κάτω από 199 δωμάτια στο δυναμικό τους έχουν το 8% των ξενοδοχείων,

ενώ πάνω από 200 και κάτω από 299 έχουν το 7%. Αξίζει να σημειωθεί ότι μόλις ένα ξενοδοχείο έχει πάνω από 300 δωμάτια.

9) Όσον αφορά το ερώτημα από ποίον πραγματοποιείται η διεκπεραίωση των λογιστικών εργασιών ενός ξενοδοχείου, από το σύνολο των τριών δυνατών απαντήσεων, σχεδόν τα μισά ξενοδοχεία (34 από τα 72) χρησιμοποιούν εξωτερικό λογιστή, το 20% περίπου έχουν εσωτερικό λογιστή, ενώ τα υπόλοιπα ανάλογα με την εργασία την οποία έχουν να αντιμετωπίσουν χρησιμοποιούν είτε εσωτερικό, είτε εξωτερικό λογιστή.

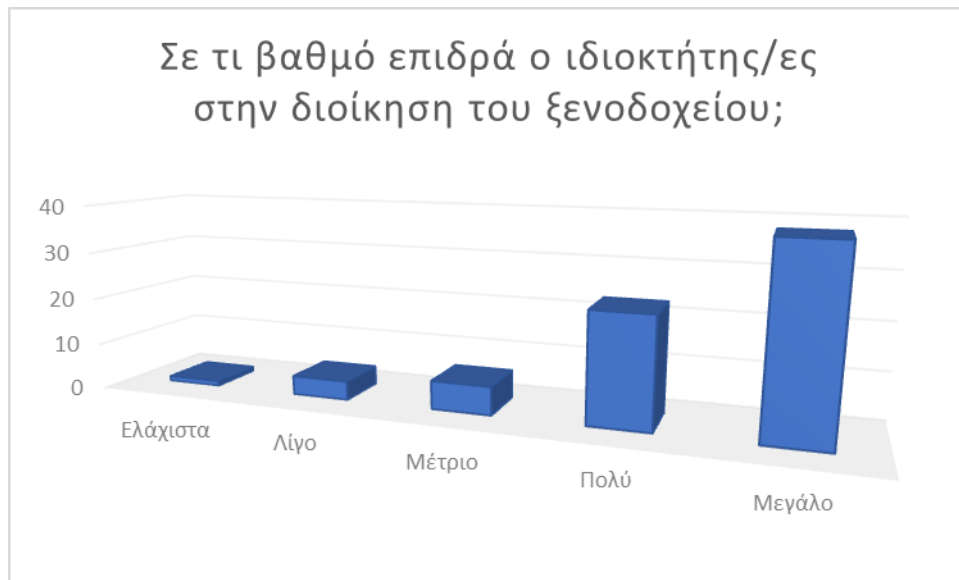
10) Από τις απαντήσεις στην ερώτηση αν τα ξενοδοχεία στην Θεσσαλονίκη έχουν οικογενειακό χαρακτήρα ή όχι προέκυψε το συμπέρασμα ότι η συντριπτική τους πλειοψηφία (87,5%) έχουν οικογενειακό χαρακτήρα. Αυτό σημαίνει ότι κατά κανόνα τα ξενοδοχεία της πόλης φιλοξενούν οικογένειες είτε από το εσωτερικό, είτε από το εξωτερικό, οι οποίες έρχονται στην Θεσσαλονίκη για να απολαύσουν τις διακοπές τους.

Στις επόμενες τέσσερις κατηγορίες ερωτήσεων που περιλαμβάνει το ερωτηματολόγιο, πιο συγκεκριμένα στις κατηγορίες, διοίκηση, τεχνολογία, ικανότητα εντοπισμού κόστους και πληροφόρησης και κοστολόγηση, δίνονται πέντε δυνατές απαντήσεις με βάση την κλίμακα Likert. Οι απαντήσεις είναι οι εξής:

1. ελάχιστο
2. λίγο
3. μέτριο
4. πολύ
5. μεγάλο

### **5.3 ΔΙΟΙΚΗΣΗ**

1) Όσον αφορά τον βαθμό στον οποίο υπάρχει ικανοποίηση μεταξύ διοίκησης και εργαζομένων για την πληροφόρηση σε θέματα εσόδων/εξόδων, ένα ποσοστό περίπου 28% απάντησε ότι είναι μέτρια ικανοποιημένοι, το 47% περίπου απάντησαν ότι είναι πολύ ικανοποιημένοι, το 21% πάρα πολύ ικανοποιημένοι, ενώ μόνο το 4% ότι είναι λίγο ικανοποιημένοι.



2) Η δεύτερη ερώτηση της κατηγορίας της διοίκησης αναφέρεται στον βαθμό τον οποίο ο ιδιοκτήτης επιδρά στην διοίκηση του ξενοδοχείου. Με βάση τις απαντήσεις και όπως φαίνεται και από το διάγραμμα σε περισσότερα από τα μισά ξενοδοχεία και πιο συγκεκριμένα:

- στα 38 από τα 72 του δείγματος οι ιδιοκτήτες επιδρούν πάρα πολύ στην διοίκηση τους
- στα 23 από αυτά επιδρούν πολύ
- σε 6 η επίδρασή τους είναι μέτριου βαθμού
- σε 4 επιδρούν λίγο
- και μόλις σε 1 η επίδρασή τους είναι ελάχιστη

3) Σε αντίθεση με τους ιδιοκτήτες, με βάση τις απαντήσεις που δόθηκαν οι λογιστές επιδρούν πολύ λιγότερο στην λειτουργία των ξενοδοχείων. Το 15% των λογιστών επιδρά είτε ελάχιστα, είτε λίγο στην λειτουργία ενός ξενοδοχείου, το 32% επιδρούν σε μέτριο βαθμό, το 31% πολύ και μόλις το 22% ασκούν παρά πολύ μεγάλη επίδραση στην λειτουργία τους.

Ένα συμπέρασμα που μπορεί να προκύψει με βάση τις απαντήσεις αυτής και της παραπάνω ερώτησης είναι ότι οι ιδιοκτήτες ασκούν μεγαλύτερη επίδραση στην λειτουργία μιας ξενοδοχειακής μονάδας από ότι οι λογιστές, κάτι το οποίο είναι και απολύτως λογικό μιας και οι ιδιοκτήτες είναι στην ουσία και οι χρηματοδότες της κάθε επιχείρησης γενικότερα και του εκάστοτε ξενοδοχείου ειδικότερα, ενώ οι λογιστές είναι εργαζόμενοι.

4) Όσον αφορά τον βαθμό στον οποίο η διοίκηση επιδρά στις εργασίες του λογιστή του ξενοδοχείου, η επίδρασή της στα καθήκοντά του κυμαίνεται κυρίως από μέτρια ως πάρα πολύ, με το μεγαλύτερο ποσοστό (42% περίπου) να συγκεντρώνεται στην απάντηση πολύ. Πιο αναλυτικά 4% μόνο απάντησαν ότι η διοίκηση επιδρά ελάχιστα στις εργασίες του λογιστή, επίσης άλλο ένα 4% απάντησε ότι η διοίκηση επιδρά λίγο στις εργασίες του, 26% ότι επιδρά σε μέτριο βαθμό και 24% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

5) Στην ερώτηση η οποία αφορούσε στο κατά πόσο η τήρηση κοστολογικών αρχείων βοηθάει την διοίκηση της ξενοδοχειακής μονάδας οι απαντήσεις που δόθηκαν κατά κύριο ήταν μεταξύ μέτριου και πάρα πολύ μεγάλου βαθμού, με την απάντηση που είχε το μεγαλύτερο ποσοστό (47% περίπου) να είναι αυτή του πολύ μεγάλου βαθμού. Η απάντηση λίγο επιλέχθηκε μόλις μία φορά, η απάντηση μέτρια 10 φορές, η απάντηση πολύ 34 φορές και τέλος η απάντηση πάρα πολύ 27.

6) Ο βαθμός ικανοποίησης της διοίκησης αναφορικά με το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιείται κυμαίνεται στην ίδια κλίμακα απαντήσεων με την προηγούμενη ερώτηση, αλλά σε διαφορετικά ποσοστά. Η απάντηση ότι η διοίκηση είναι λίγο ικανοποιημένη συγκέντρωσε το 5,5%, μέτρια ικανοποιημένη συγκέντρωσε 31%, πολύ 37,5% και πάρα πολύ 26%.

7) Η έβδομη και τελευταία ερώτηση της συγκεκριμένης κατηγορίας αφορούσε στον βαθμό που οι υπεύθυνοι του κάθε ξενοδοχείου πιστεύουν ότι ο έλεγχος που ασκείται από την διεύθυνση σε θέματα εξόδων είναι ικανοποιητικός. Το 5% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι ο έλεγχος που ασκείται από την διοίκηση σε θέματα εξόδων είναι λίγο ικανοποιητικός, το 22% μέτρια ικανοποιητικός, το 50% πολύ και το 23% πάρα πολύ.

#### **5.4 ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ**

1) Η πρώτη ερώτηση της κατηγορίας τεχνολογία, αφορά τον βαθμό στον οποίο οι υπεύθυνοι του ξενοδοχείου θεωρούν ότι έχουν εκσυγχρονίσει τα συστήματα είσπραξης που χρησιμοποιούν. Από τους ερωτηθέντες, οι 7 απάντησαν ότι έχουν εκσυγχρονίσει σε λίγο βαθμό τα συστήματα είσπραξης που χρησιμοποιούν, κάτι το οποίο σημαίνει ότι έχουν αρκετά ακόμα περιθώρια για να τα βελτιώσουν στο μέλλον,

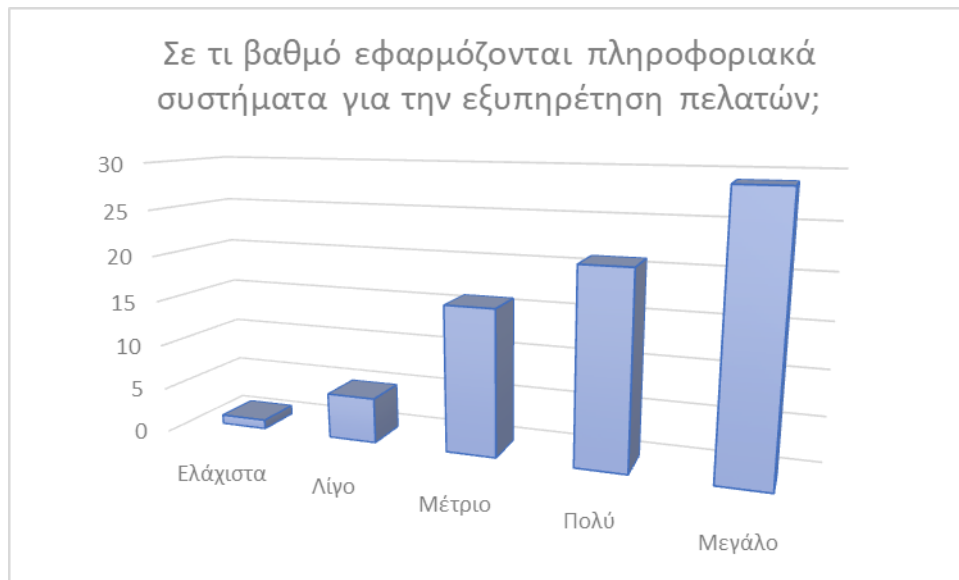
οι 9 απάντησαν σε μέτριο βαθμό, οι 41 σε πολύ μεγάλο βαθμό και οι 15 σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

2) Στην ερώτηση αναφορικά με τον βαθμό στον οποίο οι υπεύθυνοι μιας ξενοδοχειακής μονάδας θα ήθελαν να αναβαθμίσουν τον τρόπο τήρησης κοστολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν τα έσοδα που προκύπτουν από την λειτουργία όλων των τμημάτων τους, το 33% και το 34% απάντησαν μέτρια και πολύ αντίστοιχα, το 21% πάρα πολύ, ενώ το υπόλοιπο 12% απάντησαν ελάχιστα ή λίγο.

3) Στην ερώτηση αναφορικά με τον βαθμό στον οποίο οι υπεύθυνοι μιας ξενοδοχειακής μονάδας θα ήθελαν να αναβαθμίσουν τον τρόπο τήρησης κοστολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν τα άμεσα έξοδα που προκύπτουν από την λειτουργία όλων των τμημάτων τους, οι απαντήσεις ήταν σε πολύ μεγάλο βαθμό ανάλογες με τις προηγούμενες. Για την ακρίβεια:

- όπως και στην προηγούμενη ερώτηση το 12% απάντησαν ότι θα ήθελαν να αναβαθμίσουν τον τρόπο τήρησης κοστολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν τα άμεσα έξοδα σε ελάχιστο ή λίγο βαθμό
- το 33% σε μέτριο βαθμό
- το 37% σε πολύ μεγάλο βαθμό
- και το 18% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

Ένα συμπέρασμα που μπορεί να προκύψει εδώ είναι ότι οι υπεύθυνοι για την λειτουργία ενός ξενοδοχείου επιθυμούν να αναβαθμίσουν τον τρόπο τήρησης κοστολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν τα έσοδά τους στον ίδιο περίπου βαθμό που επιθυμούν να αναβαθμίσουν τον τρόπο τήρησης κοστολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν τα άμεσα έξοδά τους.



4) Η επόμενη ερώτηση αφορούσε τον βαθμό στον οποίο εφαρμόζονται τα πληροφοριακά συστήματα για την εξυπηρέτηση των πελατών. Γενικότερα προέκυψε από τις απαντήσεις που δόθηκαν όπως παρουσιάζεται και στο γράφημα ότι εφαρμόζονται πληροφοριακά συστήματα για την εξυπηρέτηση των πελατών του κάθε ξενοδοχείου. Μόλις το 8% απάντησαν στην σχετική ερώτηση ελάχιστα και λίγο, το 22% απάντησαν μέτρια, το 29% πολύ και το 41% πάρα πολύ. Σε απόλυτα νούμερα, μόνο ένας από τους ερωτηθέντες απάντησε σε ελάχιστο βαθμό, 5 απάντησαν σε λίγο βαθμό, 16 σε μέτριο βαθμό, 21 σε πολύ μεγάλο βαθμό και 29 σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

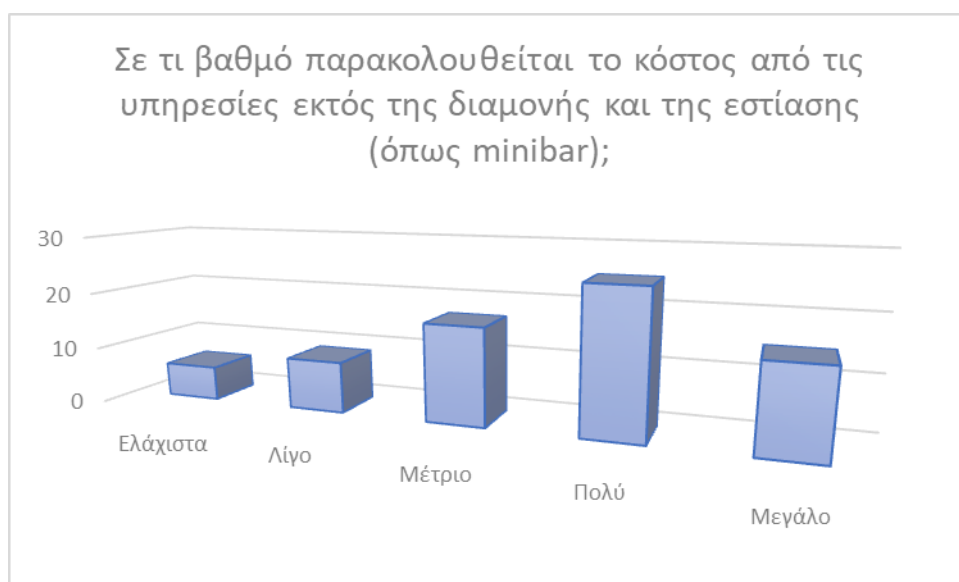
5) Η τελευταία ερώτηση της κατηγορίας έχει να κάνει και αυτή με τα πληροφοριακά συστήματα, αλλά όχι για το πως χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση των πελατών, αλλά για το πως χρησιμοποιούνται για να βοηθήσουν στην παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων. Όσον αφορά τον βαθμό στον οποίο εφαρμόζονται πληροφοριακά συστήματα για την παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων η πληθώρα των απαντήσεων κυμαίνονταν από μέτριο βαθμό μέχρι πάρα πολύ μεγάλο, με την κλίμακα η οποία συγκέντρωσε το μεγαλύτερο ποσοστό (35%) των απαντήσεων να είναι ο πολύ μεγάλος βαθμός. Ο ελάχιστος βαθμός πήρε μια μόνο απάντηση, ενώ ο λίγος 6 απαντήσεις.

##### **5.5 ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**

1) Η πρώτη ερώτηση αυτής της κατηγορίας έχει να κάνει με την κατανομή των γενικών εξόδων κατά την καθημερινή λειτουργία μιας ξενοδοχειακής μονάδας. Η κατανομή των γενικών εξόδων κατά την καθημερινή λειτουργία μιας ξενοδοχειακής μονάδας με βάση τις απαντήσεις πραγματοποιείται κυρίως σε μέτριο βαθμό (39%), σε πολύ μεγάλο βαθμό (36%) και σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό (21%). Μόλις το 4% από το σύνολο του δείγματος απάντησαν ότι η κατανομή των γενικών εξόδων γίνεται σε ελάχιστο ή σε λίγο βαθμό.

2) Η επόμενη ερώτηση αφορούσε τον βαθμό στον οποίο κατανέμεται το σταθερό κόστος του ξενοδοχείου. Οι 3 απαντήσεις μέτριος, πολύ μεγάλος και πάρα πολύ μεγάλος βαθμός δόθηκαν κατά κύριο λόγο και σε αυτήν την ερώτηση. Για την ακρίβεια:

- κανένας από τους 72 που ρωτήθηκαν δεν απάντησε ότι το σταθερό κόστος κατανέμεται σε ελάχιστο βαθμό
- 4 απάντησαν ότι κατανέμεται σε λίγο βαθμό
- 21 από τους 72 απάντησαν ότι το σταθερό κόστος κατανέμεται σε μέτριο βαθμό
- 34 ότι κατανέμεται σε πολύ μεγάλο βαθμό
- και 13 ότι κατανέμεται σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό



3) Η τρίτη ερώτηση αυτή της κατηγορίας, η ερώτηση δηλαδή για τον βαθμό παρακολούθησης του κόστους που προέρχεται από τις υπηρεσίες εκτός της διαμονής και της εστίασης (όπως το mini-bar) συγκέντρωσε με διαφορά από τις υπόλοιπες την



μεγαλύτερη διασπορά απαντήσεων. Για την καλύτερη κατανόηση του μεγέθους της διασποράς παρουσιάζεται ακριβώς από πάνω και το γράφημα το οποίο προέκυψε από τις απαντήσεις που δόθηκαν στην συγκεκριμένη ερώτηση. Πιο συγκεκριμένα:

- ❖ το 8% απάντησαν ότι παρακολουθούν ελάχιστα το εν λόγω κόστος
- ❖ το 13% απάντησαν ότι το παρακολουθούν λίγο
- ❖ το 24% ότι το παρακολουθούν σε μέτριο βαθμό
- ❖ το 35% σε πολύ μεγάλο βαθμό
- ❖ και το 20% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό

4) Η επόμενη ερώτηση είχε να κάνει με τον βαθμό στον οποίο κατανέμονται οι αρμοδιότητες εντός της ξενοδοχειακής μονάδας. Από τους ερωτηθέντες, το 8% απάντησαν ότι η κατανομή των αρμοδιοτήτων εντός της μονάδας πραγματοποιείται σε ελάχιστο ή και λίγο βαθμό, το 19% απάντησε ότι οι αρμοδιότητες κατανέμονται σε μέτριο βαθμό, το 42% σε πολύ μεγάλο βαθμό και το υπόλοιπο 31% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

5) Στην ερώτηση σε τι βαθμό η παρακολούθηση του κόστους θα γίνονταν ευκολότερη με την χρήση καθημερινών δεδομένων (ώρες εργασίας, ώρες λειτουργίας μηχανημάτων), η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων απάντησαν από μέτριο βαθμό έως και πάρα πολύ μεγάλο βαθμό. Πιο συγκεκριμένα:

- κανένας δεν απάντησε ότι η παρακολούθηση του κόστους θα γίνονταν ευκολότερη με την χρήση καθημερινών δεδομένων σε ελάχιστο βαθμό
- 5 απάντησαν ότι θα γίνονταν καλύτερη σε λίγο βαθμό
- 23 απάντησαν σε μέτριο βαθμό
- 33 απάντησαν σε πολύ μεγάλο βαθμό
- και 11 απάντησαν σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό

6) Η τελευταία ερώτηση αυτής της κατηγορίας αναφέρεται στον βαθμό στον οποίο το ξενοδοχείο έχει κατηγοριοποιήσει τις λειτουργίες του σε συγκεκριμένες μονάδες κόστους (προμήθειες σίτισης, γραφική ύλη, έξοδα συντήρησης). Το 1% απάντησε ότι οι λειτουργίες του ξενοδοχείου κατηγοριοποιούνται σε συγκεκριμένες μονάδες κόστους κατ'ελάχιστο βαθμό, το 7% ότι κατηγοριοποιούνται σε λίγο βαθμό, το 29% ότι η κατηγοριοποίηση γίνεται σε μέτριο βαθμό, το 39% σε πολύ μεγάλο βαθμό και το 24% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

## 5.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

1) Η πρώτη ερώτηση αυτής της κατηγορίας αναφέρεται στον βαθμό στον οποίο η τήρηση κοστολογικών αρχείων αυξάνει την κερδοφορία της ξενοδοχειακής μονάδας.

Από τους ερωτηθέντες:

- ❖ κανείς δεν απάντησε ότι η τήρηση κοστολογικών αρχείων αυξάνει την κερδοφορία ενός ξενοδοχείου σε ελάχιστο βαθμό
- ❖ το 3% απάντησε ότι την αυξάνει σε λίγο βαθμό
- ❖ το 19,5% σε μέτριο βαθμό
- ❖ το 58% σε πολύ μεγάλο βαθμό
- ❖ και το 19,5% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

2) Στην ερώτηση, σε τι βαθμό η τιμολόγηση των υπηρεσιών σας προέκυψε μετά από την χρήση κοστολογικών στοιχείων (όπως προϋπολογισμός), η πλειοψηφία των απαντήσεων κυμάνθηκε κυρίως μεταξύ μετρίου και πάρα πολύ μεγάλου βαθμού. Για την ακρίβεια μόνο το 7% απάντησε ότι η τιμολόγηση των υπηρεσιών προκύπτει μετά από την χρήση κοστολογικών στοιχείων σε λίγο βαθμό, το 32% περίπου απάντησε ότι προκύπτει σε μέτριο βαθμό, το 42% σε πολύ μεγάλο βαθμό και το 19% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

3) Ανάλογες ήταν πάνω κάτω και οι απαντήσεις στην επόμενη ερώτηση αυτής της κατηγορίας για τον βαθμό στον οποίο η κοστολόγηση χρησιμοποιείται για να βοηθήσει στον σχεδιασμό νέων υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα:

- το 4% απάντησε κάτω από μέτριο βαθμό, δηλαδή σε ελάχιστο ή σε λίγο βαθμό
- το 21% απάντησε σε μέτριο βαθμό
- το 51% απάντησε σε πολύ μεγάλο βαθμό
- και το 24% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό

4) Η επόμενη ερώτηση είναι σε τι βαθμό η κοστολόγηση βοηθά στην αξιολόγηση της απόδοσης ενός ξενοδοχείου. Από τους ερωτηθέντες το 1% απάντησε ότι η κοστολόγηση βοηθά στην αξιολόγηση της απόδοσης ενός ξενοδοχείου σε λίγο βαθμό, το 17% σε μέτριο, το 44% σε πολύ μεγάλο βαθμό και το 38% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

5) Στην ερώτηση σε τι βαθμό τα λογιστικά αρχεία επηρεάζουν αποφάσεις σχετικές με το μείγμα των υπηρεσιών που παρέχετε από μια ξενοδοχειακή μονάδα οι απαντήσεις που δόθηκαν αφορούσαν κατά κύριο λόγο τους 3 μεγαλύτερους βαθμούς της κλίμακας, με τον βαθμό που συγκέντρωσε τις περισσότερες απαντήσεις να είναι ο πολύ μεγάλος (31 στο σύνολο των 72 ερωτηματολογίων). Μόνο 1 από όσους ρωτήθηκαν απάντησε σε ελάχιστο βαθμό, 3 απάντησαν σε λίγο βαθμό, 22 σε μέτριο και 15 σε πάρα πολύ μεγάλο.

6) Η προτελευταία ερώτηση αφορούσε τον βαθμό στον οποίο οι υπεύθυνοι του ξενοδοχείου πιστεύουν ότι τα λογιστικά αρχεία θα μπορούσαν να παρέχουν μεγαλύτερο εύρος πληροφόρησης από αυτό που παρέχουν μέχρι στιγμής. Πάνω από το 50% των ερωτηθέντων, για την ακρίβεια το 55,5% απάντησαν σε πολύ μεγάλο βαθμό. Το 2,5% απάντησε σε λίγο βαθμό, το 17% απάντησε σε μέτριο βαθμό και το 25% σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό.

Από τα παραπάνω αποτελέσματα προκύπτει το συμπέρασμα ότι γενικότερα υπάρχει η πεποίθηση από τους ανθρώπους που διαθέτουν κάποια ισχυρή θέση στα ξενοδοχεία ότι υπάρχουν πολλά περιθώρια εξέλιξης στα λογιστικά αρχεία που χρησιμοποιούνται αυτή την περίοδο. Το γεγονός ότι υπάρχει η αίσθηση αλλά και η θέληση για βελτίωση των λογιστικών αρχείων δείχνει πόσο σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν τα λογιστικά αρχεία αλλά και η κοστολόγηση στην καθημερινή λειτουργία μιας σύγχρονης ξενοδοχειακής μονάδας.

**Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι μια  
εκπαίδευση σε θέματα  
κοστολόγησης θα μπορούσε να  
συμβάλει στην λήψη καλύτερων...**



■ Ελάχιστο ■ Λίγο ■ Μέτριο ■ Πολύ ■ Μεγάλο

7) Η τελευταία ερώτηση της κατηγορίας έχει να κάνει με τον βαθμό στον οποίο οι υπεύθυνοι του ξενοδοχείου θεωρούν ότι η εκπαίδευση σε θέματα κοστολόγησης θα μπορούσε να συμβάλει στην λήψη καλύτερων αποφάσεων. Ακριβώς από πάνω παρουσιάζεται και το γράφημα το οποίο προέκυψε από τις απαντήσεις που συγκεντρώθηκαν από τα ερωτηματολόγια. Για την ακρίβεια δόθηκαν οι εξής απαντήσεις:

- κανείς δεν απάντησε ότι η εκπαίδευση σε θέματα κοστολόγησης θα μπορούσε να συμβάλει στην λήψη καλύτερων αποφάσεων σε ελάχιστο βαθμό
- 1 μόλις απάντησε ότι θα μπορούσε να συμβάλει σε λίγο βαθμό
- 11 απάντησαν ότι η συμβολή της εκπαίδευσης θα ήταν μέτριου βαθμού
- 29 απάντησαν πολύ μεγάλο βαθμό
- και τέλος 31 απάντησαν πάρα πολύ μεγάλο βαθμό

Από τις απαντήσεις το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι τα ξενοδοχεία επιθυμούν την κατάρτιση των εργαζομένων τους σε θέματα κοστολόγησης για να λειτουργήσουν καλύτερα στο μέλλον.

Ένα γενικότερο συμπέρασμα το οποίο προκύπτει από τα αποτελέσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε στον ξενοδοχειακό κλάδο της Θεσσαλονίκης είναι ότι η διοικητική λογιστική γενικότερα και η κοστολόγηση ειδικότερα παίζουν ένα πολύ σημαντικό ρόλο στην καθημερινή λειτουργία των ξενοδοχειακών μονάδων της πόλης.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την θεωρία πιστεύω ότι σε μεγάλο βαθμό τα αποτελέσματα της έρευνας είναι αναμενόμενα, διότι η κοστολόγηση πλέον διαδραματίζει ένα πολύ σημαντικό ρόλο για την αποτελεσματική λειτουργία μιας οικονομικής μονάδας γενικότερα και μιας ξενοδοχειακής μονάδας ειδικότερα. Ο λόγος για τον οποίο η κοστολόγηση είναι πλέον απαραίτητη για κάθε ξενοδοχείο είναι γιατί βοηθά τους υπευθύνους να γνωρίζουν τις πηγές από τις οποίες προέρχονται τα έσοδα αλλά και τα έξοδα του ξενοδοχείου. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι υπεύθυνοι με κατάλληλες ενέργειες να μειώσουν τα έξοδα τους ή να αυξήσουν τα έσοδα τους, αυξάνοντας εν τέλη το κέρδος τους με αποτέλεσμα το ξενοδοχείο να γίνεται περισσότερο ανταγωνιστικό. Από τις απαντήσεις που δόθηκαν στο σύνολο του ερωτηματολογίου γίνεται φανερό ότι τα υψηλόβαθμα στελέχη των ξενοδοχείων κατανοούν την σημασία της κοστολόγησης. Από τις απαντήσεις που προέκυψαν από την έρευνα, δύο ήταν τα σημεία που μου έκαναν την περισσότερη εντύπωση.

Πρώτον, ότι σχεδόν όλοι όσοι απάντησαν στην ερώτηση για το αν τα λογιστικά αρχεία θα μπορούσαν να παρέχουν μεγαλύτερο εύρος πληροφόρησης θεώρησαν ότι υπάρχουν πολλά περιθώρια βελτίωσης ακόμα στο μέλλον, γεγονός το οποίο δείχνει ότι δεν είναι και πάρα πολύ ικανοποιημένοι με την πληροφόρηση που τους παρέχουν μέχρι σήμερα τα λογιστικά αρχεία. Για εμένα αυτή η απάντηση δεν ήταν πολύ αναμενόμενη γιατί θεωρούσα ότι σε γενικές γραμμές οι υπεύθυνοι των ξενοδοχείων είναι ευχαριστημένοι από τις πληροφορίες που τους παρέχουν τα λογιστικά αρχεία που χρησιμοποιούν.

Δεύτερον, ότι οι περισσότεροι από τους ερωτηθέντες, απάντησαν ότι η εκπαίδευση σε θέματα κοστολόγησης θα μπορούσε να συμβάλει στην λήψη καλύτερων αποφάσεων, κάτι το οποίο σημαίνει ότι είναι πολύ πιθανόν στο μέλλον να γίνουν και κάποιου είδους σεμινάρια και στο προσωπικό που δεν έχει τόσες πολλές γνώσεις κοστολόγησης ώστε να μπορεί να λαμβάνει καλύτερες αποφάσεις σε θέματα που είναι δυνατόν να προκύψουν.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Η παρούσα εργασία διερευνά την διοικητική λογιστική και την κοστολόγηση ως εργαλεία ανάπτυξης στον τομέα της φιλοξενίας και πιο συγκεκριμένα στον ξενοδοχειακό κλάδο στην Ελλάδα. Με τη βοήθεια της βιβλιογραφικής επισκόπησης γίνεται προσπάθεια διερεύνησης της χρήσης και της σημασίας της κοστολόγησης στην καθημερινή λειτουργία μιας ξενοδοχειακής μονάδας και των παραγόντων που την επηρεάζουν. Από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας γίνεται φανερό ότι η χρήση της κοστολόγησης και των λογιστικών αρχείων είναι δεδομένη και απαραίτητη για την αποτελεσματική λειτουργία κάθε σύγχρονου ξενοδοχείου. Όσα αναφέρονται στην βιβλιογραφία επιβεβαιώθηκαν και με τα αποτελέσματα της έρευνας η οποία πραγματοποιήθηκε για τα ξενοδοχεία της Θεσσαλονίκης.

Από την εμπειρική έρευνα προέκυψαν ορισμένα αξιοσημείωτα συμπεράσματα. Πρώτον, οι συμμετέχοντες που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο που τους παραχωρήθηκε, ήταν κυρίως ιδιοκτήτες και γενικοί διευθυντές των ξενοδοχείων και ήταν αρκετά έμπειροι καθώς είχαν προϋπηρεσία πάνω από δέκα χρόνια. Επίσης η

συντριπτική τους πλειοψηφία είχαν κάποιο πτυχιακό ή ακόμα και μεταπτυχιακό τίτλο. Το γεγονός αυτό δείχνει ότι για να αναδειχθεί κάποιος σε μια αξιόλογη θέση σε ένα ξενοδοχείο ή ακόμα και να γίνει ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου και να πετύχει θα πρέπει να συνδυάζει μόρφωση αλλά και εμπειρία.

Δεύτερον, ένα συμπέρασμα το οποίο είναι άξιο αναφοράς είναι ότι όλα τα ξενοδοχεία δεν έχουν εσωτερικό λογιστή. Κυρίως τα ξενοδοχεία μεγαλύτερων αστερών είναι αυτά που έχουν εσωτερικό λογιστή, ενώ αρκετά είναι και αυτά που παρόλο ότι έχουν εσωτερικό λογιστή για την διεκπεραίωση ορισμένων δύσκολων εργασιών συνεργάζονται και με κάποιον εξωτερικό λογιστή. Το γεγονός ότι τα μικρά ξενοδοχεία δεν έχουν εσωτερικό λογιστή είναι πολύ λογικό διότι γενικά έχουν λιγότερο προσωπικό από τα μεγαλύτερα και ο γενικός διευθυντής και οι ιδιοκτήτες ασχολούνται όσο γνωρίζουν με τα λογιστικά θέματα αλλά χρειάζονται βοήθεια και συνεργάζονται με εξωτερικούς λογιστές.

Ένα άλλο συμπέρασμα άξιο αναφοράς είναι ότι οι ιδιοκτήτες γενικά ασκούν αρκετή επιρροή στον τρόπο λειτουργίας των ξενοδοχείων, ενώ η επιρροή που ασκούν οι συνεργαζόμενοι λογιστές είναι αρκετά μικρότερη. Επίσης τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι γενικότερα η διοίκηση είναι ικανοποιημένη από το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιείται, γεγονός το οποίο δείχνει ότι υπάρχει καλή συνεργασία μεταξύ διοίκησης και λογιστηρίου.

Επιπλέον, θεωρώ ότι τα αποτελέσματα της έρευνας είναι σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν νωρίτερα στο θεωρητικό κομμάτι της εργασίας, διότι τα άτομα τα οποία βρίσκονται σε καίριες θέσεις στα ξενοδοχεία δείχνουν να κατανοούν την σημασία της κοστολόγησης στην καθημερινή λειτουργία μιας ξενοδοχειακής μονάδας και να επιθυμούν να βελτιώσουν τα σημεία στα οποία υστερούν και σχετίζονται με αυτήν.

Τα αποτελέσματα της έρευνας κατά την γνώμη μου είναι σημαντικά για δυο κυρίως λόγους. Ο πρώτος λόγος είναι διότι η έρευνα πραγματοποιήθηκε για όλη την γκάμα των αστεριών των ξενοδοχείων και όχι μόνο για ορισμένες κατηγορίες, όπως για παράδειγμα για μόνο 2 και 3 αστερών ή 4 και 5 αστερών. Το συγκεκριμένο γεγονός δίνει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα για την χρήση και την σημασία της λογιστικής και της κοστολόγησης στα ξενοδοχεία. Είναι καλό στο σημείο αυτό να διευκρινιστεί ότι στο ερωτηματολόγιο το οποίο δημιουργήθηκε δεν περιλαμβάνονται τα ξενοδοχεία

1 αστεριού, διότι από κοστολογικής και λογιστικής πλευράς δεν έχουν πολλά να δείξουν, οπότε προτιμήθηκε να μην συμπεριληφθούν καθόλου. Ο δεύτερος και σημαντικότερος είναι ότι επειδή τα ερωτηματολόγια απαντήθηκαν είτε από ιδιοκτήτες ξενοδοχείων, είτε από ανθρώπους που κατέχουν σημαντικές θέσεις μέσα σε αυτά, τα αποτελέσματα της έρευνας μπορούν να χρησιμοποιηθούν από οποιονδήποτε δραστηριοποιείται στον ξενοδοχειακό τομέα σαν οδηγός για να δει πως λειτουργούν οι ανταγωνιστές του και τι πρέπει να κάνει για να βελτιώσει τις υπηρεσίες που παρέχει το ξενοδοχείο στο οποίο δραστηριοποιείται και να ισχυροποιήσει την θέση του στον κλάδο.

Από την έρευνα όπως προαναφέρθηκε, εξήχθησαν αρκετά σημαντικά συμπεράσματα. Ωστόσο αυτά θα πρέπει να ερμηνεύονται με βάση κάποιους περιορισμούς. Σημαντικότερος περιορισμός είναι το χρονικό διάστημα, το οποίο ήταν αρκετά περιορισμένο, μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκε η συγκεκριμένη έρευνα. Επιπλέον το δείγμα της έρευνας περιοριζόταν στην πόλη της Θεσσαλονίκης με αποτέλεσμα τα συμπεράσματα που προέκυψαν να μην είναι απολύτως αντιπροσωπευτικά για το σύνολο του ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα. Ένας άλλος περιορισμός είναι ότι η έρευνα στηρίχθηκε σε προσωπικές απαντήσεις των ερωτηθέντων και είναι ανέφικτο να γνωρίζουμε αν είναι αντικειμενικές και αμερόληπτες καθώς δεν γνωρίζουμε κατά πόσο ήταν πρόθυμοι να απαντήσουν με βάση το τι πραγματικά ισχύει στο ξενοδοχείο το οποίο εκπροσώπησαν.

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

**ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ**

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ



**ΘΕΜΑ: Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΤΟΝ  
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟ ΚΛΑΔΟ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ, ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ ΘΕΟΦΑΝΗΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΜΑΝΘΟΥΔΗΣ ΖΑΧΑΡΙΑΣ (Α.Μ. 19016)**



Το παρόν ερωτηματολόγιο έχει δημιουργηθεί στα πλαίσια εκπόνησης διπλωματικής εργασίας του μεταπτυχιακού προγράμματος στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών αποφάσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με την εφαρμογή της κοστολόγησης στις ξενοδοχειακές μονάδες. Τα αποτελέσματα του θα χρησιμοποιηθούν για καθαρά και μόνο ακαδημαϊκούς σκοπούς και η ταυτότητα των ερωτηθέντων φυσικά και δεν θα αποκαλυφθεί. Η συμμετοχή σας στη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου θα συνέβαλε σημαντικά στην διεξαγωγή της παρούσας διπλωματικής εργασίας και στην εξαγωγή ουσιωδών συμπερασμάτων.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για την προσφορά σας στην έρευνα.

Με εκτίμηση,

Μανθούδης Ζαχαρίας

## **A. Δημογραφικά Στοιχεία**

1. Φύλο: Άντρας  Γυναίκα
2. Ηλικία: 18-20  21-30  31-40  41-50  50 και άνω
3. Εκπαίδευση: Α'βάθμια  Β'βάθμια  Πτυχιακός Τίτλος  Μεταπτυχιακός Τίτλος  Διδακτορικό
4. Προϋπηρεσία: 0-μερικούς μήνες  1-5 έτη  5-10 έτη  10 έτη και άνω
5. Τίτλος στο ξενοδοχείο: Ιδιοκτήτης  Γενικός διευθυντής  Οικονομικός διευθυντής  Λογιστής
6. Χρονικό διάστημα εργασίας στο ξενοδοχείο: κάτω από 5 χρόνια  5-10 χρόνια  Πάνω από 10 χρόνια

## **B. Προφίλ ξενοδοχείου**

7. Κατηγορία ξενοδοχείου: 2 αστέρων  3 αστέρων  4 αστέρων  5 αστέρων
8. Αριθμός δωματίων ξενοδοχείου: κάτω από 30 δωμάτια  30-99 δωμάτια  100-199 δωμάτια  200-299 δωμάτια  πάνω από 300 δωμάτια
9. Η διεκπεραίωση των λογιστικών εργασιών πραγματοποιείται από: εσωτερικό ελεγκτή  εξωτερικό ελεγκτή  και εσωτερικό και εξωτερικό ανάλογα με την εργασία

10. Το ξενοδοχείο έχει οικογενειακό χαρακτήρα: ναι  όχι

Παρακαλώ αξιολογήστε τις παραπάνω ερωτήσεις σημειώνοντας το ανάλογο τετραγωνάκι. Περαιτέρω σχόλια που να συνοδεύσουν τις απαντήσεις είναι ευπρόσδεκτα και θεμιτά.

### Γ. Ειδικότερες ερωτήσεις

Παρακαλώ απαντήστε τις παρακάτω ερωτήσεις με βάση την παρακάτω κλίμακα:

1= Ελάχιστα, 2= Λίγο, 3= Μέτριο, 4= Πολύ, 5= Μεγάλο

| A. Διοίκηση   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. Σε τι βαθμό είστε ικανοποιημένοι από την πληροφόρηση σε θέματα εξόδων/εσόδων μεταξύ διοίκησης και εργαζομένων; |   |   |   |   |   |
| 2. Σε τι βαθμό επιδρά ο ιδιοκτήτης/ες στην διοίκηση του ξενοδοχείου;  |   |   |   |   |   |
| 3. Σε τι βαθμό επιδρά ο λογιστής στην λειτουργία της επιχείρησης;   |   |   |   |   |   |
| 4. Σε τι βαθμό επιδρά η διοίκηση στις εργασίες του λογιστή;   |   |   |   |   |   |
| 5. Σε τι βαθμό η τήρηση κοστολογικών αρχείων διευκολύνει της διοίκηση της μονάδας;                                |   |   |   |   |   |
| 6. Σε τι βαθμό η διοίκηση είναι ικανοποιημένη με το υφιστάμενο σύστημα κοστολόγησης;                              |   |   |   |   |   |
| 7. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι ο έλεγχος που ασκείται από την διεύθυνση σε θέματα εξόδων είναι ικανοποιητικός;      |   |   |   |   |   |

| B. Τεχνολογία   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι έχετε εκσυγχρονίσει τα συστήματα είσπραξης που χρησιμοποιείται;                                    |   |   |   |   |   |
| 2. Σε τι βαθμό θα θέλατε να αναβαθμίσετε τον τρόπο τήρησης κοστολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν τα έσοδα που προκύπτουν από |   |   |   |   |   |

|   |  |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|--|
| την λειτουργία όλων των τμημάτων;   |  |  |  |  |  |
| 3. Σε τι βαθμό θα θέλατε να αναβαθμίσετε τον τρόπο τήρησης κοστολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν τα άμεσα έξοδα που προκύπτουν από την λειτουργία όλων των τμημάτων; |  |  |  |  |  |
| 4. Σε τι βαθμό εφαρμόζονται πληροφοριακά συστήματα για την εξυπηρέτηση πελατών;   |  |  |  |  |  |
| 5. Σε τι βαθμό εφαρμόζονται πληροφοριακά συστήματα για την παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων;   |  |  |  |  |  |

| Γ. Ικανότητα εντοπισμού κόστους και πληροφόρησης   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|---|---|---|---|
| 1. Σε τι βαθμό κατανέμονται τα γενικά έξοδα κατά την καθημερινή λειτουργία;  |   |   |   |   |   |
| 2. Σε τι βαθμό κατανέμεται το σταθερό κόστος του ξενοδοχείου;  |   |   |   |   |   |
| 3. Σε τι βαθμό παρακολουθείται το κόστος από τις υπηρεσίες εκτός της διαμονής και της εστίασης (όπως mini-bar);  |   |   |   |   |   |
| 4. Σε τι βαθμό κατανέμονται οι αρμοδιότητες εντός της μονάδας;   |   |   |   |   |   |
| 5. Σε τι βαθμό η παρακολούθηση του κόστους θα γίνονταν ευκολότερη με την χρήση καθημερινών δεδομένων (ώρες εργασίας, ώρες λειτουργίας μηχανημάτων);          |   |   |   |   |   |
| 6. Σε τι βαθμό το ξενοδοχείο έχει κατηγοριοποιήσει τις λειτουργίες του σε συγκεκριμένες μονάδες κόστους (προμήθειες σίτισης, γραφική ύλη, έξοδα συντήρησης); |   |   |   |   |   |

| Δ. Κοστολόγηση   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|---|---|---|---|
| 1. Σε τι βαθμό η τήρηση κοστολογικών αρχείων αυξάνει την κερδοφορία της μονάδας;                                   |   |   |   |   |   |
| 2. Σε τι βαθμό η τιμολόγηση των υπηρεσιών σας προέκυψε μετά από την χρήση κοστολογικών στοιχείων (προϋπολογισμός); |   |   |   |   |   |

|   |  |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|--|
| 3. Σε τι βαθμό η κοστολόγηση που χρησιμοποιείται θα σας βοηθήσει στον σχεδιασμό νέων υπηρεσιών;                           |  |  |  |  |  |
| 4. Σε τι βαθμό η κοστολόγηση σας βοηθά να αξιολογήσετε την απόδοση του ξενοδοχείου;                                       |  |  |  |  |  |
| 5. Σε τι βαθμό τα λογιστικά αρχεία επηρεάζουν αποφάσεις σχετικές με το μείγμα των υπηρεσιών που παρέχετε;                 |  |  |  |  |  |
| 6. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι τα λογιστικά αρχεία θα μπορούσαν να σας παρέχουν μεγαλύτερο εύρος πληροφόρησης;              |  |  |  |  |  |
| 7. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι μια εκπαίδευση σε θέματα κοστολόγησης θα μπορούσε να συμβάλει στην λήψη καλύτερων αποφάσεων; |  |  |  |  |  |

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ελληνική Βιβλιογραφία**

Βαρβάκης, Κ., 2012. *Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση*, Αθήνα: Παπαζήση

- Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ., & Κωλέτση, Μαρία., 2003. *Λογιστική Κόστους Αρχές και Εφαρμογές*, Αθήνα: P.I. Publising
- Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π. & Μωϋσή, Σ., 2005. *Γενική χρηματοοικονομική λογιστική*, Αθήνα: Rosili
- Ηγουμενάκης, Ν., 1999. *Τουριστικό Μάρκετινγκ*, Αθήνα: Interbooks
- Θανοπούλου, Ε., 1996. *Εισαγωγή στην χρηματοοικονομική λογιστική*, Β' Έκδοση, Αθήνα: Μπένου
- Καραγιώργος, Θ., 2016. *Εισαγωγή στην χρηματοοικονομική λογιστική*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.
- Καραγιώργος, Θ., 2017. *Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση (θεωρία & πράξη)*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.
- Καρατάσιος, Γ., 1981. *Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις*, Αθήνα: Πάμισος
- Καρδακάρης, Κ., 1998. *Λογιστικές εφαρμογές, Ιδρύσεις, μετατροπές και συγχωνεύσεις επιχειρήσεων*, Αθήνα: Έλλην
- Λαλούμης, Δ., & Ρούπας Β., 1996. *Διοίκηση Προσωπικού Τουριστικών Επιχειρήσεων*, Αθήνα: Interbooks
- Λαλούμης, Δ., 2015. *Διοίκηση τουριστικών επιχειρήσεων*, Έκδοση: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών
- Λεκαράκου-Νιζάμη, Κ., 2001. *Ξενοδοχειακή Λογιστική*, Πειραιάς: Λεκαράκου-Νιζάμη
- Λυγγίτσος, Α., 2012. *Κοστολόγηση και Διαχείριση Προϋπολογισμού μικρής επιχείρησης*, Αθήνα: ΓΣΕΒΒΕ
- Μπάλλας, Α., & Χέβας, Δ., 2016. *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Αθήνα: Ε. Μπένου, Δ' Έκδοση
- Πάγγειος, Γ., 1993. *Θεωρία Κόστους*, Τεύχος 1 και 2, Πειραιάς: Σταμούλη
- Παναγιώτου, Ν., 2004. *Οργάνωση Παραγωγής & Διοίκηση Επιχειρήσεων II - Κοστολόγηση Επιχειρήσεων & Λήψη Αποφάσεων*, ΕΜΠ Τομέας Βιομηχανικής Διοίκησης & Επιχειρησιακής Έρευνας
- Παπαδέας, Π., 2015. *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών
- Παππάς, Ν., 2008. *Τουρισμός-Περιβάλλον-πολιτισμός-τουρισμός περιφερειακή ανάπτυξη*, Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων Γενική Γραμματεία Εκπαίδευσης Ενηλίκων-Ινστιτούτο Διαρκούς Εκπαίδευσης Ενηλίκων
- Πομόνης, Ν., 2009. *Κοστολόγηση (θεωρία & πράξη)*, 6<sup>η</sup> Έκδοση: Σταμούλη Α.Ε.
- Σώρρος, Ι., & Πάτσης, Π., 2014. *Βιομηχανική και Διοικητική Λογιστική, Λογιστική κόστους*, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Τουρνά-Γερμανού, Ε., 2015. *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Έκδοση ebook: ΣΕΑΒ, ΚΑΛΛΙΠΟΣ

Τσακλάγκανος, Α., 2005. *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη Α.Ε.

## **Ξενογλώσση Βιβλιογραφία**

Berts, K., & Kock, S., 1998. *Implementation considerations for activity based costing in service firms*, Management Decisions

Bramwell B. *Tourism Collaboration and Partnerships: Politics, Practice and Sustainability*, 2013

Cooper, R. 1998. *The rise of activity-based costing-part one: what is an activity based costing system?*, Journal of Cost Management, (second edition)

Cooper, R., & Kaplan, R.S., 1991. *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, Harvard Business Review

Garrison H. Ray, & Noreen W. Eric, 2005. *Διοικητική Λογιστική*, Αθήνα: Κλειδάριθμος (Managerial accounting, 2003, 10th edition)

Hales, J., 2005. *Accounting and Financial Analysis in the Hospitality Industry*

Hatzis, A., Koulidou, A., & Stavropoulos, A., 2013. *Problems and challenges regarding the costing models in the logistics service sector*, 2nd International Conference on supply chains

Pavlatos, O., & Paggios, I., 2007. *Cost accounting in Greek hotel enterprises: an empirical approach*, Technological Institute of Chalkida, University of Piraeus

Pavlatos, O., & Paggios, I., 2009. *Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece*

## **ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ ΚΑΙ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ**

- 1) Εφημερίδα Καθημερινή, 13-07-2013, Ιστορική εξέλιξη του τουρισμού
- 2) Εφημερίδα Καθημερινή, 20-08-2019, Μεγάλη η εξάρτηση από τον τουρισμό
- 3) Εφημερίδα δημοκρατική, 03-04-2019, ΙΤΕΠ: Ξενοδοχεία: Ποιες περιοχές και ποιες κατηγορίες «πήραν κεφάλι» στα έσοδα
- 4) Εφημερίδα Μακεδονία, 22-04-2019, Θεσσαλονίκη: Πώς η τουριστική «άνοιξη» θα γίνει «καλοκαίρι»
- 5) Ινστιτούτο του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΙΝΣΕΤΕ). Διαθέσιμο στο: [www.insete.gr](http://www.insete.gr)
- 6) Ευρωπαϊκή Ένωση. <https://ec.europa.eu/>

7) Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας. [www.grhotels.gr](http://www.grhotels.gr)

8) [www.scribd.com](http://www.scribd.com)

9) [www.mewssystems.com](http://www.mewssystems.com)